

**Kammertag 2023**

-

**0% Umsatzsteuer = 0 Probleme?  
Die Reform der Besteuerung von PV Anlagen**

# Einführung

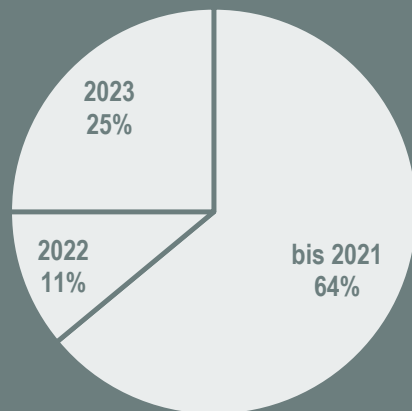
---

- Mit JStG 2022 (v. 16.12.2022) grundlegende Änderungen zur steuerlichen Behandlung sog. PV Anlagen
- Hohe praxisrelevanz aufgrund der Anzahl der Fälle und der breiten Bedeutung für eine Vielzahl völlig unterschiedlicher Mandate
- Regelungen teils überraschend und Systemneu / -fremd



# Solarenergie in Zahlen

## ANTEIL REGISTRIERTER SOLARANLAGEN MASTR

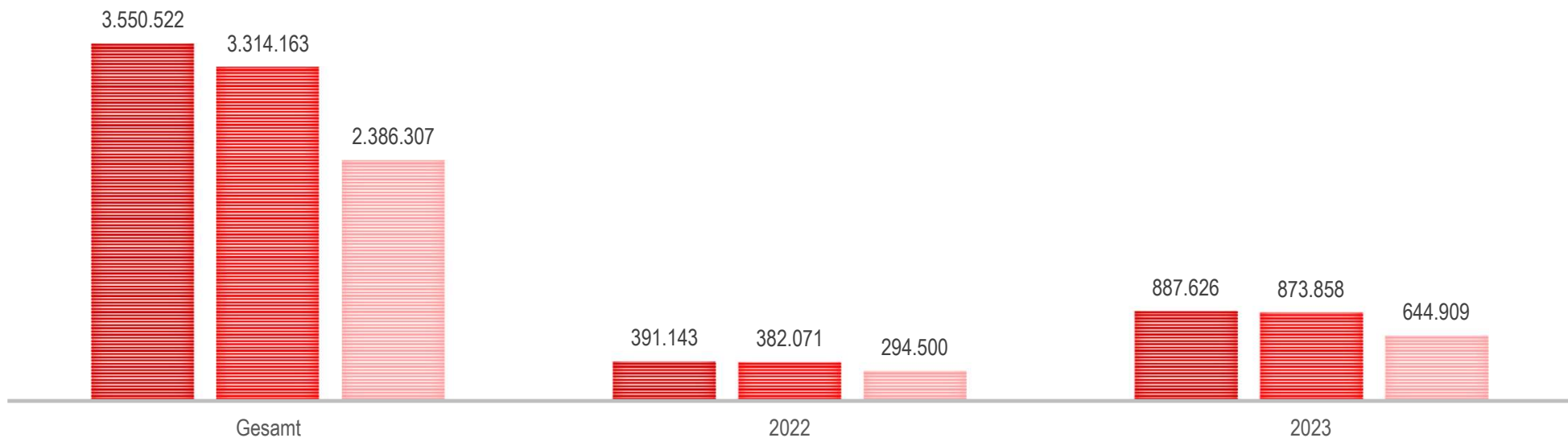


Gesamt	3.550.522
bis 2021	2.271.753
2022	391.143
2023	887.626

# Solarenergie in Zahlen

## ANTEIL NACH BRUTTOLEISTUNG

■ Gesamt ■ ≤ 30kwp ■ ≤ 10kwp



# Neue „Rechtsgrundlagen“

---

- § 3 Nr. 72 EStG (ab VZ 2022)
- § 12 Abs. 3 UStG (ab VZ 2023)
- BMF-Schreiben vom 27.02.2023, 17.07.2023
- FAQs des BMF <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/foerderung-photovoltaikanlagen.html>



