

## S. 344 **Besteuerung von Photovoltaikanlagen nach dem JStG 2022: The New Easy?**

### **Praxishinweise zu den Erleichterungen bei der Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer**

Svenja Lindtner und Teresa Maria Urban \*

Rund zwei Jahre, nachdem bereits der Bundesrat eine gesetzliche Steuerbefreiung für kleine Photovoltaikanlagen gefordert hatte (BR-Drucks. 503/20 v. 9.10.2020 [Beschluss]), wird diese nun mit dem JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl 2022 I S. 2294) umgesetzt. Mit der Ertragsteuerbefreiung von Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen sowie der Einführung eines Umsatzsteuersatzes von 0 % („Nullsteuersatz“) auf die Lieferung, den innergemeinschaftlichen Erwerb, die Einfuhr sowie die Installation von Photovoltaikanlagen sollen bürokratische und steuerliche Hürden abgebaut werden. Damit möchte der Gesetzgeber die Installation von Photovoltaikanlagen auf Gebäuden incentivieren, sodass diese einen erheblichen Beitrag zum Ausbau der erneuerbaren Energien sowie der Beschleunigung der Energiewende leisten können (BT-Drucks. 20/3879).

Martz, Fotovoltaik-Anlage, Grundlagen, NWB ZAAAE-28828

S. 345

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

## **I. Steuererleichterungen in der Einkommensteuer**

### **1. Steuerbefreiung nach dem JStG 2022**

Der neugeschaffene § 3 Nr. 72 EStG stellt sämtliche Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) mit einer installierten Bruttoleistung von bis zu 30 kW (peak) ertragsteuerlich frei. Die Steuerbefreiung gilt für PV-Anlagen, die auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden (z. B. Gewerbeimmobilien) installiert sind. Ebenfalls steuerbefreit werden Einnahmen aus PV-Anlagen auf, an oder in Mehrfamilienhäusern und gemischt genutzten Gebäuden bis zu einer installierten Bruttoleistung von 15 kW (peak) pro Wohn- und Gewerbeeinheit. Damit sind auch Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von PV-Anlagen steuerbefreit, die auf Gebäuden installiert sind, welche zwar auch für Wohn-, aber überwiegend für betriebliche Zwecke genutzt werden (BT-Drucks. 20/4729).

Zudem gilt die Steuerbefreiung unabhängig von der Verwendung des Stroms, also sowohl für veräußerten (Einnahmen) als auch für selbst verbrauchten Strom (Entnahmen). Steuerbefreit sind damit auch PV-Anlagen, deren generierter Strom nicht ausschließlich für Wohnzwecke des Betreibers, sondern auch für weitere Zwecke genutzt wird.

Unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms

\* Svenja Lindtner ist als Steuerberaterin im Knowledge Management bei Ebner Stolz tätig. Teresa Maria Urban ist Steuerberaterin am Standort Karlsruhe im Umsatzsteuer-Team als Director tätig.

### Beispiel:

Der Eigentümer eines teilweise zu eigenen Wohnzwecken genutzten, teilweise vermieteten Mehrfamilienhauses hat auf diesem eine PV-Anlage installiert. Den damit erzeugten Strom nutzt er selbst. Zusätzlich stellt er den Strom seinen Mietern zur Nutzung zur Verfügung. Da es nicht erforderlich ist, dass der Strom aus der PV-Anlage ausschließlich für eigene Wohnzwecke genutzt wird, sind die Einnahmen aus der PV-Anlage vollständig steuerbefreit.

Die jeweilige Leistung der PV-Anlage ist pro Steuerpflichtigen bzw. pro Mitunternehmerschaft zu prüfen. Beim Betrieb einer oder mehrerer PV-Anlagen wird die Gewährung der Steuerbefreiung auf eine Gesamtleistung aller PV-Anlagen von höchstens 100 kW (peak) gedeckelt.

Maximal 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft

### Beispiel – Fortführung:

Soweit die Gesamtleistung der auf dem Mehrfamilienhaus installierten PV-Anlage pro Wohn- oder Gewerbeeinheit 15 kW (peak) und insgesamt 100 kW (peak) nicht übersteigt, sind die gesamten Einnahmen und Entnahmen steuerbefreit.

