



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)

DATUM 30.11.2023

**-E-Mail-Verteiler U1-**

**-E-Mail-Verteiler U2-**

BETREFF **Umsatzsteuer;  
Einzelfragen bei der Anwendung des Nullsteuersatzes für bestimmte  
Photovoltaikanlagen (§ 12 Absatz 3 UStG)**

GZ **III C 2 - S 7220/22/10002 :013**

DOK **2023/0981392**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

## Inhaltsverzeichnis

I. Allgemeines.....	1
II. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses .....	3
Anwendungsregelung .....	6
Schlussbestimmungen .....	6

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

### **I. Allgemeines**

- 1 Die mit diesem Schreiben veröffentlichten Regelungen ergänzen das BMF-Schreiben vom 27. Februar 2023 - III C 2 -S 7220/22/10002 :010 (2023/0197236), BStBl I S. 351.

- Die **Entnahme einer Photovoltaikanlage** unter Anwendung der Vereinfachungsregelung der Rn. 5 des BMF-Schreibens vom 27. Februar 2023 stellt ein Wahlrecht des Unternehmers dar. Die Ausübung dieses **Wahlrechts ist vom Unternehmer zu dokumentieren**. Dies kann z. B. durch eine entsprechende Erklärung gegenüber dem Finanzamt erfolgen.
- 3 Die Voraussetzungen für die im BMF-Schreiben vom 27. Februar 2023, BStBl I S. 351, unter Rn. 5 getroffene Vereinfachungsregelung für einen Nachweis der Verwendung des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke kann auch durch die nicht nur gelegentliche Ladung des Stroms in ein E-Fahrzeug, das nicht dem Unternehmen zugeordnet worden ist, oder den Betrieb einer Wärmepumpe, die nicht dem Unternehmen zugeordnet worden ist, erfüllt werden.
  - 4 Die Entnahme einer Photovoltaikanlage kann grundsätzlich nur zum aktuellen Zeitpunkt (nicht rückwirkend) erfolgen. Im Hinblick auf bislang ungeklärte Rechtsfragen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen kann eine **bis zum 11. Januar 2024** gegenüber dem Finanzamt erklärte Entnahme bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des **§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG jedoch ausnahmsweise auch rückwirkend zum 1. Januar 2023** erfolgen.
  - 5 Ein **Vorsteuerabzug** aus Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die für eine entnommene Photovoltaikanlage bezogen worden sind, ist **nur in Höhe der unternehmerischen Nutzung** und unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG möglich (vgl. auch Abschnitt 15.2c Abs. 3 Satz 2 UStAE).
  - 6 Bei gleichzeitiger Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers in einem einheitlichen (Werk-)Vertrag liegt eine Sachgesamtheit i. S. v. Abschnitt 3.1 Absatz 1 UStAE vor. Die Gesamtanlage stellt das Zuordnungsobjekt i. S. v. Abschnitt 15.2c UStAE dar. Sofern die übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG erfüllt sind, ist für die Gesamtanlage der Nullsteuersatz anzuwenden.
  - 7 Ein Steuerpflichtiger, der vor dem 1. Januar 2023 eine Photovoltaikanlage angeschafft und wirksam zur Regelbesteuerung optiert hat, unterliegt auch dann weiterhin der 5-jährigen Bindungsfrist des § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG, wenn er die Photovoltaikanlage aus dem Unternehmen entnommen hat. Ein vorzeitiger Wechsel in die Kleinunternehmerregelung ist nicht möglich. Die Einspeisevergütung unterliegt weiterhin der Umsatzsteuer.

§ite 3 Ein etwaiger Wechsel in die Kleinunternehmerregelung stellt nur dann eine Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 7 UStG gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug dar, wenn sich die Photovoltaikanlage noch im Unternehmen befindet. Eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 7 UStG liegt bereits dann nicht mehr vor, wenn die Entnahme der Anlage nur eine juristische Sekunde vor dem Wechsel in die Kleinunternehmerschaft erfolgt.

