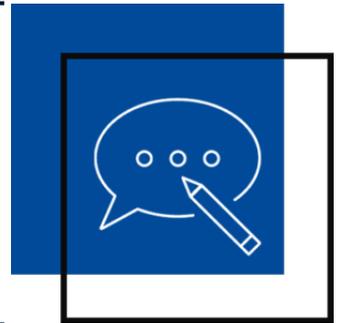


STEUERLICHE ÄNDERUNGEN BEI PHOTOVOLTAIKANLAGEN

RAW-Aktuell 03/2023



Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurden umfangreiche steuerliche Änderungen im Zusammenhang mit der Lieferung, Installation sowie dem Betreiben von Photovoltaikanlagen beschlossen. Nachdem die gesetzlichen Änderungen viele rechtliche Fragen offengelassen haben, hat das Bundesfinanzministerium nun mit einem aktuellen Schreiben versucht, diese zumindest hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Änderungen weitgehend zu beantworten.

Die gesetzlichen **Neuregelungen betreffen sowohl die Ertragsteuer als auch die Umsatzsteuer** – haben aber **unterschiedliche Voraussetzungen** und **treten zu unterschiedlichen Zeitpunkten in Kraft**.

In der **Einkommensteuer** werden die **Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen**

a) **auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohn-zwecken dienenden Gebäuden** mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister **von bis zu 30 kW (peak)** und

b) **auf, an oder in sonstigen Gebäuden** mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister **von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit,**

einkommensteuerfrei gestellt, wobei diesbezüglich eine **Größengrenzung von insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft** gilt. Dies **umfasst auch den privaten Eigenverbrauch** von Strom, sodass in diesen Fällen – nur für die Ertragsteuer! – **keine Gewinnermittlung mehr** gemacht werden muss. Im Gegenzug **können auch keine Aufwendungen mehr steuerlich geltend gemacht werden**. Bei Überschreiten der Größengrenzen sind weiterhin Gewinnermittlungen abzugeben und die Gewinne aus dem Betrieb zu versteuern.

Dies **betrifft in der Einkommensteuer sowohl Neu- als auch Altanlagen und gilt bereits rückwirkend für die Veranlagungszeiträume ab 2022**.

In der **Umsatzsteuer** gilt für **ab 1.1.2023 ausgeführte Lieferungen von Photovoltaikanlagen und ihren wesentlichen Komponenten und Speicher an die Betreiber von Photovoltaikanlagen** ein so-

genannter **umsatzsteuerlicher Nullsteuersatz**. Das heißt, diese Lieferung sind im Endeffekt nicht mit Umsatzsteuer belastet, wobei der Lieferant seinerseits aus seiner Anschaffung die Vorsteuer geltend machen darf, denn auf den vorhergehenden Stufen der Lieferkette bleiben die Lieferungen mit Umsatzsteuer belastet. In die Lieferungen zum Nullsteuersatz werden insbesondere auch die folgenden Nebenleistungen einbezogen:

- die Übernahme der Anmeldung in das MaStR,
- die Bereitstellung von Software zur Steuerung und Überwachung der Anlage,
- die Montage der Solarmodule,
- die Kabelinstallationen,
- die Lieferung und der Anschluss des Wechselrichters oder des Zweirichtungszählers,
- die Lieferung von Schrauben und Stromkabeln,
- die Herstellung des AC-Anschlusses,
- die Bereitstellung von Gerüsten,
- die Lieferung von Befestigungsmaterial oder auch
- die Erneuerung des Zählerschranks, wenn diese vom Netzbetreiber verlangt wird bzw. auf Grund technischer Normen für den Betrieb der Photovoltaikanlage erforderlich ist.

Gemäß Finanzverwaltung sind damit in der Regel **auch Lieferungen von Balkonanlagen, nicht jedoch von mobilen Solarmodulen** (z. B. für Campingzwecke) **vom Nullsteuersatz erfasst**.