# Abschnitt I – Rückwirkende Änderung EStG

## § 3 Nr. 72 EStG:

*[Steuerfrei sind] 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 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.***

# Abschnitt I – Rückwirkende Änderung EStG

**Endgültige Fassung im Gesetz v. 16.12.2022** (so enthalten in Beschlussempfehlung des Finanzausschuss vom 30.11.2022)

## § 52 Abs. 4 S. 27 EStG:

§ 3 Nummer 72 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) ist für Einnahmen und Entnahmen anzuwenden, **die nach dem 31. Dezember 2021** erzielt oder getätigt werden.

## Fassung im Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 10.10.2022

## § 52 Abs. 4 S. 27 EStG:

„§ 3 Nummer 72 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist für Einnahmen und Entnahmen anzuwenden, **die nach dem 31. Dezember 2022** erzielt oder getätigt werden.“

# Abschnitt I – Rückwirkende Änderung EStG

- **Voraussetzungen für § 7g (1) EStG**

- künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens,
- die bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes
- ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden
- der Gewinn nach § 4 oder § 5 ermittelt wird und
- im Wirtschaftsjahr, in dem die Abzüge vorgenommen werden sollen, ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge nach Satz 1 und der Hinzurechnungen nach Absatz 2 200 000 Euro nicht überschreitet
- der Steuerpflichtige die Summen der Abzugsbeträge nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt.



# Abschnitt I – Rückwirkende Änderung EStG

- **Voraussetzungen § 7g (4) EStG**
  - begünstigtes Wirtschaftsgut wird
  - nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres
  - vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt
- Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Verringerung der Bemessungsgrundlage und Hinzurechnung nach Absatz 2 rückgängig zu machen

# Abschnitt I – Rückwirkende Änderung EStG

- Auswirkung von § 3 Nr. 72 auf § 7g EStG

- **BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023, RN. 19:**

„Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG setzt eine betriebliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht und damit mit prognostiziertem Totalgewinn voraus. Werden in diesen Fällen Einnahmen und Entnahmen ausschließlich aus der Stromerzeugung von Photovoltaikanlagen erzielt, die nach § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG begünstigt sind, gilt Folgendes:

- In nach dem 31. Dezember 2021 endenden Wirtschaftsjahren scheidet die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen aus, da ein Gewinn nicht mehr zu ermitteln ist (§ 3 Nummer 72 Satz 2 i. V. m. § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a EStG).

- Investitionsabzugsbeträge, die in vor dem 1. Januar 2022 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen und bis einschließlich zum 31. Dezember 2021 noch nicht gewinnwirksam hinzugerechnet wurden, sind nach § 7g Absatz 3 EStG rückgängig zu machen, wenn in nach § 3 Nummer 72 EStG begünstigte Photovoltaikanlagen investiert wurde.

# Abschnitt I – Rückwirkende Änderung EStG

- Fall Anneliese:
- 2019: Bildung eines IAB i.H.v. 12.000 € mit Steuererklärung
- 2020: Anschaffung der PV-Anlage für 30.000 € (+ USt dazu mehr in Abschnitt II)
- Abzug AK/HK, Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 mit Gewinnermittlung 2020

# Abschnitt I – Rückwirkende Änderung EStG

- Fall Bernd:
- **2020**: Bildung eines IAB i.H.v. 15.000 €
- **2021**: Anschaffung der PV-Anlage für 30.000 € (+ USt dazu mehr in Abschnitt II)
- Abzug AK/HK, Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 mit Gewinnermittlung **2021**

# Abschnitt I – Rückwirkende Änderung EStG

- Fall Claus:
- 2021: Bildung eines IAB i.H.v. 15.000 € (Veranlagt)
- März 2022: Anschaffung der PV-Anlage für 30.000 € (+ USt dazu mehr in Abschnitt II)