## II. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

9 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 10. Oktober 2023 - III C 3 - S 7170/20/10002 :001 (2023/0963114), BStBl I S. 1794, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Abschnitt 3.1 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) Nach Satz 3 wird folgender Satz 4 eingefügt:

**„<sup>4</sup>Die gleichzeitige Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers in einem einheitlichen (Werk-)Vertrag stellt eine Sachgesamtheit dar.“**

b) Die bisherigen Sätze 4 und 5 werden die neuen Sätze 5 und 6.

2. Abschnitt 12.18 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 4 wird wie folgt gefasst:

**„Zu den Nebenleistungen der Lieferung der Photovoltaikanlage zählen u. a. 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 oder auch die Lieferung von Befestigungsmaterial, die Erneuerung oder Ertüchtigung eines Zählerschranks, die Erneuerung oder Ertüchtigung der Unterkonstruktion einer Photovoltaikanlage (z. B. durch eine Verbreiterung oder Aufdopplung von Sparren) oder auch die Lieferung eines Taubenschutzes.“**

bb) Nach Satz 4 wird folgender Satz 5 eingefügt:

**„<sup>5</sup>Nicht zu den Nebenleistungen der Lieferung der Photovoltaikanlage zählen u. a. die zwingend vorgeschriebenen Maßnahmen (z. B. Demontage und Neumontage von Platten) bei einem Aufbringen der Photovoltaikanlage auf Dächern mit asbesthaltigen Deckwerkstoffen oder auch die Anpassung einer Blitzschutzanlage.“**

cc) Die bisherigen Sätze **5** bis **15** werden die neuen Sätze **6** bis **16**.

dd) In Satz **6** werden die Wörter „**sog. Aufdachphotovoltaikanlagen**“ durch das Wort „**Photovoltaikanlagen**“ ersetzt.

ee) In Satz **7** wird jeweils das Wort „**Aufdachphotovoltaikanlage**“ durch das Wort „**Photovoltaikanlage**“ ersetzt.

b) Absatz **7** wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz **6** werden folgende Sätze **7** und **8** eingefügt:

**„<sup>7</sup>Bei sog. Solar-Carports oder Solar-Terrassenüberdachungen ist nicht mehr von einem nur unbedeutenden Nebenzweck im Sinne des Satzes **5** auszugehen. <sup>8</sup>In diesen Fällen stellt allerdings die Photovoltaikanlage ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar; bei Erfüllung der Voraussetzungen des § **12** Abs. **3** Nr. **1** UStG unterliegen daher die Solarpaneele (mit Halterung), die wesentlichen Komponenten sowie die hierfür erforderlichen Nebenleistungen zur Lieferung der Photovoltaikanlage nach den allgemeinen Grundsätzen des Absatzes **1** dem Nullsteuersatz; nicht hingegen die primäre Unterkonstruktion, die den Zweck der Terrassenüberdachung oder des Carports selbst erfüllt.“**

bb) Der bisherige Satz **7** wird neuer Satz **9**.

cc) Nach Satz **9** werden folgende Sätze **10** bis **12** eingefügt:

**„<sup>10</sup>Aus Vereinfachungsgründen ist davon auszugehen, dass Speicher mit einer nutzbaren Kapazität von mindestens **5 kWh** bestimmt sind, Strom aus begünstigten Solarmodulen im Sinne der Sätze **1** bis **6** zu speichern. <sup>11</sup>Die Lieferung sowie die Installation eines Energiespeichersystems, das den mit einer Photovoltaikanlage im Sinne des § **12** Abs. **3** Nr. **1** UStG erzeugten überschüssigen Strom vollständig oder teilweise chemisch in Wasserstoff speichert, unterliegt dem Nullsteuersatz des § **12** Abs. **3** UStG, wenn keine anderweitige Verwendung des Wasserstoffs außer der Rückumwandlung der im Wasserstoff gespeicherten chemischen Energie in elektrischen Strom zum Verbrauch möglich ist. <sup>12</sup>Das im Rückumwandlungsprozess zwangsläufige Entstehen von nutzbarer Wärme ist hierbei unerheblich.“**

dd) Der bisherige Satz **8** wird neuer Satz **13**.