Um mit der Steuerbefreiung auch tatsächlich einen Bürokratieabbau zu erreichen, verzichtet der Gesetzgeber folgerichtig auf die Gewinnermittlung und Abgabe der Anlage EÜR, sofern aus dem Betrieb der PV-Anlage insgesamt steuerfreie Einnahmen erzielt werden und keine Einnahmen aus weiteren Tätigkeiten vorliegen (BT-Drucks. 20/3879).

Wegfall der Gewinnermittlungspflicht und der Abgabe einer Anlage EÜR

Laut der gesetzlichen Neuregelung führt der Betrieb einer PV-Anlage bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften nicht zu einer gewerblichen Infektion. Somit wird zukünftig durch den Betrieb einer PV-Anlage unter Beachtung der vorgenannten Leistungsgrenzen eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte und damit eine Gewerbesteuerpflicht vermieden. Besonders für Vermietungs-Personengesellschaften, die eine PV-Anlage betreiben, um den damit erzielten Strom ihren Mietern zur Verfügung zu stellen, könnte dies einen zusätzlichen Anreiz darstellen, solche Mieterstromanlagen auf ihren Vermietungsobjekten zu installieren.

Vermögensverwaltende Personengesellschaften

S. 346

Im Umkehrschluss zur Steuerbefreiung von Einnahmen und Entnahmen bleiben Aufwendungen im Zusammenhang mit PV-Anlagen steuerlich unberücksichtigt (§ 3c Abs. 1 EStG). Davon betroffen sind neben der Abschreibung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der PV-Anlage auch Aufwendungen für Wartungsarbeiten und Instandhaltungskosten. Im Privatbereich kommt allenfalls eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen gem. § 35a EStG in Betracht. Wie diese und weitere Zweifelsfragen, die sich aus der Nichtberücksichtigung von Aufwendungen ergeben, zu behandeln sind, ist bislang unklar. Offen ist beispielsweise bislang auch, welche steuerlichen Folgen sich aus dem Verkauf einer steuerbefreiten PV-Anlage ergeben. Der DStV regt daher in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf des JStG 2022 (aufrufbar unter: <https://go.nwb.de/033nb>) ein zeitnahes BMF-Schreiben an, in dem auf Einzelheiten eingegangen werden soll.

Aufwendungen im Zusammenhang mit PV-Anlagen

### Hinweis:

Werden Gebäude noch zur Erzielung von weiteren Einkünften genutzt, empfiehlt es sich, zukünftig eine genaue Kostenaufteilung vorzunehmen, um Aufwendungen, die durch die PV-An-

lage entstehen, in der Steuerdeklaration rechtssicher abgrenzen zu können (vgl. Dorn/Isinger, DB 2022 S. 2765).

Die Steuerbefreiung gilt rückwirkend für sämtliche Einnahmen und Entnahmen, die mit den entsprechenden PV-Anlagen ab dem 1.1.2022 erzielt werden (§ 52 Abs. 4 Satz 27 EStG) und wird damit unabhängig vom Zeitpunkt der Installation bzw. Inbetriebnahme der PV-Anlage gewährt.

Einnahmen und Entnahmen nach dem 31.12.2021

## 2. Vergleich mit den BMF-Schreiben zu Sonderregelungen zur Gewinnerzielungsabsicht

Nachdem eine gesetzliche Umsetzung der Steuerbefreiung im JStG 2020 (BGBl 2020 I S. 3096) gescheitert war, hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben v. 2.6.2021 (BStBl 2021 I S. 722) und v. 29.10.2021 (BStBl 2021 I S. 2202) Sonderregelungen zur Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen PV-Anlagen erlassen und damit bereits erste Schritte zum Abbau von steuerlichen und bürokratischen Hürden unternommen. Demnach konnte der Betreiber einer PV-Anlage erklären, dass er die PV-Anlage ohne Gewinnerzielungsabsicht betreibt und somit keine steuerpflichtigen Einkünfte generiert. Die Steuerbefreiung der Einnahmen aus PV-Anlagen wurde jedoch lediglich auf schriftlichen Antrag des Steuerpflichtigen und nur für PV-Anlagen mit einer installierten Leistung von bis zu 10 kW (peak) und für vergleichbare Blockheizkraftwerke bis zu einer Leistung von 2,5 kW (peak) gewährt. Die durch das JStG 2022 geschaffene Neuregelung geht diesbezüglich deutlich weiter und sorgt damit für einen zusätzlichen Bürokratieabbau. Hierzu trägt auch die deutlich angehobene zulässige Gesamtleistung von 100 kW (peak) einer oder mehrerer PV-Anlagen pro Steuerpflichtigen bei.

