

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

An das
Bundesministerium der Finanzen
Herrn Dr. Armin Rolfink
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail

Düsseldorf, 03.02.2023

707

**Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Umsatzsteuer;
Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen (§ 12 Absatz 3 UStG) vom 25.01.2023,
Gz.: III C 2 – S 7220/22/1002 :010, Dok.: 2023/0084054**

Sehr geehrter Herr Dr. Rolfink,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum o.g. BMF-Schreiben.

Wir begrüßen, dass das BMF mit dem vorliegenden Entwurfsschreiben steuerliche Detailfragen hinsichtlich der Einführung des Nullsteuersatzes für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen (§ 12 Abs. 3 UStG) klären möchte. Die gesetzliche Regelung wurde durch das Jahressteuergesetz 2022 in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen und ist seit dem 01.01.2023 anzuwenden. Damit haben sich seit der Jahreswende diverse Detailfragestellungen für betroffene Händler, Installateure und auch Erwerber von Photovoltaikanlagen ergeben. Das übergeordnete Ziel der Entbürokratisierung und der Förderung der Solarenergie sollte auch bei der Auslegung der mitunter komplexen

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Melanie Sack, WP StB,
stv. Sprecherin des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/5 zum Schreiben vom 03.02.2023 an das BMF

Details und deren Klarstellung im Rahmen des BMF-Schreibens im Vordergrund stehen. Zudem möchten wir darauf hinweisen, dass sich die betroffenen Steuerpflichtigen sehr kurzfristig mit der Umsetzung der komplexen Fragestellungen befassen mussten, ohne die beispielsweise mit dem BMF-Entwurfsschreiben angekündigten Vereinfachungsregelungen antizipieren zu können. Vor dem Hintergrund des übergeordneten Ziels der Beschleunigung der Energiewende wäre es zielführend, dass die Handhabung durch die Unternehmen bis zur Veröffentlichung des endgültigen BMF-Schreibens unbeanstandet bleiben würde, wenn sie nicht in allen Details mit den Vorgaben des BMF-Schreibens in Einklang stehen sollte.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir nachfolgend im Einzelnen Stellung:

Zu Rn. 1

Aufgrund der Neueinführung des Nullsteuersatzes zum Jahreswechsel sollte für die Rechtsanwender klargestellt werden, wann genau eine Lieferung bewirkt ist und für wen die Neuregelung anwendbar ist.

In der Einführung – optional in Rn. 6 Nr. 7 zu Abschn. 12.18 Abs. 1 – sollte eine Klarstellung erfolgen, wann genau die Lieferung einer Photovoltaikanlage erfolgt ist. Diese Frage stellt sich vor allem bei Leistungen, die vor der Gesetzesänderung begonnen wurden. Eine entsprechende Konkretisierung würde die Rechtsanwendung für die betroffenen Steuerpflichtigen erheblich vereinfachen.

Zu Rn. 6 Nr. 3 – Betrieb einer Photovoltaikanlage (Abschn. 1.5 Abs. 10)

Wir regen an, abzuwägen, ob die Regelungen zur Geschäftsveräußerung im Ganzen um den neuen Abs. 10 ergänzt werden sollten.

Auch im Hinblick auf die Photovoltaikanlagen sind die allgemeinen Grundsätze zur Geschäftsveräußerung im Ganzen anzuwenden, deren Tatbestandsmerkmale bereits umfassend geregelt sind. Vor diesem Hintergrund scheint der Zweck der Neuregelung in Abs. 10 zu sein, ungewollten Gestaltungen bei vor 2023 beschafften Anlagen durch den Hinweis auf die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UstG vorzubeugen. Wir regen daher an, einen entsprechenden Hinweis unter den Gliederungspunkt „I. Allgemeines“ aufzunehmen.

Zu Rn. 6 Nr. 5 – Wertabgabenbesteuerung (Abschn. 3.2 Abs. 3)

Wir regen an, klarzustellen, dass auch bereits installierte Photovoltaikanlagen bei unentgeltlichen Wertabgaben die Voraussetzungen von § 12 Abs. 3 UstG erfüllen können.

Seite 3/5 zum Schreiben vom 03.02.2023 an das BMF

Die Regelung verweist auf die übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UstG, sodass wir anregen, klarzustellen, dass hiervon auch Fälle bereits installierter Anlagen betroffen sind.

Zu Rn. 6 Nr. 7 – Lieferung einer Photovoltaikanlage (Abschn. 12.18 Abs. 1)

Aus zivilrechtlicher Sicht regen wir an, das Entgelt für Reparaturen und Versicherungen in Mietkauf- und Leasingfällen, bei denen das wirtschaftliche Eigentum übergeht, als Nebenleistung zu behandeln.

Unabhängig von der wirtschaftlichen bzw. umsatzsteuerlichen Betrachtung verbleibt bei Mietverträgen das zivilrechtliche Eigentum zunächst beim Vermieter.

Nach dem Mietrecht ist grundsätzlich der Vermieter für die Behebung von Sachmängeln verantwortlich. Insoweit kann es sich bei Übernahme von Reparaturarbeiten um keine eigenständige Leistung handeln, jedenfalls solange sie sich im Rahmen der mietrechtlichen Verantwortung des Anbieters vollzieht. Die Leistung resultiert allein aus den mietvertraglichen Verpflichtungen und ist insoweit bei einer nach Abschn.3.5 Abs. 5 UStAE bloß umsatzsteuerrechtlich anzunehmenden Lieferung zwangsläufig keine gesonderte Leistung mit einem eigenständigen Zweck. Ein Entgelt, das für Reparaturen und Versicherung gezahlt wird, wie in dem Beispielfall, kann sich daher tatsächlich nicht auf Reparaturen und Versicherung beziehen, sondern vielmehr auf die Überlassung der Photovoltaikanlage, die mit dem Nullsteuersatz besteuert wird.

