

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn Dr. Armin Rolfink  
Abteilungsleiter III  
Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

per E-Mail: [IIIC2@bmf.bund.de](mailto:IIIC2@bmf.bund.de)

**Kürzel**  
Me/De – S 02/23

**Telefon**  
+49 30 27876-520

**Telefax**  
+49 30 27876-799

**E-Mail**  
[ebert@dstv.de](mailto:ebert@dstv.de)

**Datum**  
03.02.2023

## **BMF-Entwurfsschreiben: Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen (§ 12 Absatz 3 UStG)**

Sehr geehrter Herr Dr. Rolfink,

vielen Dank für die Übersendung des [Entwurfs eines BMF-Schreibens zum Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen](#). Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) zu genanntem Entwurf Stellung. Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Anmerkungen eine Stütze sind.

### **A. Vorwort**

Die Einführung eines Nullsteuersatzes für die Lieferung und Installation von Solarmodulen an Betreiber kleiner Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) im Rahmen des [Jahressteuergesetzes 2022](#) (JStG) stellte ein Novum im deutschen Umsatzsteuerrecht dar. Die Besteuerung mit einem Nullsteuersatz soll die bürokratischen Lasten für Betreiber solcher Anlagen minimieren und die Wahl zur umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung attraktiver machen (vgl. Gesetzesbegründung zum JStG 2022, [BT-Drs. 20/3879, S. 109 f](#)). Dieses Ansinnen begrüßt der DStV, wenngleich er sich noch weitreichendere Erleichterungen hätte vorstellen können (vgl. [DStV-Stellungnahme S 17/22](#)).

Fest steht: Deutschland hat die Möglichkeiten der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) noch nicht ausgeschöpft. So können die Mitgliedsstaaten bis 31.12.2024 auf Basis der Art. 272 Abs. 1 Buchst. d i.V.m. Art. 281 ff. MwStSyStRL mit Blick auf die Erklärungspflichten Erleichterungen für Kleinunternehmer vorsehen. Konkret könnte Deutschland etwa auf die

Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung verzichten. Gem. Art. 1 Nr. 7 i. V. mit Art. 3 Richtlinie v. 18.2.2020 ([ABI EU Nr. L 62/22](#)) wird Art. 272 Abs. 1 Buchst. d zwar mit Wirkung v. 01.01.2025 gestrichen. Aber ab 2025 böten die dann neu geltenden Art. 292 c und 292 d MwStSyStRL gleichfalls eine entsprechende Rechtsgrundlage. Ein solcher Verzicht käme sämtlichen Kleinunternehmern zugute und wäre ein deutliches Signal zum Bürokratieabbau.

Nichtsdestotrotz begrüßt der DStV die Bemühungen der Finanzverwaltung, Fragen der Praxis zeitnah in einem BMF-Schreiben zu beantworten. Dabei goutiert er insbesondere die Ausführungen zu Abgrenzungs- und Definitionsfragen, wie beispielsweise im Zusammenhang mit Leasing- oder Mietkaufverträgen. Das Schreiben sollte nach ersten Praxiserfahrungen nochmals überprüft und ggf. erweitert werden.

## **B. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE)**

### **1. Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben, Abschn. 3.2 Abs. 3 UStAE-E**

Der vorliegende Entwurf differenziert mit Blick auf unentgeltliche Wertabgaben zwischen PV-Anlagen, die bis zum 31.12.2022 angeschafft wurden und somit zum Vorsteuerabzug berechtigt haben (im Weiteren auch „Altanlagen“), und solchen, deren Erwerb ab dem 01.01.2023 dem Nullsteuersatz unterliegt (im Weiteren auch „Neuanlagen“) (vgl. Abschn. 3.2 Abs. 3 UStAE-E).

Betreiber kleiner PV-Anlagen, die die Anlage vor dem 01.01.2023 angeschafft und diese ihrem Unternehmen zugeordnet hatten, konnten grundsätzlich einen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Haben sie sich für den Vorsteuerabzug entschieden, mussten sie in der Folge privat verbrauchten Strom der Wertabgabenbesteuerung unterwerfen (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG). Die in Abzug gebrachte Vorsteuer wurde so nachgelagert ausgeglichen. Daran ändert sich auch nach dem 31.12.2022 nichts. Dies stellt der o.g. Entwurf explizit in der Einführung klar (vgl. [o.g. Schreiben, I. Allgemeines, Rn. 3](#)).