Grager, NWB 45/2021 S. 3312

Zudem war es für den Antrag auf Anwendung der Vereinfachungsregelung noch notwendig, dass der erzeugte Strom entweder in das öffentliche Stromnetz eingespeist oder lediglich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Diese Einschränkung entfällt nach der gesetzlichen Neuregelung. Zum einen erweitert dies den Kreis der Begünstigten sowohl auf Betreiber sog. Mieterstromanlagen als auch auf Betreiber, die den Strom für (eigen-)betriebliche Zwecke nutzen. Zum anderen entfallen für Steuerpflichtige damit technische Hürden, da diese bei einer Gebäudenutzung sowohl für eigene Wohnzwecke als auch für betriebliche Zwecke nun nicht mehr sicherstellen müssen, dass der Strom aus der PV-Anlage nur für eigene Wohnzwecke verwendet wird.

Bislang: Einspeisung in das öffentliche Stromnetz oder Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Zwar entfällt mit der gesetzlichen Regelung für Steuerpflichtige das Wahlrecht, entweder per Antrag von der faktischen Steuerbefreiung Gebrauch zu machen oder – bei Glaubhaftmachung eines Totalgewinns – Anlaufverluste aus dem Betrieb der PV-Anlage steuerbegünstigend zu nutzen. Da mit den meisten PV-Anlagen bis zu einer Leistungsgrenze von 30 kW (peak) jedoch regelmäßig ohnehin kein Totalgewinn erzielt wird, dürfte sich der damit einhergehende Negativeffekt in Grenzen halten.

Sog. Liebhabereiwahlrecht entfällt

## II. Steuererleichterungen in der Gewerbesteuer

Um einen Gleichlauf zwischen Einkommensteuer und Gewerbesteuer zu schaffen, wurde das Größenmerkmal in § 3 Nr. 32 GewStG von 10 kW (peak) auf 30 kW (peak) erstmals für den Erhebungszeitraum 2022 angehoben (§ 36 Abs. 2 Satz 7 GewStG).

Anhebung des Größenmerkmals

In seiner Begründung zur Beschlussempfehlung zum JStG 2022 v. 30.11.2022 (BT-Drucks. 20/4729) hat der Finanzausschuss außerdem klargestellt, dass durch die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 72 EStG die Gewerbesteuerbefreiung für Betreiber kleiner PV-Anlagen (§ 3 Nr. 32 GewStG) überflüssig wird. Das angehobene Größenmerkmal verhindert damit faktisch lediglich die IHK-Pflichtmitglied-

schaft für Betreiber kleiner PV-Anlagen und somit zusätzliche Kosten sowie bürokratischen Aufwand.

Zudem besteht nach Aussage des Gesetzgebers für den Betrieb einer PV-Anlage mit einer Leistung von maximal 30 kW (peak) keine Pflicht zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung. Da der Gewerbeertrag aus kleinen PV-Anlagen regelmäßig unter dem Freibetrag von 24.500 € liegt, wurde darauf in der Praxis entsprechend den Vorgaben in § 25 Abs. 1 Nr. 1 GewStDV zwar vielfach bereits verzichtet, diese Vorgehensweise entsprach jedoch nicht dem Willen des Gesetzgebers (vgl. Gragert/Wißborn, NWB 30/2021 S. 2182). Mit Verweis auf § 149 Abs. 1 Satz 2 AO hatte dieser in der Gesetzesbegründung zum sog. JStG 2019 (BGBl 2019 I S. 2451) die Abgabe einer Steuererklärung zum Zweck der Darlegung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung auch für kleine PV-Anlagen gefordert. Mit der zum JStG 2022 vorliegenden Äußerung wurde dazu nun also Rechtsklarheit geschaffen.