Neben den Solarmodulen und dem (auch nachträglich eingebauten) Batteriespeicher unterliegen auch **„wesentliche Komponenten“** dem Nullsteuersatz. Dies **sind** die Gegenstände, deren Verwendungszweck speziell im Betrieb oder der Installation von Photovoltaikanlagen liegt oder die zur Erfüllung technischer Normen notwendig sind. Zu den wesentlichen Komponenten gehören jene, die geliefert und installiert werden, um Photovoltaikanlagen zu errichten und zu betreiben, die photovoltaikanlagenspezifischen Komponenten wie z. B.:

- Wechselrichter,
- Dachhalterung,
- Energiemanagement-System,
- Solarkabel,
- Einspeisesteckdose (sog. Wieland-Steckdose)
- Funk-Rundsteuerungsempfänger,

- Backup Box und der Notstromversorgung dienende Einrichtungen.

Auch die Lieferung einzelner wesentlicher Komponenten und deren Ersatzteile, sowie deren Installation unterliegen dem Nullsteuersatz, wenn diese Teil einer Anlage sind, welche die anderen gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt.

An und für sich keine wesentlichen Komponenten sind Zubehör, wie z. B. Schrauben, Nägel und Kabel, auch wenn diese für die Installation der Anlage notwendig sind. Ebenso wenig gehören Stromverbraucher für den neu erzeugten Strom (z. B. Ladeinfrastruktur, Wärmepumpe, Wasserstoffspeicher) zu den wesentlichen Komponenten einer Photovoltaikanlage, wenn es sich nicht um eine umsatzsteuerlich einheitliche Leistung handelt.

Zu den begünstigten Leistungen gehören zudem die photovoltaikanlagenspezifischen Arbeiten, die ausschließlich dazu dienen, eine Photovoltaikanlage sicher für das Gebäude und für die sich darin befindlichen Menschen zu betreiben (z. B. photovoltaikanlagenspezifische **Elektroinstallation**). Die Installationsarbeiten müssen direkt gegenüber dem Anlagenbetreiber erbracht werden, um unter die Steuersatzermäßigung zu fallen. (Vor-)Arbeiten, die auch anderen Stromverbrauchern oder Stromerzeugern oder anderen Zwecken zugutekommen (z. B. Erweiterung des Zählerschranks, Bodenarbeiten, Dacharbeiten), unterliegen nicht dem Nullsteuersatz.

Die **Anwendung des Nullsteuersatzes setzt eine Installation der Solarmodule/Speicher/wesentlichen Komponenten auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen oder öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, voraus. Wohnung/Privatwohnung ist** jeder umschlossene Raum, der zum Wohnen oder Schlafen benutzt wird. Als Wohnung im Sinne dieser Vorschrift gelten daher auch Gebäude auf Freizeitgrundstücken und Gartenlauben in Kleingartensiedlungen. Wohnwagen und Wohnschiffe sind nur dann als Wohnungen anzusehen, wenn sie nicht oder nur gelegentlich fortbewegt werden.

In der Nähe der genannten Wohnungen/Gebäude befindet sich eine Photovoltaikanlage insbesondere, wenn sie auf dem Grundstück installiert ist, auf dem sich auch die betreffende Wohnung bzw. das betreffende Gebäude befindet (z. B. Garage, Gartenschuppen, Zaun). Von einer Nähe ist auch auszugehen, wenn zwischen dem Grundstück und der Photovoltaikanlage ein räumlicher Zusammenhang besteht (z. B. einheitlicher Gebäudekomplex oder einheitliches Areal).