Unternehmer, die ab 2023 eine PV-Anlage erwerben, können aufgrund des Nullsteuersatzes keine Vorsteuer in Abzug bringen. Das Entwurfsschreiben bestimmt, dass daher kein Ausgleich eines Vorsteuerabzugs erforderlich ist und folglich anders als bislang bei der privaten Stromentnahme keine unentgeltlichen Wertabgabe zu versteuern ist (vgl. [o.g. Schreiben, I. Allgemeines, Rn. 4](#)).

Neuanlagen-Betreiber generieren somit einen wirtschaftlichen Vorteil. Sie müssen ihren Eigenverbrauch schließlich nicht versteuern. Dieses Ergebnis dürfte der Gesetzgeber zwar nicht beabsichtigt haben. Gleichwohl kommt systematisch kein anderes Ergebnis in Frage.

Als Folge ist zu erwarten, dass auch im Übrigen unternehmerisch tätige Personen bestrebt sein werden, ihre im Unternehmen befindlichen PV-Anlagen zu entnehmen und ins Privatvermögen zu überführen. Lassen sie diese im Unternehmen, müssten sie schließlich auch weiterhin den privat genutzten Strom als unentgeltliche Wertabgabe versteuern (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG).

Die Entnahme einer Altanlage ist steuerbar, soll aber ausweislich des Entwurfsschreibens unter den übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG mit dem Nullsteuersatz steuerpflichtig sein. Dies ist grundsätzlich nicht zu beanstanden. Einschränkend soll die Entnahme jedoch nur möglich sein, **wenn mindestens 90 % des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden** (Abschn. 3.2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 und 3 UStAE-E). Bei Neuanlagen soll die Entnahme hingegen keine unentgeltliche Wertabgabe darstellen (Abschn. 3.2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 UStAE-E).

Die Finanzverwaltung scheint mit der 90 %-Grenze für die Entnahme von Altanlagen verhindern zu wollen, dass Betreiber älterer Anlagen, diese aus ihrem Unternehmen entnehmen und im Privatvermögen weiterbetreiben. Für eine solch gravierende Einschränkung fehlt es jedoch an einer gesetzlichen Grundlage!

Grundsätzlich ist zu beachten: Eine Lieferung gilt dann nicht als für das Unternehmen ausgeführt, wenn der Gegenstand zu weniger als 10 % für das Unternehmen genutzt wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Beträgt die unternehmerische Nutzung 100 % besteht ein Zuordnungsgebot zum Unternehmen. Für alle anderen Fälle besteht ein Zuordnungswahlrecht.

Systematisch müssen diese Grundsätze auch für Entnahmen gelten. Das heißt, sofern eine PV-Anlage zu mindestens 10 % aber zu weniger als 100 % unternehmerisch genutzt wird, muss der Unternehmer ein Entnahmewahlrecht haben. Es ist rechtlich nicht ersichtlich, warum dies nur bei einer mindestens 90%igen nichtunternehmerischen Verwendung möglich sein soll.

**Petition:** Abschnitt 3.2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStAE-E sollte rechtskonform angepasst werden und Satz 2 gestrichen werden:

„(3) Im Zusammenhang mit einer Leistung, die dem Nullsteuersatz (§ 12 Abs. 3 UStG) unterliegt, ist im Hinblick auf eine unentgeltliche Wertabgabe wie folgt zu differenzieren:

1. <sup>1</sup>Bestand beim Erwerb eines Gegenstandes eine Berechtigung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug (keine Anwendung des Nullsteuersatzes), stellt die spätere Entnahme und die unentgeltliche Zuwendung oder Verwendung des Gegenstandes unter den übrigen Voraussetzungen eine unentgeltliche Wertabgabe dar. <sup>2</sup>~~Eine Entnahme ist nur möglich, wenn mindestens 90 % des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden.~~  
<sup>3</sup>Unter den übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG unterliegt diese unentgeltliche Wertabgabe dem Nullsteuersatz.