Wir regen an, zu überdenken, ob sich eine Reparaturleistung (Abschn. 12.18. Abs. 1 Satz 8) eindeutig von der Lieferung von Ersatzteilen und deren Installation abgrenzen lässt (Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 4).

Im Hinblick auf gesonderte Reparaturen ist zu beachten, dass die Lieferung von Ersatzteilen und deren Installation nach dem BMF-Entwurfsschreiben (Abschn. 12.18 Abs. 7 Satz 4) dem Nullsteuersatz unterliegt. Fraglich ist, ob sich hier eine eindeutige Abgrenzung von Reparaturarbeiten vornehmen lässt oder die gewählte Formulierung zu Schwierigkeiten in der Rechtsanwendung führt.

Wir regen an, die Beweislastquote von 20 % zu verringern.

Angesichts von Stimmen aus der Praxis ist das pauschalierende Verhältnis von 80 % für die Überlassung der Photovoltaikanlage und 20 % für eigenständige Serviceleistungen wohl nicht realistisch. Der Zweck der Einführung des Nullsteuersatzes war die Entbürokratisierung und Förderung der Solarenergie. Durch die genannte Quote wird es in den allermeisten Fällen wohl zu Benachteiligungen der Steuerpflichtigen kommen.

Seite 4/5 zum Schreiben vom 03.02.2023 an das BMF

Aus Übersichtlichkeitsgründen regen wir an, die Vermietungsfälle nach Abschn. 12.18 Abs. 1 in einem danach einzufügenden Absatz zu thematisieren.

Abschnitt 12.18 Abs. 1 befasst sich mit der Einheitlichkeit der Leistung („Nebeneleistungen“) und bezieht sich dabei dann auch auf Vermietungsfälle. Aus Gründen der Übersichtlichkeit wäre es wünschenswert, die Vermietungsfälle in einem separaten Absatz zu thematisieren.

Zu Rn. 6 Nr. 7 – Solarmodule und Speicher (Abschn. 12.18 Abs. 6)

Wir regen an, klarzustellen, ob die Vereinfachungsregelung in Abs. 6 auf die Lieferung von Solarmodulen, unabhängig von der tatsächlichen Verwendung, anzuwenden ist.

In Abschn. 12.18 Abs. 4, der eine Vereinfachungsregelung für die Prüfung der Gebäudeart formuliert und nur unter der Voraussetzung anzuwenden ist, dass eine Eintragung in das MaStR erfolgt, wird auf die Vereinfachungsregelung des Abs. 6 verwiesen. Abschnitt 12.18 Abs. 6 formuliert zunächst in Satz 1, dass netzgebundene Anlagen und nicht-netzgebundene stationäre Anlagen (sog. Inselanlagen) dem Nullsteuersatz unterliegen. In Satz 2 heißt es dann, dass aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen sei, dass Solarmodule von 500 Watt und mehr für „netzgekoppelte oder stationäre Inselanlagen“ eingesetzt würden. Wir regen an, klarzustellen, ob die Vereinfachungsregelung des Satzes 2 dahingehend zu verstehen ist, dass die Lieferung von Solarmodulen von 500 Watt und mehr *grundsätzlich* – also ohne Prüfung der tatsächlichen Verwendung (Gebäudeart etc.) und/oder etwaiger Eintragung im MaStR – dem Nullsteuersatz unterliegt. Außerdem geht Satz 1 von netzgebundenen und nicht-netzgebundenen stationären Anlagen (sog. Inselanlagen) aus, während Satz 2 auf netzgekoppelte und stationäre Inselanlagen verweist. Fraglich ist, ob die unterschiedlichen Bezeichnungen mit einer technischen Unterscheidung einhergehen.

Zu Rn. 6 Nr. 7 – Installation einer Photovoltaikanlage (Abschn. 12.18 Abs. 9)

Die Ausführungen in Abs. 9 sind zum Teil widersprüchlich und zur Vermeidung von Problemen in der Rechtsanwendung sollte eine Klarstellung erfolgen.

Abschnitt 12.18 Abs. 9 Satz 2 formuliert explizit, dass zu den begünstigten Leistungen die Arbeiten zählen, die dazu dienen, eine Photovoltaikanlage sicher für das Gebäude und die darin befindlichen Menschen zu betreiben. Die Gewährleistung des sicheren Betriebs der Anlage wird dabei in den Vordergrund gerückt. Die Ausführungen in Abschn. 12.18 Abs. 9 Satz 4 stehen dazu teilweise

Seite 5/5 zum Schreiben vom 03.02.2023 an das BMF

im Widerspruch. Es sollte deutlich gemacht werden, dass die Regelung des Satzes 4 nur Anwendung findet, wenn ein über den Einbau der Photovoltaikanlage hinausgehendes wesentliches Bedürfnis befriedigt wird. Auch im Hinblick auf die Ausführungen zu Dacharbeiten sollte eine Konkretisierung erfolgen. Ein Ausschluss aus den begünstigten Leistungen sollte nur dann erfolgen, wenn die Leistung anderen Zwecken zugutekommt. Ähnliches gilt für die Abgrenzung begünstigter Bodenarbeiten. Auch hier sollte konkret erläutert werden, in welchen Fällen kein hinreichender Bezug der Bodenarbeiten zum Einbau der Anlage gesehen wird.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, RA (Syndikus-RA)
Fachleiter Steuern