Gragert/Wißborn,  
NWB 30/2021 S. 2182

Keine Anpassungen sieht das Gesetz im Rahmen der erweiterten Grundstückskürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG) vor. Zwar sind seit dem Erhebungszeitraum 2021 Einnahmen aus der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien für die Gewährung der erweiterten Kürzung unschädlich, sofern sie maximal 10 % der Einnahmen aus der Grundbesitzüberlassung betragen (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. aa GewStG). Der Gesetzgeber konnte sich jedoch nicht dazu durchringen, hier das Größenmerkmal für PV-Anlagen nach § 3 Nr. 32 GewStG heranzuziehen, auch wenn dies die Rechtsanwendung deutlich vereinfacht hätte (vgl. Stellungnahme der BStBK v. 3.11.2022 unter <https://go.nwb.de/3avnh>). Eine Klarstellung wie mit Fällen umzugehen ist, in denen die PV-Anlage zwar ertragsteuerbefreit ist, jedoch zu einer Versagung der erweiterten Grundstückskürzung führt, wäre wünschenswert.

Keine Anpassung bzgl.  
erweiterter Grund-  
stückskürzung

### III. „Steuererleichterungen“ in der Umsatzsteuer

#### 1. Unionsrechtliche Grundlage des Nullsteuersatzes durch Änderung der MwStSystRL

Durch eine Änderung der MwStSystRL im April 2022 (Richtlinie (EU) 2022/542 v. 5.4.2022, ABI EU 2022 Nr. L 107 S. 1) sind die Mitgliedstaaten nunmehr berechtigt, neben zwei ermäßigten Steuersätzen auch eine Steuerbefreiung mit dem Recht auf Vorsteuerabzug (Nullsteuersatz) zu gewähren (vgl. Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL). Dies gilt aber nur für Leistungen, die im Anhang III zur MwStSystRL genannt sind. Aus der Nr. 10c des Anhangs III zur MwStSystRL ergibt sich damit die Anwendbarkeit eines Nullsteuersatzes für die „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“.

Anhang III zur  
MwStSystRL

S. 348

#### 2. Einordnung des Nullsteuersatzes und Hintergrund der Regelung

Der ab 2023 geltende Nullsteuersatz stellt eine Neuheit im deutschen Umsatzsteuerrecht dar (der hierzu aktuell kursierende Entwurf eines BMF-Schreibens wurde, da das endgültige Schreiben noch aussteht, nachfolgend nicht berücksichtigt). § 12 Abs. 3 UStG regelt für Transaktionen mit Ausführung ab dem 1.1.2023, dass die Lieferung, der innergemeinschaftliche Erwerb, die Einfuhr sowie die Installation von PV-Anlagen, welche im Inland steuerbar sind und an einen Betreiber einer PV-Anlage erbracht werden, einem Steuersatz von 0 % unterliegen – es fällt also keine Umsatzsteuer an. Gleichwohl ist der Lieferant der Solarmodule bzw. der Installationsbetrieb nach den allgemeinen Grundsätzen zum Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen (beispielsweise für den Bezug von Solarmodulen) berechtigt. Vor 2023 gab es rechtssystematisch eine solche Wirkweise

Vorsteuerabzugsrecht  
des Lieferanten

für die sog. echten Steuerbefreiungen, wie beispielsweise bei den Ausfuhrlieferungen, für die der Vorsteuerabzug über die Rückausnahme des § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG zugelassen wird.

#### **Hinweis:**

Hintergrund der Neuregelung ist, dass sich Betreiber der PV-Anlagen von Beginn an als Kleinunternehmer i. S. des § 19 UStG behandeln lassen können. Mangels Umsatzsteuerbelastung beim Bezug einer PV-Anlage ist ein Vorsteuerabzug und die damit verbundene Option zur Regelbesteuerung nicht (mehr) notwendig. Dies soll Vereinfachungen sowohl auf Seiten der Betreiber einer PV-Anlage als auch der Finanzverwaltung schaffen (Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs zum JStG 2022, BT-Drucks. 20/3879 vom 10.10.2022).

Liegen die Voraussetzungen für die Anwendung des Nullsteuersatzes vor, ist dieser einschlägig, d. h. es existiert kein Wahlrecht. Durch die Einführung des Nullsteuersatzes wird ab dem 1.1.2023 in Rechnungen keine Umsatzsteuer mehr ausgewiesen (Steuersatz 0 %). Eine Abrechnung mit gesondertem Steuerausweis führt dann zu einer Umsatzsteuerschuld gem. § 14c Abs. 1 UStG, welche wiederum beim Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Da viele Zweifelsfragen offen sind und – auch bei Verzicht des Betreibers auf die Kleinunternehmerregelung – etwaige Leistungskettenbeteiligte grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, wäre eine Vereinfachungsregelung, wie sie beispielsweise in Abschnitt 13b.8 UStAE bei den Fällen der einheitlichen Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft umgesetzt wird, wünschenswert.

