Umsatzsteuer

44. Nullsteuersatz bei Photovoltaikanlagen

JStG 2022

44.0 Umsatzsteuerlicher Unternehmer

Abschn. 2.5 Abs.1 UStAE

Wer eine Photovoltaikanlage = PV-Anlage betreibt und
den erzeugten Strom regelmäßig ins allgemeine Stromnetz einspeist,
ist umsatzsteuerlicher Unternehmer.

44.1 Wiederverkäufer von Elektrizität

sind Unternehmer, deren Haupttätigkeit
Erwerb und Lieferung von Elektrizität ist
= mehr als die Hälfte der erworbenen Elektrizität wird weiterveräußert.

Abschn. 3 g.1 Abs.2 UStAE

Betreiber einer PV-Anlage
sind regelmäßig keine Wiederverkäufer von Elektrizität.

Abschn. 2.5 Abs.3 UStAE

44.2 Verkauf von Strom

ist eine Lieferung im Rahmen des Unternehmens
gegen Entgelt

- steuerbar am Sitzort des Leistungsempfängers im Inland — 3 g Abs.1 UStG
  bei Lieferung an einen Wiederverkäufer
  oder am Verbrauchsort, — 3 g Abs.2 UStG
- steuerpflichtig, — 4 UStG
- mit Verlagerung der Steuerschuld — 13 b Abs.5 Satz 4 mit Abs.2 Nr.5 Buchst. b UStG
  bei Lieferung von Wiederverkäufer an Wiederverkäufer
  = nicht bei PV-Anlagen.

44.3 Keine Umsatzsteuer und kein Vorsteuerabzug

19 Abs.1 und Abs.3 UStG

wenn der PV-Anlagenbetreiber Kleinunternehmer ist
= Gesamtumsatz im Vorjahr nicht über 22.000 € und
im laufenden Jahr voraussichtlich nicht über 50.000 € oder
bei Neugründung, wenn hochgerechneter Gesamtumsatz
des laufenden Jahrs voraussichtlich nicht über 22.000 €.

Abschn. 19.1 Abs.4 UStAE

Bisher wird regelmäßig auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet,
um den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der PV-Anlage geltend
zu machen.

19 Abs.2 UStG (1)

<u>Folgen des Verzichts</u>

- Stromlieferungen sind umsatzsteuerpflichtig
  = Rechnung mit 19 v.H. Umsatzsteuer.
- Vorsteuerabzug aus Anschaffung und Betrieb der PV-Anlage.
- Privatverbrauch des erzeugten Stroms
  ist unentgeltliche Wertabgabe. — 3 Abs.1 b UStG

§§

44.4 Umsatzsteuer bei Lieferung von PV-Anlagen ab 2023

Steuersatz 0 v.H. *statt bisher 19 v.H.* — 12 Abs.3 Nr.1, Nr.4 UStG (2)

- auf Lieferung und
- Installation von PV-Anlagen

= Solarmodule und für den Betrieb wesentliche Komponenten,
z.B. Wechselrichter und Wieland-Steckdosen, — (3)
einschließlich Stromspeicher.

<u>Voraussetzungen des Nullsteuersatzes</u> — 12 Abs.3 Nr.1 Satz 1,

- Lieferung der PV-Anlage usw. an den Betreiber der Anlage.
- PV-Anlage muss installiert werden
  auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, öffentlichen Gebäuden oder dem Gemeinwohl dienenden Gebäuden
  = gilt stets als erfüllt, falls Bruttoleistung der PV-Anlage — Satz 2 UStG (2)
  laut Marktstammdatenregister bis 30 kWp.

<u>Erkenntnis</u>

- Lieferungen an Anlagenbetreiber sind
  bei Anlagen bis 30 kWp immer begünstigt.
- Bei Anlagen über 30 kWp kommt es darauf an, — (4)
  auf welchem Gebäude sie installiert sind,
  z.B. sind Anlagen auf Mietshäusern begünstigt,
  nicht jedoch Anlagen auf Fabrikgebäuden.

44.5 Nullsteuersatz bei Lieferungen ab 1. Januar 2023

Lieferung erfolgt

- bei Lieferung mit Installation
  mit Abnahme des fertigen Werks,
- bei Lieferung ohne Installation
  mit Verschaffung der Verfügungsmacht
  = Beginn der Beförderung.

44.6 Nullsteuersatz gilt nicht — (4)

- für Lieferungen, die nicht an den Anlagenbetreiber gehen,
  z.B. an Händler oder Elektriker,
- rückwirkend für Bestandsanlagen
  = bereits vor 2023 geliefert usw.
  Aber: Nullsteuersatz ab 2023 bei der Erweiterung von Bestandsanlagen
  für die Lieferung von Komponenten und deren Installation,
- für die Vermietung von PV-Anlagen
  = keine Lieferung.
  Aber: Nullsteuersatz beim Leasing, — (5)
  wenn Leasingnehmer nach den Vertragsbedingungen — Abschn. 3.5 Abs.5
  am Ende der Laufzeit — UStAE (6)
  automatisch Eigentümer der PV-Anlage wird = Lieferung,
- für die reine Reparatur von PV-Anlagen
  = keine Lieferung.
  Aber: Nullsteuersatz für den Austausch und die Installation
  defekter Komponenten einer PV-Anlage ab 2023,
- für Garantie- und Wartungsverträge
  = weiterhin 19 v.H. USt.