# Abschnitt I – Rückwirkende Änderung EStG

- Fall Dieter:
- 2021: Bildung eines IAB i.H.v. 15.000 € (Veranlagt)
- August 2022: Verbindliche Bestellung der PV-Anlage
- Januar 2023: Lieferung der PV Anlage für 30.000 € (USt 0%)

# Abschnitt I – Rückwirkende Änderung EStG

- Fall Emil:
- 2022: Bildung eines IAB i.H.v. 15.000 € mit Steuererklärung (abgelehnt)
- Juli 2023: Lieferung der PV Anlage für 30.000 € (USt 0%)

# Abschnitt I – Rückwirkende Änderung EStG

- **Problemstellung 1:** Ist die Prämisse zutreffend, dass § 7g EStG für Betriebe, die ausschließlich Einnahmen i.S.v. § 3 Nr. 72 EStG haben, keine Anwendung findet?
- **Problemstellung 2:** Endet die Gewinnerzielungsabsicht bzw. die Gewinnermittlungspflicht m.A.d. 31.12.2021 oder am 01.01.2022? (Hinweis auf BFH vom 28. Juli 2021, X R 30/19 und BMF 15.06.2022, Rn. 39)
- **Problemstellung 3:** Setzt § 7g Abs. 4 EStG voraus, dass die Anforderungen an das investierende Betriebsvermögen aus Abs. 1 während der gesamten Nutzungsfrist erfüllt werden?



# Abschnitt I – Rückwirkende Änderung EStG

- Mögliche Auflösung der Fälle:
  - **Anneliese** – Darf alle Vorteile aus § 7g behalten, da Nutzungsfrist zum 31.12.2021 bereits erfüllt
  - **Bernd** – § 7g Abs. 4 greift nicht ein, da Nutzung in 2021 und am 01.01.2022 (vgl. BFH X R 30/19, so wohl auch BMF vom vom 17. Juli 2023, Rn. 19)
  - **Claus** – verfassungskonforme Auslegung -> Gewährung von § 7g, Nutzung in 2022 und am 01.01.2023
  - **Dieter** – Auch bei Einführung zum 01.01.2023 wäre keine Gewährung von § 7g mehr in Betracht gekommen, Rückgängigmachung nach § 7g Abs. 3, da PV Anlage kein begünstigtes Wirtschaftsgut
  - **Emil** – Sachverhalt wird von rückwirkender Einführung nicht beeinträchtigt

# Abschnitt II – 0% Steuersatz

## § 12 Abs. 3 UStG:

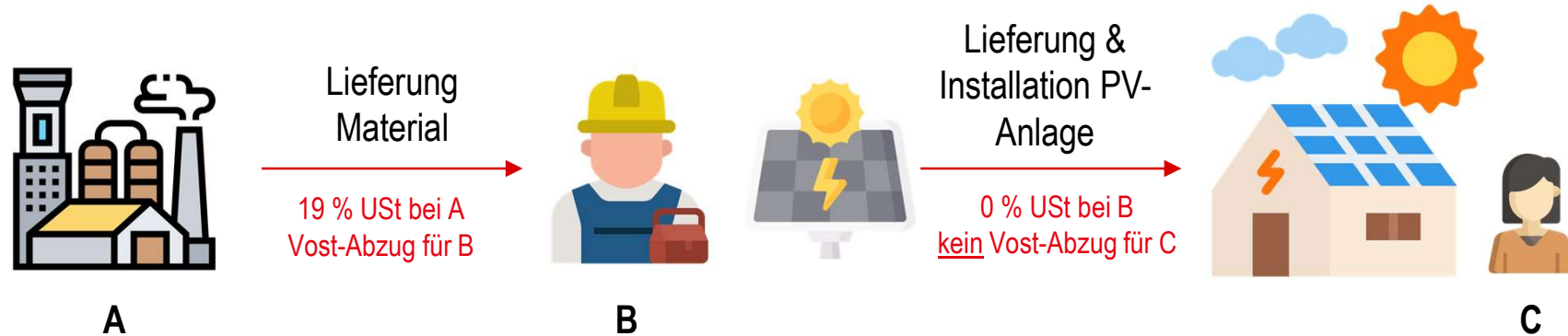
Die Steuer ermäßigt sich auf **0 Prozent** für die folgenden Umsätze:

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. - 4. [...]