Wird ein Gebäude sowohl für begünstigte als auch nicht begünstigte Zwecke verwendet (z. B. teilweise zu Wohnzwecken und teilweise zu gewerblichen Zwecken), ist grundsätzlich von einem begünstigten Gebäude auszugehen. Dies gilt nur dann nicht, wenn die unschädliche Nutzung so sehr hinter der schädlichen Nutzung zurücktritt, dass eine Anwendung der Begünstigung nicht sachgerecht wäre. Hiervon ist auszugehen, wenn die unschädliche Nutzung in so engem Zusammenhang mit der schädlichen Nutzung steht, dass ihr **kein eigener Zweck zukommt (beispielsweise Hausmeisterwohnung in einem Gewerbekomplex) oder wenn** die auf die unschädliche Nutzung entfallenden Nutzflächenteile **weniger als 10 % der Gesamtgebäudenutzfläche** ausmachen. **Tritt die unschädliche Nutzung hinter der schädlichen Nutzung zurück, unterliegt die Lieferung insgesamt dem Regelsatz.**“

Gemäß einer **gesetzlichen Vereinfachungsregelung** gelten die **vorgenannten Voraussetzungen als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage** laut Marktstammdatenregister **nicht mehr als 30 Kilowatt (peak) beträgt oder betragen wird. Diese Regelung stellt eine Vereinfachung für die Prüfung der Gebäudeart dar. Die 30 kW-Grenze ist anlagenbezogen zu prüfen.** Bei der **nachträglichen Erweiterung einer Photovoltaikanlage** ist die Leistung der bestehenden Einheit mit der Erweiterung zu addieren. Wird die 30 kW-Grenze durch die Erweiterung überschritten, ist die Vereinfachungsregelung auf den nachträglich ergänzten Teil nicht anwendbar. Für den bereits bestehenden Teil führt dies je-doch nicht zur nachträglichen Nichtanwendbarkeit der Vereinfachungsregelung. Die Finanzverwaltung kann zur Überprüfung der Angaben auf die Daten der Bundesnetzagentur zugreifen.

Wichtig: Umsatzsteuerlich gibt es grundsätzlich keine Größenbegrenzung. Bis zu einer Bruttoleistung von **30 Kilowatt (peak) muss lediglich die Gebäudeart nicht geprüft werden. Das heißt,** bei der Lieferung von Photovoltaikanlagen mit Installation auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen oder öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, **unterliegen diese Lieferungen an den Betreiber auch bei allen größeren Anlagen dem Nullsteuersatz.**

Der liefernde Unternehmer ist in der Nachweispflicht, dass er den Nullsteuersatz anwenden darf. Ausreichend für den Nachweis ist es, wenn der Erwerber erklärt, dass er Betreiber der Photovoltaikanlage ist und es sich entweder um ein begünstigtes Gebäude handelt oder die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut MASTr nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird. Eine Erklärung des Erwerbers kann auch im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung (z. B. AGB) erfolgen. Dasselbe gilt für nachträgliche Lieferungen von Speichern, wesentlichen Komponenten und Ersatzteilen.

Im Endeffekt kommt damit der Nullsteuersatz nur für Neuanlagen sowie entsprechende Erweiterungen in Frage.

Auch die **Reparatur von Photovoltaikanlagen kann** nunmehr dem Nullsteuersatz unterliegen. Begünstigt ist auch der Austausch und die Installation defekter Komponenten einer Photovoltaikanlage. Reine Reparaturen ohne die gleichzeitige Lieferung von Ersatzteilen sind hingegen nicht begünstigt. Auch Wartungsverträge unterliegen weiterhin dem Regelsteuersatz.

Wenn die **Anlieferung** der Photovoltaikanlage dem **Nullsteuersatz** unterliegt, **dann unterliegt eine spätere Privatentnahme des Stroms nicht der Umsatzsteuer.**

Sobald jedoch Strom eingespeist wird, gilt der Betreiber der Photovoltaikanlage weiterhin als Unternehmer – selbst, wenn er wegen Unterschreiten der Umsatzgrenzen lediglich Kleinunternehmer sein sollte. **Das heißt, bei Stromeinspeisung ist weiterhin eine umsatzsteuerliche Registrierung und die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen notwendig. Dies gilt auch, wenn ertragsteuerlich keine Gewinnermittlung mehr abzugeben ist,** weil die Erträge hieraus in der Ertragsteuer steuerfrei sind.