

JStG 2022-Entwurf: Null Prozent Umsatzsteuer für Photovoltaikanlagen – aber auch null Fragen?

Prof. Dr. Oliver Zugmaier und Dr. Atanas Mateev^{*}

Der Regierungsentwurf des JStG 2022 sieht einen umsatzsteuerlichen Befreiungsschlag beim Kauf einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage) vor. So ist für bestimmte PV-Anlagen ab dem 1.1.2023 ein sog. Nullsteuersatz vorgesehen. Dieser soll für die Lieferung und Installation von Solarmodulen inklusive Stromspeicher und anderer wesentlicher Komponenten an den Betreiber einer PV-Anlage gelten. Eine heute bestellte PV-Anlage wird voraussichtlich erst im Jahr 2023 geliefert werden können. Hier muss der Kunde insbes. darauf achten, dass der leistende Unternehmer den Vorteil auch preislich weitergibt. Auch aus Sicht des Lieferanten ergeben sich viele Fragen bei der Anwendung des Nullsteuersatzes. So muss er prüfen, ob seine Leistung überhaupt dem Nullsteuersatz unterliegt. Dies hängt sowohl vom Inhalt der Leistung selbst als auch von der Art des Gebäudes sowie vom Status des Kunden ab. Zum anderen ist zu klären, wie die Leistungen von Subunternehmern einzuordnen sind oder wie ggf. erhaltene Zahlungen korrekt behandelt werden.

1. Regierungsentwurf eines JStG 2022

Der Regierungsentwurf des JStG 2022¹ sieht für § 12 Abs. 3 UStG einen sog. Nullsteuersatz vor. Er gilt für die Lieferung und Installation von Solarmodulen an den Betreiber einer PV-Anlage. Darin eingeschlossen sind auch die für den Betrieb der PV-Anlage wesentlichen Komponenten und der Stromspeicher. Nullsteuersatz bedeutet, dass der Leistende keine Umsatzsteuer schuldet (Steuersatz 0 %), aber gleichwohl für seine Eingangsleistungen Vorsteuern abziehen kann. Die Neuregelung wird, wenn Bundestag und Bundesrat zustimmen², am 1.1.2023 in Kraft treten.

2. Hintergrund: Bisher werden Betreiber privater PV-Anlagen in die Umsatzsteuerpflicht gezwungen

Wer sich als Privatperson auf seinem Haus eine PV-Anlage installieren lässt, kann sich aktuell in der Regel die Umsatzsteuer von 19 % nur dann als Vorsteuer vom FA erstatten lassen, wenn er auf die Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) verzichtet (sog. Option zur Regelbesteuerung – § 19 Abs. 2 UStG). Übt der PV-Anlagen-Betreiber diese Option zur Regelbesteuerung aus, ist er hieran mindestens fünf Jahre³ lang gebunden (§ 19 Abs. 2 S. 2 UStG).⁴ In dieser Zeit muss er – wie jeder andere Unternehmer auch – die Umsatzsteuer aus dem erzeugten Strom laufend in Umsatzsteuervoranmeldungen und -jahreserklärungen melden und an das FA abführen. Diese Aussicht schreckte viele Betreiber von PV-Anlagen ab.

Die Neuregelung soll die Betreiber von PV-Anlagen von Bürokratie entlasten.⁵ Der private Betreiber einer PV-Anlage ist aufgrund seiner Einnahmen aus der Einspeisung von Strom in das inländische Stromnetz als umsatzsteuerlicher Unternehmer einzuordnen. Mithilfe des neu eingeführten Nullsteuersatzes können die Betreiber solcher Anlagen die Kleinunternehmerregelung ohne einen Nachteil anwenden. Denn infolge des Nullsteuersatzes entfällt der Vorsteuer-

abzug als Grund für einen Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung. Der Betreiber der PV-Anlage wird unterm Strich gar nicht mehr mit Umsatzsteuer belastet. Er benötigt also auch nicht die Entlastung über das Vorsteuerabzugsrecht, die dem „regulären“ umsatzsteuerlichen Unternehmer vorbehalten ist. Auf der Ausgangsseite wird er ebenfalls entlastet, da die von ihm aus der Lieferung des Stroms geschuldete Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 S. 1 UStG nicht erhoben wird.