# Abschnitt II – 0% Steuersatz

## Ausgangsleistungen

- **VoSt-Abzug beim leistenden Unternehmer (Lieferer der PV-Anlage)?**
- obwohl Ausgangsleistung mit 0 % besteuert wird, hat der Installationsbetrieb einen VoSt-Abzug aus den Eingangsleistungen



# Abschnitt II – 0% Steuersatz

## Problemstellungen zum Ausgangsleistung- Umfang der Fiktion bei Anlagen bis 30kWp?



- Gesetz spricht von „die Voraussetzungen“ was zunächst im Wortlaut alle Tatbestandsmerkmale umfassen würde

- **It. BMF vom 27.02.2023, UStAE A 12.18 Abs. 5:**

Die Regelung stellt eine Vereinfachung für die Prüfung der Gebäudeart dar. Die Vereinfachungsregelung gilt nicht für die Betreibereigenschaft.

# Abschnitt II – 0% Steuersatz

---

## Ausgangsleistungen

- **Welche Leistungen sind nicht begünstigt?**
- reine Reparaturen/ Wartungen ohne die gleichzeitige Lieferung von Ersatzteilen sind nicht begünstigt
- Vermietung PV-Anlage = steuerbare u. stpfl. sonstige Leistung → 19 % USt
- Garantie- und Wartungsverträge → 19 % USt



# Abschnitt II – 0% Steuersatz

## Ausgangsleistungen

- Behandlung von unentgeltlichen Wertabgaben

## Rechtslage bis 2022:

- Voller VoSt-Abzug, wenn PV-Anlage voll dem UV zugeordnet (Wahlrecht) und Verzicht auf § 19 UStG
- dann aber Versteuerung des privat verbrauchten Stroms über uWA mit 19 % USt



# Abschnitt II – 0% Steuersatz

## Ausgangsleistungen

- Behandlung von unentgeltlichen Wertabgaben

### Rechtslage ab 2023 – Erwerb PV vor 2023:



- wenn voller VoSt-Abzug ( 100 % Zuordnung zum UV)
- uWA (+)

→ Solange Teil des UV wird privat verbrauchter Strom als uWA besteuert

→ Wenn Zuordnungsänderung der Anlage dann gem. § 12 Abs. 3 UStG **USt i.H.v. 0 %** (Rz. 7)

- **ABER:** Lt. BMF nur möglich, wenn zukünftig vsl. **mehr als 90 % des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet** werden (Rz. 5)



# Abschnitt II – 0% Steuersatz

## Ausgangsleistungen

- Behandlung von unentgeltlichen Wertabgaben

**Vereinfachungsregelung lt. BMF v. 27.02.2023**



90 %-ige Privatnutzung gilt vereinfachend als erfüllt bei:

- bei einer PV-Anlage mit Batteriespeicher
- Rentabilitätsberechnung die ein eine Nutzung für unternehmensfremde Zwecke von über 90 % nahelegt

**„Ergänzend“ dazu FAQs des BMF**

Gleiches gilt auch, wenn der erzeugte Strom für die **Ladung eines privaten Elektrofahrzeugs**, den **Betrieb einer Wärmepumpe im privaten Haushalt** oder den **nichtunternehmerischen Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts** genutzt wird





# Abschnitt II – 0% Steuersatz

## Ausgangsleistungen

- Behandlung von unentgeltlichen Wertabgaben

### Rechtslage ab 2023 – Erwerb PV-Anlage ab 2023:



- kein VoSt-Abzug mehr möglich
- Nach Auffassung des BMF-Schreibens vom 27.02.2023 Rn. 6 liegen Voraussetzungen für uWA **nicht vor**
- keine uWA-Besteuerung bei privater Stromnutzung oder bei Entnahme notwendig zur Schaffung eines systemgerechten Ausgleichs