44.7 Folgen des Nullsteuersatzes für den Anlagenbetreiber bei Lieferung usw. ab 2023 (7)

Der Anlagenbetreiber = Leistungsempfänger

- erhält eine Rechnung ohne Umsatzsteuer und hat keinen Vorsteuerabzug,
- muss nicht auf die Kleinunternehmerregelung verzichten, um den Vorsteuerabzug zu erhalten = kann Kleinunternehmer bleiben, — 19 Abs.2 UStG
- muss den privat verbrauchten Strom nicht versteuern als unentgeltliche Wertabgabe, da kein Vorsteuerabzug,
- berechnet als Kleinunternehmer keine Umsatzsteuer für seine Stromlieferungen. Abrechnungsgutschriften des Netzbetreibers erfolgen ohne Umsatzsteuer,
- muss als Kleinunternehmer keine Voranmeldungen abgeben.

44.8 Folgen des Nullsteuersatzes für den Lieferer bei Lieferung usw. ab 2023

Der Lieferer

- berechnet bei Anlagen bis 30 kWp 0 v.H. Umsatzsteuer,
- muss bei Anlagen über 30 kWp die Voraussetzungen des Nullsteuersatzes beim Leistungsempfänger prüfen,
- hat weiterhin den Vorsteuerabzug aus seinen Eingangsrechnungen, denn er erbringt mit Lieferung und Installation von PV-Anlagen zum Nullsteuersatz weiterhin Abzugsumsätze — 15 Abs.1 UStG
  = keine steuerfreien Ausschlussumsätze. — 15 Abs.2 und Abs. UStG

44.9 Beispiel

Privatmann Paul beauftragt die E-GmbH mit der Lieferung und Installation einer PV-Anlage mit 5 kWp auf dem Dach seines Privathauses.

<u>Abnahme im Dezember 2022</u>

- Die E-GmbH erbringt eine Werklieferung mit 19 v.H. Umsatzsteuer.

- Ist Paul Kleinunternehmer, — 19 UStG
  - hat er keinen Vorsteuerabzug aus Anschaffung und Installation der PV-Anlage und
  - er muss weder die Stromeinspeisung noch den Privatverbrauch des erzeugten Stroms versteuern.

- Ist Paul kein Kleinunternehmer oder verzichtet er auf die Kleinunternehmerregelung, — 19 Abs.2 UStG
  - hat er den Vorsteuerabzug aus der PV-Anlage,
  - muss aber die Stromeinspeisung auch ab 2023 als Lieferung und den Privatverbrauch als unentgeltliche Wertabgabe mit 19 v.H. versteuern.

  Der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung bindet Paul für 5 Jahre
  = nach 5 Jahren kann Paul zur Regelbesteuerung wechseln — 15 a Abs.9 UStG
  = keine Vorsteuerberichtigung, da Berichtigungszeitraum vorbei.

§§

Abnahme im Januar 2023

- Die E-GmbH erbringt eine Werklieferung mit 0 v.H. Umsatzsteuer, denn die Bruttoleistung der PV-Anlage beträgt bis 30 kWp. — 12 Abs.3 UStG

- Paul erwirbt die PV-Anlage ohne Umsatzsteuer.
  Er kann Kleinunternehmer bleiben und — 19 UStG
  muss weder die Stromeinspeisung noch
  den Privatverbrauch versteuern.

44.10 Fall

Die Solar-GmbH liefert und installiert auf dem Dach des Privathauses von Steuerberater Sven in Stuttgart eine PV-Anlage mit 10 kWp Leistung einschließlich Stromspeicher für 30.000 € netto.
Sven beabsichtigt bei Anschaffung, 40 v.H. des erzeugten Stroms privat zu verbrauchen.
Im Jahr der Inbetriebnahme speist Sven 7.800 kWh Strom ins Stromnetz ein und verbraucht selbst 2.200 kWh.
Zur Deckung seines privaten Strombedarfs kauft Sven 4.000 kWh Strom für 0,45 € pro kWh (brutto) ein.
Grundpreis 12 € (brutto) pro Monat.
Die Solar-GmbH und Sven sind regelbesteuerte Vollunternehmer.

Umsatzsteuerliche Behandlung bei der Solar-GmbH und bei Sven

- bei Abnahme am 5. Januar 2022?
- bei Abnahme am 5. Januar 2023?

44.11 Lösung bei Abnahme am 5. Januar 2022

= es gilt altes Recht.