- c) Nach Absatz 8 Satz 4 wird folgender Satz 5 angefügt:

**„<sup>5</sup>Ebenso unterliegt die isolierte Erweiterung bzw. Erneuerung eines Zählerschranks im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage, die die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt, dem Nullsteuersatz.“**

- d) Absatz 9 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

**„<sup>2</sup>Ebenso wenig gehören Stromverbraucher für den neu erzeugten Strom (z. B. Ladeinfrastruktur, Wärmepumpe, Wasserstoffspeicher mit nicht ausschließlicher Bestimmung zur Stromerzeugung durch Rückumwandlung des Wasserstoffs in Strom) zu den wesentlichen Komponenten einer Photovoltaikanlage (vgl. aber zur Einheitlichkeit der Leistung Absatz 1).“**

- e) Absatz 10 wird wie folgt geändert:

- aa) Beispiel 1 wird wie folgt geändert:

aaa) Satz 5 wird wie folgt gefasst:

**„<sup>5</sup>Die Bodenarbeiten unterliegen ebenso dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 % wie die Dacharbeiten.“**

bbb) Nach Satz 5 wird folgender Satz 6 angefügt:

**„<sup>6</sup>Die Erweiterung des Zählerschranks unterliegt dem Nullsteuersatz.“**

- bb) In Beispiel 2 wird Satz 5 wie folgt gefasst:

**„<sup>5</sup>Die am Privathaus des U durchgeführten Elektroarbeiten unterliegen insgesamt dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 %, da die Erneuerung des Zählerschranks nicht durch die Installation der Photovoltaikanlage bedingt ist und sie somit nicht in ursächlichem Zusammenhang mit der Installation der Photovoltaikanlage steht.“**

3. Abschnitt 14.5 Abs. 8 wird wie folgt geändert:

- a) Der bisherige Inhalt wird Satz 1.

- b) Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 angefügt:

**„<sup>2</sup>In Fällen, in denen sich das Unternehmen ausschließlich auf den Betrieb einer Photovoltaikanlage im Sinne des § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG sowie ggf. auf eine steuerfreie Vermietung und Verpachtung nach § 4 Nr. 12 UStG beschränkt (vgl. BMF-Schreiben vom 12.06.2023, BStBl I S. 990) und die**

**Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG angewandt wird, wird es nicht beanstandet, wenn in einer Rechnung über die Stromlieferung im Zusammenhang mit der Photovoltaikanlage statt einer dem Betreiber der Photovoltaikanlage für Umsatzsteuerzwecke erteilten Steuernummer die ihm erteilte MaStR-Nummer verwendet wird.“**

### **Anwendungsregelung**

- 10 Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Hinsichtlich der isolierten Erweiterung bzw. Erneuerung eines Zählerschranks im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage, die die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt, wird es für vor dem 1. Januar 2024 ausgeführte Leistungen, nicht beanstandet, wenn die Beteiligten übereinstimmend, d. h. auch hinsichtlich eines Vorsteuerabzugs beim Anlagenbetreiber, Abschnitt 12.18 Abs. 10 Beispiel 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses in der bis zum 29. November 2023 geltenden Fassung anwenden.

Aus Gründen des Vertrauensschutzes wird es - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers - nicht beanstandet, wenn sich der leistende Unternehmer für bis zum 1. Januar 2024 ausgeführte Lieferungen von Wasserstoffspeichern mit ausschließlicher Bestimmung zur Stromerzeugung durch Rückumwandlung des Wasserstoffs in Strom auf die Anwendung des Regelsteuersatzes beruft.

### **Schlussbestimmungen**

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.