Mit dem Nullsteuersatz wird also gezielt die Erzeugung von Solarstrom für den privaten Gebrauch subventioniert. Der Gesetzgeber erhofft sich durch den um die Umsatzsteuer geminderten Anschaffungspreis eine erhöhte Nachfrage. Da sich Unternehmer über den Vorsteuerabzug auch bisher entlasten können, zielt die Neuregelung auf die Privatpersonen als Kleinunternehmer ab, die ansonsten kein Vorsteuerabzugsrecht als Entlastungsmöglichkeit besäßen.

3. Umsatzsteuerliche Beurteilung der Lieferung einer PV-Anlage

3.1 Es liegt eine einheitliche Leistung vor

Lieferung und Installation einer PV-Anlage werden oft nach Kundenwunsch geplant und erbracht. Sie beinhalten üblicherweise einen Anteil an Material (Verschaffung der Verfügungsmacht über eine betriebsfertige PV-Anlage = Lieferung) sowie einen Anteil an Arbeitsleistung (Aufbau und Montage der PV-Anlage, um den betriebsfertigen Zustand zu erreichen = sonstige Leistung).

In der Umsatzsteuer ist jede Lieferung und jede sonstige Leistung als selbständige Leistung zu betrachten.⁶ Gleichwohl gilt der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung. Ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang darf nicht künstlich aufgesplittet werden.⁷ Voraussetzung einer einheitlichen Leistung (anstelle mehrerer selbständiger Leistungen) ist jedoch stets, dass es sich um Tätigkeiten desselben Unternehmers handelt.

Die Beurteilung, ob es sich um mehrere selbständige Leistungen oder um eine einheitliche Leistung handelt, erfolgt aus Sicht des Leistungsempfängers. Dieser wünscht eine betriebsfertige PV-Anlage zu erhalten. Auf die einzelnen Elemente sowie auf das Verhältnis von Material und Arbeitsleistung kommt es dem Kunden nicht an. Planung, Lieferung und Aufbau einer PV-Anlage sind somit grundsätzlich einheitlich als ein Umsatz zu beurteilen, zumindest dann, wenn sie durch denselben Unternehmer erbracht werden. Dabei ist es unerheblich, ob die Parteien eine gesonderte Rechnungstellung hinsichtlich des Materials und der Arbeitsleistung vereinbaren oder für diese beiden Posten getrennte Verträge abschließen. Hierfür spricht auch Abschn. 13.2 Abs. 1 UStAE, der für die Bauwirtschaft regelt, dass selbst die Errichtung eines Gebäudes nicht in Teilleistungen erbracht wird, sondern grundsätzlich als einheitliche Leistung zu werten ist. Das gilt auch, wenn das Eigentum am verwendeten Material zivilrechtlich früher an den Kunden übergeht.⁸

Dies hat insbes. eine Bedeutung für alle Lieferungen, die vor Inkrafttreten der Regelung bestellt worden sind, aber erst im Jahr 2023 fertiggestellt werden. Denn relevant für die Anwendung des Steuersatzes ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 27 Abs. 1 S. 1 UStG). In diesem Zusammenhang kommt dem Datum der Bestellung, der Vertragsunterzeichnung oder der Rechnungstellung aus umsatz-

steuerlicher Sicht keinerlei Bedeutung zu. Der Zeitpunkt der Leistungserbringung hängt wiederum von der Art des Umsatzes ab. Je nachdem, ob es sich bei der Lieferung inklusive Installation der PV-Anlage um eine bewegte Lieferung, eine ruhende Lieferung oder eine Montage- bzw. Werklieferung handelt, gilt die Leistung zu einem gesondert zu bestimmenden Zeitpunkt als erbracht.

3.2 Art des Umsatzes

Mit der Lieferung und Installation der PV-Anlage nebst Speichermodulen und weiterer Einzelteile erbringt der Leistende (zumindest nach Ansicht der Finanzverwaltung) eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG an den Kunden. Diese Werklieferung ist ferner nach Abschn. 13b.2 Abs. 5 Nr. 11 UStAE als Bauleistung zu qualifizieren. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich dabei um eine PV-Anlage handelt, die auf oder an einem Gebäude oder Bauwerk installiert wird (zB dachintegrierte Anlagen, Auf-Dach-Anlagen oder Fassadenmontagen), oder ob die PV-Anlage mit dem Grund und Boden fest verbunden wird (Freiland-PV-Anlagen).