Kein Wahlrecht

### **3. Begünstigte Leistungen**

Nach § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG gilt der Nullsteuersatz für die Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer PV-Anlage, einschließlich der für den Betrieb der PV-Anlage wesentlichen Komponenten und Stromspeicher. Voraussetzung für die Anwendung des Nullsteuersatzes ist, dass die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen oder anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird.

Der Gesetzgeber arbeitet insoweit (anlehnend an den Regelungen der MwStSystRL) mit unbestimmten Rechtsbegriffen wie „in der Nähe“ sowie „dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“, mit welcher beispielsweise PV-Anlagen auf einem gemeinnützigen Vereinsheim gemeint sein könnten. Der Wortlaut ist für diesen Fall u. E. unklar, wenn sich im Vereinsheim mehrere Räume befinden, die nicht für Sitzungszwecke genutzt werden. Auch hierzu wäre ein klarstellendes BMF-Schreiben wünschenswert.

Unbestimmte Rechtsbegriffe

S. 349

Nach § 12 Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 3 UStG ist der Nullsteuersatz auch für die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Solarmodulen und Stromspeichern anzuwenden, wenn die Lieferungen dieser Gegenstände die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllen.

Nach der Fiktionsbegünstigung des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG gelten die Voraussetzungen des Satzes 1 als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird. U. E. ergibt sich insbesondere aus der Begründung des Gesetzentwurfs zum JStG 2022 (BT-Drucks. 20/3879), dass sich der Satz 2 auf die Gebäudequalität des Satzes 1 bezieht. Denn die Regelung soll verhindern, dass „sich der leistende Unternehmer beim Erwerber über die Nutzungsart des Gebäudes zu informieren hat“. Andernfalls unterlägen sämtliche Fälle des § 12 Abs. 3 UStG dem Nullsteuersatz, sofern die PV-Anlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird. Betroffen wären dann auch die Lieferungen auf den Handelsvorstufen beispielsweise vom Großhändler an

Fiktionsbegünstigung von 30 kW (peak)

den Installationsbetrieb. Diese Handelsstufen sind aber – anders als die PV-Betreiber – regelmäßig keine Kleinunternehmer, sondern vielmehr Regelunternehmer mit Vorsteuerabzugsberechtigung. Eine Begünstigung der Vorstufen mit dem Nullsteuersatz ginge demnach u. E. am Gesetzeszweck vorbei. Insbesondere auch zu dieser Frage wäre u. E. ein klarstellendes BMF-Schreiben wünschenswert. So haben z. B. die Niederlande die Änderung der MwStSystRL entsprechend in nationales Gesetz umgesetzt, dass sämtliche Handelsstufen vom Nullsteuersatz betroffen sind. Dies schafft Vereinfachung, da lediglich auf den Leistungsgegenstand („PV-Anlage nebst Komponenten und Speicher“) und nicht zusätzlich noch auf die Tätigkeit des Leistungsempfängers („Betreiber einer PV-Anlage“) abgestellt wird.

Nach § 12 Abs. 3 Nr. 4 UStG ist auch die Installation von PV-Anlagen und Stromspeichern mit dem Nullsteuersatz begünstigt, wenn die Lieferung der Solarmodule bzw. des Speichers nach § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG dem Nullsteuersatz unterliegt. Diese Regelung schafft begrüßenswerterweise eine Vereinfachung, da eine Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung entbehrlich ist.

Installation

#### 4. Was bedeutet das für den Betreiber von PV-Anlagen?

Der Betrieb einer PV-Anlage führt, sofern Strom gegen Entgelt eingespeist wird, zur Unternehmer-eigenschaft des Betreibers (§ 2 UStG). Bei PV-Anlagen handelt es sich regelmäßig um sog. gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter, bei deren Anschaffung der Betreiber ein dreifaches Zuordnungswahlrecht ausüben kann (Abschnitt 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStAE). Regelmäßig hatte der Betreiber in der Vergangenheit die PV-Anlage in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet und auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, um dann die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs in Anspruch zu nehmen. Gemäß der Neuregelung sind Betreiber von Beginn an Kleinunternehmer. Somit entfällt die Notwendigkeit des Verzichts auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung und dessen fünfjährige Bindungsfrist (§ 19 Abs. 2 UStG) für solche Unternehmer (sofern kein Vorsteuerabzug aus beispielsweise laufenden Reparaturen vorgenommen werden soll).