# Abschnitt II – 0% Steuersatz



## Beispiel

A hat am 01.01.2022 eine PV-Anlage (installierte Bruttoleistung lt. MaStR 25 kWp) zum Preis von 23.800 € erworben. Um den vollen VoSt-Abzug aus der Anschaffung zu bekommen hat seine StB'in ihm in 2022 geraten die Anlage voll dem Unternehmensvermögen zuzuordnen und auf die Kleinunternehmerregelung § 19 UStG zu verzichten. Für die Einspeisung ins öffentliche Stromnetz bekommt er 200 €/ Jahr (netto). Den privaten Verbrauch hat er zutreffend mit  $6.000 \text{ kWh} \times 0,30 \text{ €} = 1.800 \text{ €}$  angegeben.

**Variante 1)** Die PV-Anlage stellt die einzige unternehmerische Tätigkeit des A dar.

**Variante 2)** A ist schon seit dem 01.01.2020 als Buchautor tätig und hat auf § 19 UStG verzichtet.

**Variante 3)** A ist Steuerberater und durch diese Tätigkeit nicht Kleinunternehmer.

# Abschnitt II – 0% Steuersatz



## Lösung

### Variante 1) – Nur PV-Anlage

- A ist mit Betrieb der PV-Anlage Unternehmer i.S.d. § 2 UStG
- Mit Verzicht auf § 19 UStG tätigt er stpfl. Ausgangsumsätze (= Einspeisung), stpfl. zu 19 % = **38 €/ Jahr**
- privater Verbrauch = uWA § 3 Abs. 1b UStG → 19 % v. 1.800 € = **342 €/ Jahr**
- **Entnahme der Anlage zum 01.01.2023**
  - uWA → stpfl., aber zu 0 %
  - Privatnutzung ist keine uWA mehr, da Anlage nicht mehr im UV ist
  - Einspeisung weiterhin stpfl. Stromlieferung zu 19 % → nur noch 38 €/ Jahr Steuerbelastung
  - Rückkehr zu § 19 UStG ab 2027 möglich (5-jährige Bindung **ab 2022** wg. Verzicht) → Einspeisung nicht mehr versteuern
  - keine Probleme mit § 15a UStG → Entnahme ist stpfl., steht Veräußerung gleich, keine Änderung d. Verhältnisse



# Abschnitt II – 0% Steuersatz



## Lösung

### Variante 2) – Autor & PV-Anlage

- wie Variante 1)
- Gesamtbelastung 380 € USt/ Jahr
- **Entnahme der Anlage zum 01.01.2023**
  - uWA → stpfl., aber zu 0 %
  - Privatnutzung ist keine uWA mehr, da Anlage nicht mehr im UV ist
  - Einspeisung weiterhin stpfl. Stromlieferung zu 19 % → nur noch 38 €/ Jahr Steuerbelastung
  - Rückkehr zu § 19 UStG ab 2025 möglich (5-jährige Bindung **ab 2020** wg. Verzicht) → Einspeisung nicht mehr versteuern
  - keine Probleme mit § 15a UStG → Entnahme ist stpfl., steht Veräußerung gleich, keine Änderung d. Verhältnisse



# Abschnitt II – 0% Steuersatz



## Lösung

### Variante 3) – StB & PV-Anlage

- wie Variante 1) und 2)
- Gesamtbelastung 380 € USt/ Jahr
- **Entnahme der Anlage zum 01.01.2023**
  - uWA → stpfl., aber zu 0 %
  - Privatnutzung ist keine uWA mehr, da Anlage nicht mehr im UV ist
  - Einspeisung weiterhin stpfl. Stromlieferung zu 19 % → nur noch 38 €/ Jahr Steuerbelastung
  - Rückkehr zu § 19 UStG nicht möglich wegen StB-Tätigkeit