Solar-GmbH

erbringt eine Werklieferung, denn sie schuldet das Werk an einem fremden Gegenstand und den Hauptstoff. — 3 Abs.4 UStG
Ort der Lieferung ist der Ort der Übergabe = in Stuttgart. — 3 Abs.7,
Die Lieferung ist steuerbar und mangels Befreiung auch steuerpflichtig. — 1 Abs.1 Nr.1, 4 US

Bemessungsgrundlage ist das Entgelt 30.000 € x 19 v.H. — 10 UStG
= Umsatzsteuer 5.700 €. — 12 Abs.1 UStG

Sven

Zu Svens Unternehmen gehören die Steuerberatung und der Verkauf von Strom. — 2 Abs.1 Satz 2 USt

- Umsatzsteuer
  Mit der Einspeisung des Stroms erbringt Sven eine Lieferung am Sitzort des Leistungsempfängers — 3 g Abs.1 UStG
  = Netzbetreiber im Inland.
  Die Stromlieferung ist daher steuerbar und mangels Befreiung auch steuerpflichtig
  = Umsatzsteuer 19 v.H. x Entgelt. — 12 Abs.1, 10 UStG

Zu Tz. 43 – Basisversorgung

(1) BFH vom 19. Mai 2021 – X R 33/19; BFH/NV 2021 S. 992.
Verfassungsbeschwerde anhängig unter dem Aktenzeichen 2 BvR 1140/21.
(2) Begründung zu Artikel 4 Nr. 3 des Regierungsentwurfs zum Jahressteuergesetz 2022; BT-Drucksache 20/3879 vom 10. Oktober 2022.

Zu Tz. 44 – Nullsteuersatz bei Photovoltaikanlagen

(1) Duscha, NWB 2022 Beilage S. 23; NWB MAAAJ-29983.
(2) § 12 Abs. 3 UStG idF. Art. 16 Nr. 5 JStG 2022; a.a.O.
Anwendung ab 2023 vgl. Art. 43 Abs. 6 JStG 2022; a.a.O.
(3) Abschn. 12.18 Abs. 7 UStAE-E idF. Entwurf BMF vom 26. Januar 2023; www.bundesfinanzministerium.de.
(4) FAQ: Umsatzsteuerliche Maßnahmen zur Förderung des Ausbaus von Photovoltaikanlagen 16. Dezember 2022; https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/foerderung-photovoltaikanlagen.html.
(5) Abschn. 12.18 Abs. 1 Satz 4 ff. UStAE-E idF. Entwurf BMF vom 26. Januar 2023; www.bundesfinanzministerium.de
(6) Finanzverwaltung folgt dem EuGH in allen offenen Fällen.
EuGH vom 4. Oktober 2017 – C-164/16; BStBl II 2020 S. 179.
In Leasingfällen löst sich die Umsatzsteuer von der Einkommensteuer.
(7) Siehe Fundstelle (2).
(8) BMF vom 21. Dezember 2022 – BStBl I 2022 S. 1703.
(9) BMF vom 21. Dezember 2022 – BStBl I 2022 S. 1719.
(10) FAQ: Umsatzsteuerliche Maßnahmen zur Förderung des Ausbaus von Photovoltaikanlagen 16. Dezember 2022; a.a.O.
(11) Siehe Fundstelle (2).

Zu Tz. 45 – Steuersatz für Restaurantumsätze

(1) § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG idF. Art. 12 Nr. 1 mit Art. 18 Abs. 4 Achtes Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 16. Dezember 2022; BGBl I 2022 S. 1838.
(2) Beachte: Laut Abschn. 12.16 Abs. 12 Satz 1 UStAE kann auch das Frühstück in der Servicepauschale erfasst werden. Dies ist u.E. unzutreffend, da bis 31. Dezember 2023 für die Speisen im Frühstück der ermäßigte Steuersatz gilt; § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG.
(3) EuGH vom 18. Januar 2018 – C-463/16; „Stadion Amsterdam"; DStR 2018 S. 246.
(4) Az. C-516/21; anhängig seit 23. Januar 2022 auf Betreiben des BFH vom 26. Mai 2021 – V R 22/20; NWB XAAAH-87115 zur Frage, ob § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG mit Unionsrecht vereinbar ist (Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL).
(5) BFH vom 7. März 2022 – XI B 2/21; DStR 2022 S. 984.
(6) BFH vom 24. April 2013 – XI R 3/11; BStBl II 2014 S. 86 m.w.N.; offenlassend BFH vom 13. Juni 2018 – XI R 2/16; BStBl II 2018 S. 678.

Zu Tz. 46 – Bruchteilsgemeinschaft als Unternehmer

(1) Gramlich; Gabler-Banklexikon.de; Stichwort: Bruchteilsgemeinschaft.
(2) Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch; 82. Aufl.; § 741 BGB Rz. 1.
(3) Klunzinger, Grundzüge des Gesellschaftsrechts; 15. Aufl.; S. 17.