3.3 Steuerentstehung und Abrechnung

Die Umsatzsteuer entsteht gemäß § 13 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG in dem Voranmeldungszeitraum, in welchem die Leistung ausgeführt wurde.⁹ Der Leistungszeitpunkt wird ebenso wie der Lieferort nach § 3 Abs. 6 und Abs. 7 UStG bestimmt. Eine (Montage- oder Werk-)Lieferung gilt nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG als ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über den geschuldeten Gegenstand erhält.

Da in den vorliegenden Fällen der geschuldete Gegenstand eine betriebsfertige PV-Anlage ist, entsteht die Umsatzsteuer erst dann, wenn der betriebsfertige Zustand vollständig erreicht wurde. Das ist in der Regel also erst nach beendeter Abnahme und erfolgtem Anschluss an das inländische Stromnetzwerk der PV-Anlage der Fall. Dies gilt unabhängig davon, ob seitens des Leistenden bereits mit dem Aufbau begonnen wurde oder ob der Kunde bereits eine Anzahlung getätigt hat. Selbst wenn das komplette Material schon beim Kunden liegt, die Anlage aber noch nicht betriebsfertig installiert wurde, ist die Leistung einheitlich noch nicht erbracht. Die Verschaffung der Verfügungsmacht setzt prinzipiell die Übergabe und Abnahme des fertiggestellten Werks (PV-Anlage) voraus. Unter einer Abnahme ist die Billigung der ordnungsgemäßen vertraglichen Leistungserfüllung durch den Auftraggeber zu verstehen (keine behördliche Abnahme notwendig), in welcher der Auftraggeber die vertragsgemäße Erfüllung anerkennt.

Zugmaier/Mateev: JStG 2022-Entwurf: Null Prozent Umsatzsteuer für Photovoltaikanlagen
– aber auch null Fragen?
(DStR 2022, 2337)

2339



Änderungen des UStG sind gemäß § 27 Abs. 1 UStG, soweit nichts anderes bestimmt ist, auf Umsätze im Inland anzuwenden, die ab Inkrafttreten der maßgeblichen Änderungsvorschrift ausgeführt werden. Das Datum des Inkrafttretens der Neuregelung ist somit als Stichtag für die Anwendung des korrekten Steuersatzes zu verstehen. Vorliegend ist dies der 1.1.2023. Findet die Inbetriebnahme (vollständige Leistungserbringung) noch im Jahr 2022 statt, dann entstehen 19 % Umsatzsteuer. Liegt aber die Fertigstellung erst im Jahr 2023, so ist der Nullsteuersatz auf die gesamte Leistung anzuwenden. Der Leistende hat eine (Schluss-)Rechnung mit 0 % Umsatzsteuer auszustellen (vgl. § 27 Abs. 1 S. 2 und S. 3 UStG).

Sind im Vorhinein möglicherweise Anzahlungsrechnungen mit 19 % Umsatzsteuer übermittelt worden, so sind diese zu korrigieren. Nach § 27 Abs. 1 S. 3 UStG ist die Berechnung der Steuer für den Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Dies kann durch Stornierung und Neuausstellung der Anzahlungsrechnungen erfolgen. Alternativ kann die Korrektur auch in der Schlussrechnung vorgenommen werden. In diesem Fall hat der Leistende die vom Kunden zu viel gezahlte Umsatzsteuer von der noch geschuldeten Restsumme abzuziehen und den dann noch ausstehenden Betrag als geschuldete Summe in Rechnung zu stellen.

Wenn die Lieferung des Materials und die Montage von unterschiedlichen Unternehmern erbracht werden, kann es sich hingegen nicht mehr um eine einheitliche Leistung handeln.¹⁰ Wird also vom Leistenden lediglich das Material geschuldet und wird dieses im Jahr 2022 geliefert, so ist die Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) mit 19 % Umsatzsteuer abzurechnen. Lässt der Kunde die Anlage später von einem anderen Unternehmer installieren oder bestellt er die Installation zwar beim selben Lieferanten, aber erst nach erbrachter Materiallieferung, liegt eine selbständige sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) vor. Bei einer sonstigen Leistung entsteht die Umsatzsteuer wiederum zum Zeitpunkt der Vollendung der Leistung. Infolgedessen gilt der Steuersatz zu dem Zeitpunkt, in dem die Installationsleistung wie geschuldet erfolgt. Da für die Installation der PV-Anlage als selbständige Leistung ebenfalls der Nullsteuersatz gelten soll (§ 12 Abs. 3 Nr. 4 UStG-Entwurf), richtet sich die Höhe der Umsatzsteuer ebenfalls danach, ob die Leistung im Jahr 2022 oder im Jahr 2023 abgeschlossen wird.