## **2. Nullsteuersatz für bestimmte Photovoltaikanlagen: Belegenheitsvoraussetzungen, Abschn. 12.18 Abs. 3 UStAE-E**

Der Nullsteuersatz für die Lieferung von Solarmodulen ist an mehrere Voraussetzungen geknüpft. Eine davon ist die Belegenheitsvoraussetzung. Danach muss die Installation der Solarmodule auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, erfolgen (§ 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG).

Der o.g. Entwurf äußert sich auch zu Fällen der gemischten Nutzung. So soll es sich insgesamt um ein begünstigtes Gebäude handeln, wenn dies „flächenmäßig“ überwiegend für begünstigte Zwecke verwendet wird (Abschn. 12.18 Abs. 3 Satz 6 UStAE-E). Dies ist grundsätzlich zu begrüßen. Jedoch ist eine Aufteilung nach Flächennutzung nicht in allen Fällen geeignet.

Denkbar sind schließlich auch zeitlich unterschiedliche Nutzungen derselben Fläche, wie beispielsweise bei einer PV-Anlage auf einer Mehrzweckhalle, die sowohl für hoheitliche Tätigkeiten als auch für nicht begünstigte Zwecke verwendet wird.

**Petition:** Der DStV regt an, mit Blick auf gemischt genutzte Gebäude weitere Beispielfälle in das BMF-Schreiben aufzunehmen. Diese sollten Hinweise zu zeitlich unterschiedlich genutzten Gebäuden enthalten.

### **3. Nullsteuersatz für bestimmte Photovoltaikanlagen: Vereinfachungsregelung des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG, Abschn. 12.18 Abs. 4 und Abs. 5 UStAE-E**

§ 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG sieht eine Vereinfachungsregelung für die Steuerersatzmäßigung auf 0 % vor. So gelten „*die Voraussetzungen des Satzes 1*“ als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 Kilowatt (peak) beträgt oder betragen wird.

Das vorliegende Entwurfsschreiben konkretisiert, dass sich diese Vereinfachung auf die begünstigte Gebäudeart beziehen soll. Der Gesetzeswortlaut per se könnte zwar durchaus weiter verstanden werden. Nämlich so, dass auch weitere Voraussetzungen des Satzes 1, z.B. dass „*die Lieferung [--] an den Betreiber einer Photovoltaikanlage*“ erfolgt, bei kleinen PV-Anlagen bis 30 Kilowatt (peak) als erfüllt angesehen werden.

Jedoch entspricht die geplante Konkretisierung wohl auch der Intention des Gesetzgebers. Dieser begründet die Vereinfachung damit, dass die Regelung „*verhindert, dass sich der leistende Unternehmer beim Erwerber über die Nutzungsart des Gebäudes zu informieren hat*“ (vgl. Gesetzesbegründung zum JStG 2022, [BT-Drs. 20/3879, S. 110](#)).

Damit verbleibt bei Verkäufern kleiner PV-Anlagen eine zusätzliche Dokumentationspflicht. Erfreulich ist an dieser Stelle, dass der Dokumentationsaufwand geringgehalten werden soll. So soll zum einen eine entsprechende Erklärung des Käufers ausreichend sein. Zum anderen soll die Erklärung des Erwerbers auch im Rahmen der AGB möglich sein (Abschn. 12.18 Abs. 5 UStAE-E).

**Petition:** Die Hinweise zur Dokumentationspflicht auf Seiten des leistenden Unternehmers sollten um die Klarstellung ergänzt werden, dass eine etwaige Falschangabe des Leistungsempfängers nicht zu Lasten des Veräußerers geht.

Wir freuen uns, wenn Sie unsere Ausführungen bei der Finalisierung Ihres geplanten BMF-Schreibens berücksichtigen. Für einen weitergehenden fachlichen Austausch stehen wir selbstverständlich sehr gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.  
RAin/StBin Sylvia Mein  
(Geschäftsführerin)

gez.  
Daniela Ebert LL.M.  
(Referatsleiterin Steuerrecht)

\*\*\*\*\*  
Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.  
\*\*\*\*\*