Triebe, Kleinunternehmerbesteuerung, Grundlagen, NWB VAAAF-70903

Dies schafft zwar Vereinfachung, jedoch sei erwähnt, dass auch Kleinunternehmer grundsätzlich zur Abgabe von Umsatzsteuer-Jahreserklärungen verpflichtet sind (§ 18 Abs. 3 UStG). Um zusätzlichen Verwaltungsaufwand abzubauen, wäre eine generelle Befreiung von der Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung wünschenswert.

Abgabe von Umsatzsteuer-Jahreserklärungen

##### Praxishinweis:

Betreiber von gemischt-genutzten PV-Anlagen sollten – auch bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung – entsprechend den Vorgaben des UStAE die Zuordnungsentscheidung zum Unternehmensvermögen gegenüber dem Finanzamt mitteilen. Zudem sollten Betreiber von PV-Anlagen die Rechnungen der Leistungsgeber (z. B. Installationsbetriebe) prüfen und für Leistungen, die nach dem 1.1.2023 ausgeführt werden, Rechnungen mit gesondertem Steuer ausweis nicht akzeptieren.

S. 350



## 5. Was bedeutet das für Installationsbetriebe?

Der Nullsteuersatz ist auf sämtliche Leistungen anzuwenden, die ab dem 1.1.2023 erbracht werden. Es ist somit jede Leistung auf ihren Leistungszeitpunkt hin zu untersuchen. Dabei sind nachfolgende Fallkonstellationen besonders praxisrelevant:

- Die Lieferung von Solarmodulen als bewegte Lieferung gilt mit dem Beginn der Warenbewegung als ausgeführt (Abschnitt 13.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE).
- Die Installationsbetriebe schulden regelmäßig neben der Lieferung der Solarmodule auch deren Aufbau. Dabei handelt es sich regelmäßig um Werklieferungen (§ 3 Abs. 4 UStG). U. E. wäre es wünschenswert gewesen, wenn der Gesetzgeber die Werklieferungen in den Wortlaut des Gesetzes aufgenommen hätte. Da jedoch die Rechtsfolge der Werklieferung die Gleichstellung mit einer Lieferung bedeutet, sind die Werklieferungen u. E. vom Wortlaut des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfasst; zumal gerade die einheitliche Werklieferung anstatt einer reinen Lieferung in der Praxis regelmäßig vorliegen wird. Werklieferungen gelten als ausgeführt, wenn der Werkgegenstand übergeben und abgenommen ist (Abschnitt 13.1 Abs. 2 Satz 1 und Abschnitt 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UStAE). Der Betreiber der PV-Anlage erhält die Verfügungsmacht über den fertigen Werkgegenstand; auf die Abnahme kommt es dabei nicht an. Insbesondere ist laut Auffassung der Finanzverwaltung die Leistungsausführung bereits durch „schlüssiges Verhalten“ beispielsweise durch Inbetriebnahme anzunehmen, auch wenn die förmliche Abnahme gar nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt.
- Eine Montageleistung liegt beispielsweise vor, wenn der Installationsbetrieb lediglich die Montage von Solarmodulen, die der Betreiber selbst beschafft hat, übernimmt. Dabei handelt es sich um eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG), welche grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung, d. h. bei Abschluss der Montage, erbracht ist (Abschnitt 13.2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UStAE).
- Es wird auf den Leistungszeitpunkt abgestellt; Anzahlungen bzw. Vorauszahlungen bleiben unberücksichtigt und müssen u. E. analog zu den Grundsätzen des BMF-Schreibens v. 30.6.2020 (BStBl 2020 I S. 584, Rz. 12) behandelt werden.