Um vom neuen Nullsteuersatz zu profitieren, bleibt hier die Möglichkeit, aus schlüssigen, nicht steuerrechtlichen Gründen die Abnahme der Anlage in das Jahr 2023 zu verschieben. Ist die Leistung somit erst im Jahr 2023 vollständig erbracht, wird der Umsatz zum Nullsteuersatz (statt zu 19 %) versteuert. Allerdings wird sich vielleicht nicht jeder Handwerker auf eine solche Verschiebung einlassen, da in diesem Fall auch die zivilrechtliche Verjährung später beginnt.

4. Nullsteuersatz als Novum und als Befreiungsschlag

Der geplante Nullsteuersatz stellt ein Novum im deutschen Umsatzsteuerrecht dar. Die Lieferung und Installation von kleineren PV-Anlagen wird ab dem Jahreswechsel mit einem Umsatzsteuersatz von 0 % besteuert, es fällt also keine Umsatzsteuer an. Gleichwohl kann der Lieferant/Installateur für seine Eingangsleistungen (zB aus dem Einkauf der Solarmodule) Vorsteuern abziehen. Bis dato hat der deutsche Gesetzgeber dieses Ziel über echte Steuerbefreiungen erreicht. Dabei wird der eigentlich vorgesehene Ausschluss des Vorsteuerabzugs (§ 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG) über die Rückausnahme des § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG aufgehoben. Vor dem Hintergrund dieser bewährten Regelung zu echten Steuerbefreiungen (mit Vorsteuerabzug) kann man sich natürlich fragen, was den deutschen Gesetzgeber dazu bewogen hat, jetzt den neuen Weg über den Nullsteuersatz einzuschlagen.¹¹

Abgesehen von dieser Kritik an der gesetzgeberischen Regelungstechnik jedoch ist die Neuregelung sehr positiv zu bewerten: Der Nullsteuersatz führt für private Betreiber von PV-Anlagen zu einem Befreiungsschlag. Die Lieferung und die Installation der PV-Anlage sind für den Betreiber mit keiner Umsatzsteuerbelastung verbunden, so dass er nicht mehr auf die Kleinunternehmerregelung verzichten muss. Eines Vorsteuerabzugs bedarf es nicht mehr, da die PV-Anlage nicht mit 19 % Umsatzsteuer belastet ist. Und damit entfällt faktisch auch die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen¹² für die kommenden fünf Jahre.

5. Änderung der MwStSystRL als Grundlage für die Neuregelung

Der geplante Nullsteuersatz für PV-Anlagen ist erst durch eine Änderung der MwStSystRL vom April 2022 möglich geworden. Nach Art. [98](#) Abs. [2](#) MwStSystRL kann zusätzlich zu zwei ermäßigten Steuersätzen auch eine Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug (Nullsteuersatz) gewährt werden. Dies gilt aber nur für Lieferungen und Dienstleistungen, die in Anhang III zur MwStSystRL aufgeführt sind. In Nr. 10c des Anhangs III zur MwStSystRL geht es um die „Lieferung und Installation von Solarpaneelen auf und in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden“.

6. Umsetzung in § 12 Abs. 3 UStG-Entwurf

6.1 Überblick

Der geplante Nullsteuersatz soll nach § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG-Entwurf zunächst für Lieferungen von Solarmodulen einschließlich Stromspeicher und anderer wesentlicher Komponenten für den Betrieb der PV-Anlage an Betreiber gelten.

