

Deutscher Raiffeisenverband e.V. · Pariser Platz 3 · 10117 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Referat III C 2
Herrn Dr. Armin Rolfink
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Pariser Platz 3
10117 Berlin

Laura Pignol
Recht und Steuer
Tel. +49 30 856214-574
Fax +49 30 856214-469
pignol@drv.raiffeisen.de
www.raiffeisen.de

03.02.2023



Per E-Mail:

IIIC2@bmf.bund.de

**Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen
(§ 12 Absatz 3 UStG)
III C 2 - S 7220/22/10002 :010 (2023/0074912)**

Sehr geehrter Herr Dr. Rolfink,

mit diesem Schreiben beziehe ich mich auf den eingeführten Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen (§ 12 Abs. 3 UStG) sowie Ihr Schreiben vom 25. Januar 2023 zum Entwurf eines erläuternden BMF-Schreibens.

Wir bedanken uns für die Möglichkeit der Stellungnahme und weisen nachfolgend auf offene Fragen und Anmerkungen hin:

**II. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses
12.18 Nullsteuersatz für bestimmte Photovoltaikanlagen**

Absatz 1: Lieferung einer Photovoltaikanlage

- Laut Satz 1 begründet die Verschaffung der Verfügungsmacht an einer Photovoltaikanlage (folgend: „PV-Anlage“) eine Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG. In der Praxis werden PV-Anlagen nicht als Paket oder im Stück geliefert, sondern bestehen aus einer Vielzahl von Einzelkomponenten, die erst einer Montage und Installation bedürfen. Dieser Umstand sollte daher berücksichtigt werden. Nachfolgende Formulierung schlagen wir als Ersatz für Satz 1 vor: „Lieferungen und Leistungen, die im Zusammenhang mit der Lieferung von Solarmodulen, Speichern oder wesentlichen Komponenten - einzeln oder zusammen - stehen, teilen das Schicksal der Lieferung der Solarmodule, Speicher oder wesentlichen Komponenten.“
- Zudem werden die Einzelkomponenten oft mit zeitlichem Abstand und je nach Verfügbarkeit am Markt geliefert. Hinsichtlich der Einheitlichkeit der Leistung ist fraglich, ob

die Leistung umsatzsteuerlich erst mit der Lieferung der letzten Einzelkomponenten abgeschlossen ist oder ob jede Teillieferung einzeln zu betrachten und bewerten ist.

- Gemäß § 12 Abs. 3 Nr. 4 UStG stellt die Installation der PV-Anlage eine eigenständige Hauptleistung dar und ist nicht wie in Satz 3 als Nebenleistung zu qualifizieren. In der Praxis wird die Installation und Montage in der Regel durch einen einzigen Leistungserbringer durchgeführt. Wenn dieser neben der Montage auch alle Einzelkomponenten der PV-Anlage geliefert hat, wird die Lieferung zur Werklieferung qualifiziert. Dies hat Auswirkungen bei der Leistungserbringung gegenüber bauleistenden Unternehmern, da dann der Übergang der Umsatzsteuerschuldnerschaft auf den Leistungserbringer erfolgt.

Absatz 2: Betreiber einer Photovoltaikanlage

Hinweis: Im Absatz 2 sind einige Sätze nicht nummeriert. Zur besseren Übersicht sind die betreffenden Sätze nachfolgend aufgeführt.

Satz 2: *Betreiber der Photovoltaikanlage sind die natürlichen Personen, juristischen Personen oder Personenzusammenschlüsse, die dem Grunde nach zum Leistungszeitpunkt als Betreiber im MASTR registrierungspflichtig sind.*

Satz 5: *Besteht keine Registrierungsspflicht im MASTR, ist aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass der Leistungsempfänger Betreiber der Photovoltaikanlage ist.*

Satz 6: *Die in der Lieferkette vorausgehenden Lieferungen (z. B. an Zwischenhändler) unterliegen dem Regelsteuersatz.*

- Wie bereits erläutert, werden PV-Anlagen nicht am Stück geliefert, sondern bestehen aus einer Vielzahl einzelner Komponenten. Satz 2 läuft bei Warenlieferungen daher ins Leere, da die fertige PV-Anlage zum Leistungszeitpunkt noch nicht existiert und somit noch gar keine Registrierungsspflicht im MASTR für eine Anlage bestehen kann. In der Folge wäre die Vereinfachungsregelung von Satz 5 anzuwenden, wonach bei fehlender Registrierungsspflicht der Leistungsempfänger Betreiber der PV-Anlage wäre. Dies würde regelmäßig dazu führen, dass jede Warenlieferung mit 0% zu besteuern ist. Scheinbar ist dies aber vom Gesetzgeber nicht gewollt, da Satz 6 für die Lieferung an Zwischenhändler die Regelbesteuerung vorsieht.