Fallkonstellationen

Lieferung von Solarmodulen  
Werklieferungen

Montageleistung

Anzahlungen/Vorauszahlungen

### Praxishinweis:

Wurden Leistungen erbracht oder bezogen, die unter die Neuregelung fallen, sind entsprechende Maßnahmen zur Anpassung des Steuerfindungskonzepts bzw. zur Anwendung des richtigen Steuerschlüssels auf der Ein- bzw. Ausgangsseite zu treffen. Das BMF hat mit Schreiben v. 21.12.2022 (NWB OAAAJ-29764) die amtlichen Vordrucke der Umsatzsteuer-Deklaration 2023 veröffentlicht und z. B. in Zeile 26 der USt 1 A den Nullsteuersatz im neuen Vordruck berücksichtigt. Zudem ist bei ausgangsseitigen Transaktionen das Rechnungslayout entsprechend anzupassen. Insbesondere Anzahlungsfälle, in denen im Jahr 2022 Anzahlungen für im Jahr 2023 zu erbringende Leistungen getätigt wurden, sind im Blick zu behalten, um den Umsatzsteuersatz im Zeitpunkt der Leistungserbringung ordnungsgemäß auf 0 % anpassen zu können.

## 6. Einzelfragen – alles klar?

Die Einführung des Nullsteuersatzes führt zu vielen offenen Fragen, welche nachfolgend auszugsweise thematisiert und eingeordnet werden.

S. 351

### **a) Lieferung von Strom aus einer begünstigten PV-Anlage**

Stromlieferungen sind von der Neuregelung nicht betroffen. Sofern der Betreiber der PV-Anlage die Kleinunternehmerregelung anwendet, unterliegt die Stromlieferung nicht der Umsatzsteuer (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG).

### **b) Balkonkraftwerke**

Nach der Neuregelung ist die Lieferung von Solarmodulen unabhängig davon begünstigt, ob die Solarmodule Teil einer Werklieferung sind oder einzeln erworben werden. Erfasst sind somit auch sog. Balkonkraftwerke, also Solarmodule, die auf dem Balkon aufgestellt und meistens mit einer Steckdose verbunden werden. Mobile Solarmodule (z. B. für Campingzwecke) sind dagegen nicht erfasst (FAQ BMF abrufbar unter <https://go.nwb.de/sqcih>; letztes Abrufdatum: 24.1.2023).

FAQ BMF <https://go.nwb.de/sqcih>

### **c) Miet- und Leasingfälle**

Nach dem Gesetzeswortlaut fällt die Vermietung bzw. das Leasing von PV-Anlagen als sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) nicht unter den Nullsteuersatz. Jedoch können Leasing- oder Mietkauf-fälle (je nach vertraglicher Ausgestaltung und Sachverhalt) umsatzsteuerlich als Lieferung eingestuft werden (Abschnitt 3.5 Abs. 5 bis 7a UStAE) und fallen damit unter den Nullsteuersatz (FAQ BMF; letztes Abrufdatum: 24.1.2023).

### **d) Tätigkeiten vorbereitender Art und Reparaturen**

Bei Tätigkeiten vorbereitender Art kommt es auf die jeweilige Leistung an. Besteht die vorbereitende Leistung beispielsweise in der Hauptleistung eines Handwerkers, der nicht die PV-Anlage schuldet, unterliegt die Ausführung der notwendigen Tätigkeiten (z. B. Verlegen von Trittleitern) dem Regelsteuersatz. Dagegen fällt der Austausch und die Installation defekter Komponenten einer PV-Anlage unter den Nullsteuersatz. Reine Reparaturen ohne die gleichzeitige Lieferung von Ersatzteilen sind hingegen nicht begünstigt (FAQ BMF; letztes Abrufdatum: 24.1.2023).

Reine Reparaturen sind nicht begünstigt

### **e) Lieferung von Speichern oder wesentlichen Komponenten**

Sofern es sich bei der Lieferung von Speichern bzw. wesentlichen Komponenten um eine eigenständige Leistung handelt (z. B. Nachrüstung eines Speichers), ist der Nullsteuersatz anzuwenden. Wünschenswert wäre u. E. ein BMF-Schreiben betreffend die Definition „wesentlicher Komponenten“. Beispielsweise gilt der Nullsteuersatz u. E. nicht hinsichtlich des Erwerbs einer Wallbox, da diese für den Betrieb der PV-Anlage nicht wesentlich ist, sondern es vielmehr ermöglicht, ein E-Auto in kurzer Zeit aufzuladen.

Wallbox als wesentliche Komponente?