Zugmaier/Mateev: JStG 2022-Entwurf: Null Prozent Umsatzsteuer für Photovoltaikanlagen
– aber auch null Fragen?
(DStR 2022, 2337)

2340



Voraussetzung ist, dass die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit genutzt werden, installiert wird. Die Regelung in der aktuellen Form schließt also die zeitlich beschränkte Überlassung einer PV-Anlage an einen Kunden in Form von Vermietung oder Leasing aus.^{[13](#)} Ferner werden andere Solar-Produkte zur Energieerzeugung (zB Solarthermieanlagen) komplett außen vor gelassen.^{[14](#)} In diesen Fällen ist nach der derzeitigen Fassung des § 12 Abs. 3 UStG-Entwurf der neue Nullsteuersatz nicht anwendbar. Ausgeschlossen ist auch die Anwendung des Nullsteuersatzes in einer der Vorstufen in der Leistungskette.

Der deutsche Gesetzgeber greift hier fast wörtlich die Formulierung in Anhang III zur MwStSystRL auf. Nach dem Abschn. Nr. 10c in Anhang III der MwStSystRL kann der Nullsteuersatz bei der Lieferung und Installation von Solarpaneelen auf und in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, angewendet werden. Der geplante § 12 Abs. 3 im UStG-Entwurf geht sogar noch einen Schritt weiter und wendet den Nullsteuersatz auch auf die zu einer PV-Anlage zugehörigen Speicher und andere wesentliche Komponenten an.^{[15](#)}

Der deutsche Gesetzgeber sieht diese Voraussetzungen stets als erfüllt an, wenn die installierte Bruttoleistung einer PV-Anlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder getragen wird. In diesem Fall muss der Leistende die Eigenschaft des Gebäudes nicht prüfen, um den Nullsteuersatz anzuwenden. Diese Regelung verhindert – so die Gesetzesbegründung – in einem Großteil der Fälle, dass sich der Lieferant beim Betreiber der PV-Anlage über die Nutzungsart des Gebäudes informieren muss. Die Leistung der gelieferten PV-Anlage sollte dem leistenden Unternehmer hingegen bekannt sein.^{[16](#)}

Neben der Lieferung soll auch die Installation von PV-Anlagen und -Speichern von der Neuregelung profitieren (§ 12 Abs. 3 Nr. 4 UStG-Entwurf). Infolgedessen profitiert auch derjenige Kunde vom Nullsteuersatz, der möglicherweise das Material von einem Unternehmer geliefert bekommt, mit der Montageleis-

tung aber einen anderen Unternehmer beauftragt. Bei beiden Leistungen ist der neue Nullsteuersatz anwendbar.

Und nicht nur die Lieferungen innerhalb Deutschlands werden vom Nullsteuersatz erfasst, sondern es sind auch der innergemeinschaftliche Erwerb (§ 12 Abs. 3 Nr. 2 UStG-Entwurf) und die Einfuhr (§ 12 Abs. 3 Nr. 3 UStG-Entwurf) von Solarmodulen und Stromspeichern begünstigt. Im Fall eines innergemeinschaftlichen Erwerbs müsste sich der Kleinunternehmer jedoch umsatzsteuerlich als Regelbesteuerer erfassen lassen, da der Leistende eine USt-IdNr. vom Kunden benötigt, damit er steuerfrei abrechnen kann. Ansonsten muss er mit Umsatzsteuer des Abgangslandes fakturieren.¹⁷

6.2 Einzelheiten zu den gesetzlichen Voraussetzungen der Neuregelung

Bei der Lieferung einer PV-Anlage mit einer Leistung von bis zu 30 kW (peak) sieht der Gesetzgeber die Voraussetzungen für eine Besteuerung zum Nullsteuersatz stets als erfüllt an (vgl. § 12 Abs. 3 Nr. 1 S. 2 UStG-Entwurf). Bei der Lieferung und Installation von PV-Anlagen mit einer Leistung von mehr als 30 kW (peak) muss im Einzelfall geprüft werden, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des Nullsteuersatzes vorliegen.

Während private und sonstige Wohnungen in der Regel leicht zu definieren sind, wird insbes. die Eigenschaft eines Gebäudes als „öffentlich“ oder „als dem Gemeinwohl dienend“ in der Praxis zu Unsicherheiten führen. Es ist dabei unklar, ob unter „öffentliches Gebäude“ jedes Gebäude zu verstehen ist, welches von der öffentlichen Hand genutzt wird, unabhängig davon, welche Tätigkeiten dort ausgeführt werden. Unserer Ansicht nach muss nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes der Begriff weit ausgelegt werden.