Absatz 3: Belegenheitsvoraussetzungen

- Absatz 5 Satz 2 sieht vor, dass es für den Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen genügt, wenn der Erwerber erklärt, dass „[...] es sich um ein begünstigtes Gebäude handelt [...]“. Wie ist jedoch in Fällen zu verfahren, bei denen der Erwerber (noch) keine Erklärung nach Abs. 5 abgeben kann? Denkbar wäre, dass eine gemischte Nutzung (Abs. 3 Satz 6) beabsichtigt wird, der Erwerber zum Leistungszeitpunkt die flächenmäßige Aufteilung der Nutzung in begünstigte und nicht begünstigte

Zwecke jedoch noch nicht mitteilen kann. Der Informationsfluss ist in diesen Fällen mitunter schwierig und ein Offenhalten des Sachverhaltes belastet die Ressourcen des Unternehmens sowie das Unternehmer-Kundenverhältnis.

- Satz 8 definiert das Kriterium „in der Nähe“ als erfüllt, wenn sich die PV-Anlage auf dem selben Grundstück wie „[...] die betreffende Wohnung bzw. das betreffende Gebäude befindet“. Dies wirft die Frage auf, was der Begriff „betreffend“ erfasst und ob bei der Beurteilung der korrekten Wahl des Steuersatzes nur auf den Ort der PV-Anlage (in der Nähe) oder auch auf die Verwendung des erzeugten Stroms für / im begünstigten Gebäude abgestellt werden muss.

Praxisbeispiel: Installation auf dem Dach eines Wohnhauses und Nutzung des erzeugten Stroms für den Handwerksbetrieb des Einzelunternehmers auf demselben Grundstück. Erfolgt hier eine Besteuerung mit 0%?

- Die Adverbien „insbesondere“ in Satz 8 und „auch“ in Satz 9 signalisieren, dass weitere, nicht näher erläuterte Fälle denkbar wären. Aus Gründen der Rechtssicherheit ist eine abschließende Aufzählung zu bevorzugen. Sofern dies aufgrund möglicher zukünftiger Fälle nicht gewollt ist, wäre eine abstrakte Definition ohne Interpretationsspielraum zu begrüßen.

Absatz 4: Vereinfachungsregelung in § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG

- Laut der gesetzlichen Regelung gelten die Voraussetzungen als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage laut MAsTr nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird. Satz 5 des BMF-Entwurfsschreiben sieht vor, dass die 30 kW-Grenze anlagenbezogen zu prüfen sei. In der Praxis sind Fälle möglich, bei denen Aufträge von Solarmodulen, welche insgesamt auf eine höhere Leistung kommen, jedoch einzeln beauftragt werden. Mithin stellt sich die Frage, ob sich die „installierte Bruttoleistung“ ausschließlich auf die aktuelle Lieferung / Installation bezieht oder ob die Leistung von Bestandsanlagen zu berücksichtigen ist?
 - i. Wenn ja, in welchem räumlichen Umkreis und mit welcher Verwendungsart? Alle Anlagen auf demselben Grundstück? Ist die Verwendungsart relevant?
 - ii. Wenn nein: Kann, wenn der Installationsort nicht die Anforderungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 UStG erfüllt und die Leistung von Bestandsanlagen nicht zu berücksichtigen ist, beliebig oft mit gesonderten Kaufverträgen eine Photovoltaikanlage mit bis zu 30 kWp zum 0%-Satz erworben werden?

Praxis-Beispiel: Kann der Betreiber einer Photovoltaikanlage, der Kleinunternehmer ist, 3x eine 30 kWp-Photovoltaikanlage zur Installation auf dem Dach seines Betriebsgebäudes und zur Nutzung für das Betriebsgebäude zum Steuersatz von 0% erwerben, müsste aber für den einmaligen Erwerb einer Photovoltaikanlage mit 90 kWp zur Installation auf dem Dach seines Betriebsgebäudes und zur Nutzung für das Betriebsgebäude 19% Umsatzsteuer entrichten?

Absatz 7: Wesentliche Komponenten

- Wie oben bereits ausgeführt, handelt es sich bei der Installation gem. § 12 Abs. 3 Nr. 4 UStG um eine eigenständige Hauptleistung. Aus diesem Grund ist die Formulierung in Satz 4 „[...] sowie deren Installation“ streichen.

Als Ansprechpartnerinnen stehen Ihnen Frau Buth (E-Mail: buth@drv.raiffeisen.de, Tel.: +49 30 856214-466) sowie meine Person zur Verfügung.

Vielen Dank im Voraus für die Berücksichtigung unserer Stellungnahme.

Freundliche Grüße
Deutscher Raiffeisenverband e.V.
Im Auftrag

Originalunterschrift

Laura Pignol