## **IV. Zusammenstellung der Kernaussagen**

Die wesentlichen Aussagen lassen sich somit wie folgt zusammenfassen:

- Mit der neuen Ertragsteuerbefreiung von Einnahmen und Entnahmen aus PV-Anlagen und der Einführung eines Umsatzsteuersatzes von 0 % („Nullsteuersatz“) kommen auf Betreiber von PV-Anlagen mit einer Gesamtbruttoleistung von bis zu 30 kW (peak) wesentliche vereinfachende Änderungen zu.



- ▶ Da es sich bei den Neuregelungen, abweichend zu den bislang zumindest in der Ertragsteuer geltenden Sonderregelungen der Finanzverwaltung, um zwingend anzuwendende Vorschriften handelt, muss sich der steuerliche Berater von Betreibern solcher PV-Anlagen damit auseinandersetzen, wie diese Neuregelungen im jeweiligen Einzelfall konkret umzusetzen sind.
- ▶ Auch Installationsbetriebe für PV-Anlagen sind von dem Nullsteuersatz in der Umsatzsteuer betroffen und sollten die Neuregelung daher prüfen und zeitnah in ihrem ERP-System und ihren Rechnungen umsetzen.
- ▶ Das gesetzgeberische Ziel des Abbaus von bürokratischen und steuerlichen Hürden wurde mit den Neuregelungen weitestgehend erreicht.
- ▶ Damit kleinere PV-Anlagen tatsächlich den gewünschten Beitrag zur Beschleunigung der Energiewende und Förderung des Ausbaus der erneuerbaren Energien leisten können, wären jedoch einige Klarstellungen sowie die Beantwortung von Zweifelsfragen durch ein zeitnahes BMF-Schreiben wünschenswert.

S. 352

### **Fazit**

Gerade vor dem Hintergrund der in einigen Bundesländern bestehenden Pflicht zur Installation von PV-Anlagen bei Gebäudeneu- oder Gebäudeumbauten und einem infolge der hohen Kosten für fossile Energieträger bereits zu verzeichnenden Anstieg von Neuinstallationen, ist der weitgehende Abbau von bürokratischen Hemmnissen durch das JStG 2022 zu begrüßen. Insbesondere der Wegfall der Gewinnermittlungspflicht und der Abgabe einer Anlage EÜR sowie einer Gewerbesteuererklärung stellen nicht nur für private PV-Anlagenbetreiber, sondern auch für die Finanzverwaltung eine deutliche Entlastung dar.

Da nicht nur Betreiber von PV-Anlagen auf, an oder in zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden, sondern auch Betreiber von PV-Anlagen auf, an oder in für gemischte oder rein betriebliche Zwecke genutzten Immobilien von der Ertragsteuerbefreiung profitieren, kann die Neuregelung in § 3 Nr. 72 EStG zudem einen tatsächlichen Beitrag zur Beschleunigung der Energiewende und Förderung des Ausbaus der erneuerbaren Energien leisten.

Wünschenswert wäre eine Klarstellung, ob die Steuerbefreiung auch für die Körperschaftsteuer gelten soll. Da sich das Gesetz nicht ausdrücklich dazu äußert, würde eine Aufnahme des § 3 Nr. 72 EStG in R 8.1. Abs. 1 KStR diesbezüglich Rechtssicherheit schaffen (vgl. Stellungnahme S 17/22 des DStV).

Für die Finanzverwaltung, aber auch für viele Betreiber von PV-Anlagen, stellt der Nullsteuersatz in der Umsatzsteuer eine Vereinfachung sowie eine Einsparung von administrativem Aufwand dar. Jedoch sind viele Fragen, insbesondere zur Lösung über die Fiktionsbegünstigung von 30 kW (peak), offengeblieben und sollten u. E. schnellstmöglich durch ein BMF-Schreiben geklärt werden. Die vom BMF veröffentlichten FAQ sind u. E. nicht aussagekräftig genug und decken bei Weitem auch nicht sämtliche offenen Fragen ab.

## AUTORINNEN

---



**Svenja Lindtner**

ist als Steuerberaterin im Knowledge Management bei Ebner Stolz tätig.



**Teresa Maria Urban**

ist Steuerberaterin am Standort Karlsruhe im Umsatzsteuer-Team als Director tätig.

**Fundstelle(n):**

NWB 2023 Seite 344 - 352

NWB EAAAJ-32056