# Abschnitt II – 0% Steuersatz



- Ist man als **Betreiber einer PV-Anlage** jetzt noch **Unternehmer**?
  - Ja (→ siehe auch FAQs des BMF, Frage 9)
  - **aber: Verzicht auf Anzeige** nach § 138 Abs. 1 AO und **Übermittlung des FSE** nach § 138 Abs. 1b AO aus Bürokratieabbaugründen (BMF-Schreiben v. 12.07.2023) möglich, wenn
    - Betreiber Einkünfte i.S.d. § 15 EStG hat u. PV-Anlage nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist
    - Unternehmen **ausschließlich** Betrieb einer PV-Anlage ist
    - Kleinunternehmerregelung § 19 UStG angewendet wird

# Abschnitt II – 0% Steuersatz

## Problemstellungen zum Thema uWA - Gibt es einen Grenzwert für eine „Entnahme“?



- **lt. BMF vom 27.02.2023, Rn.5, 7, UStAE A 3.2 Abs. 3:**

Eine Entnahme des gesamten Gegenstandes ist nur möglich, wenn zukünftig voraussichtlich mehr als 90 % des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden. [...] Die Entnahme nur eines Teils eines ursprünglich zulässigerweise dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes (vgl. Abschnitt 15.2c) ist nicht möglich.

- **In Abgrenzung dazu UStAE A 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 b.:**

Besteht die nichtunternehmerische Tätigkeit in einer unternehmensfremden Verwendung [...], hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht [...]:

- insgesamt seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen,
- in vollem Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen, oder
- im Umfang der tatsächlichen (ggf. zu schätzenden) unternehmerischen Verwendung seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen

# Abschnitt II – 0% Steuersatz

---

## Problemstellungen zum Thema uWA - Gibt es keine uWA mehr bei Neuanlagen?



- Fehlender Vorsteuerabzug löst nicht die Frage der Zugehörigkeit zum Unternehmensvermögen
- Erzeugter Strom hat auch bisher nur abstrakt zum Vorsteuerabzug berechtigt
- Sonstige Leistungen die bezogen werden, beinhalten Vorsteuerbeträge, ebenso etwa anteilige Herstellungskosten des Daches etc.



# Abschnitt II – 0% Steuersatz

## Problemstellungen zum Thema uWA - Muss und wenn ja bis wann muss die Entnahme gegenüber dem FA erklärt werden?

- **Grundsatz lt. FinVerw:** Entnahme kann immer nur mit Wirkung für die Zukunft erklärt werden, da Entnahme eine tatsächliche Entscheidung sei
- **Lt. OFD-Verfügungen:** Anzeige/ Erklärung ggü. FA **bis 30.06.23** mit Rückwirkung auf 01.01. über USt-VA oder USt-Jahreserklärung
- Widerspruch zu vom 4. Mai 2022, Az. XI R 29/21?
- Reicht auch eine Dokumentation des Unternehmens (intern) aus?



# Abschnitt II – 0% Steuersatz

**Problemstellungen zum Thema uWA – Ist es nach rechtstaatlichen Prinzipien unproblematisch**

**Regelungen in FAQ zu treffen?**

- FAQ als „**schnelles**“ **Eingreifmittel** während der Pandemie sehr beliebt auf Verwaltungsseite
- FAQ für neue Gesetze könnten als **bürgerfreundlich** interpretiert werden
- Nachteile:
  - Kein bestehendes Verständnis zur **Gültigkeit und Aussagekraft** von FAQ
  - Keine dokumentierte **Revisionshistorie**
  - Haben keinen **Anweisungsscharakter** für die Verwaltung selbst



# Abschnitt II – 0% Steuersatz

---

## Zusammenfassung für die Diskussionsrunde

- Wie weit reicht die Fiktion der TBM bei Anlagen bis 30kWp?
- Gibt es einen Grenzwert für eine „Entnahme“?
- Gibt es keine uWA mehr bei Neuanlagen?
- Muss und wenn ja bis Erklärung einer Entnahme gegenüber dem FA?
- Rechtstaatlichen Bedenken zu FAQ?