Bei den „Gemeinwohl dienenden Gebäuden“ stellt sich die Frage, ob von dem Kriterium „dem Gemeinwohl dienend“ nur die von der Umsatzsteuer befreiten Tätigkeiten (ggf. nach Art. 132 ff. MwStSystRL) umfasst sind oder möglicherweise auch die, für die der ermäßigte Steuersatz (zB § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG) Anwendung findet.

Auch bei gemischt genutzten Gebäuden mit einem gemeinsamen Dach wird eine Unterscheidung möglicherweise schwerfallen. Dies gilt v.a. vor dem Hintergrund, dass infolge der einheitlichen Leistung entweder der Nullsteuersatz oder der Regelsteuersatz von 19 % anzuwenden ist. Eine Aufteilung der Steuersätze wäre nicht rechtskonform.¹⁸ Eine Alles-oder-nichts-Regelung würde aber im öffentlichen und dem Gemeinwohl dienenden Sektor dazu führen, dass der Nullsteuersatz fast nie zur Anwendung käme (zB Cafeteria im Krankenhaus, Anwaltskanzlei unter Miete in einem sonst öffentlichen Gebäude). An dieser Stelle würde nur ein prozentualer Richtwert an „schädlicher“ Verwendung helfen,

Zugmaier/Mateev: JStG 2022-Entwurf: Null Prozent Umsatzsteuer für Photovoltaikanlagen
– aber auch null Fragen?
(DStR 2022, 2337)

2341



welcher aber von der Finanzverwaltung benannt werden müsste.

Ferner ist es ausreichend, dass sich die PV-Anlage in der Nähe einer der aufgelisteten Gebäudearten befindet, damit der Nullsteuersatz angewandt werden kann. Die Anlage muss sich folglich nicht unmittelbar auf dem Dach des Gebäudes befinden, sondern kann auch in der Nähe installiert sein (zB auf dem Dach der danebenstehenden Garage). Nichtsdestotrotz bleibt abzuwarten, wie dieser „In der Nähe“-Begriff von der Finanzverwaltung verstanden wird und wie streng sie den Begriff auslegt. Die einzelnen Gebäudear-

ten dürfen auch entweder selbst genutzt oder vermietet werden. Sofern es sich um eine Wohnung handelt, muss der PV-Anlagen-Betreiber also die Wohnung nicht selbst bewohnen, sondern kann diese auch vermieten. Infolgedessen werden auch Vermieter von Wohnanlagen in den Genuss der Neuregelung kommen.

6.3 Einzelfragen nach aktuellem Stand des Gesetzentwurfs

Die Lieferung des von der PV-Anlage erzeugten Stroms:

Die Lieferung des erzeugten Stroms bleibt dem Regelsteuersatz unterworfen. Sofern der Betreiber der PV-Anlage die Kleinunternehmerregelung anwendet, wird die entstandene und von ihm geschuldete Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 S. 1 UStG nicht erhoben. In diesem Fall braucht er keine Umsatzsteuer an das FA abzuführen. Betreiber von mehreren Anlagen müssen beachten, dass die zurzeit geltenden Umsatzschwellen von 22.000 EUR bzw. 50.000 EUR nicht überschritten werden. Bei der Berechnung ist der Gesamtumsatz aller Anlagen und ggf. auch weiterer umsatzsteuerlicher Tätigkeiten (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG) zusammenzurechnen.

Lieferungen von PV-Anlagen bis zum 31.12.2022:

Wird die fertige PV-Anlage bis zum 31.12.2022 abgenommen, hat der Leistende 19 % Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Dies führt zu einer Ungleichbehandlung, da in diesem Fall der Unternehmer zur Regelbesteuerung optieren muss, um das Vorsteuerabzugsrecht aus der empfangenen Leistung zu erhalten. Ferner muss er als Regelbesteuerer nicht nur die Umsatzsteuer für den von ihm gelieferten Strom melden und abführen, sondern ggf. auch den selbst genutzten Strom als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG der Besteuerung unterwerfen. In diesem Zusammenhang bleibt dem Kunden bei bereits bestellten PV-Anlagen, die noch in diesem Kalenderjahr geliefert werden sollen, als Ausweg aus der 19 %-Besteuerung, die Durchführung der geschuldeten Leistung durch den Leistenden in das Kalenderjahr 2023 zu verschieben.

Kein Ausweg – Verkauf der PV-Anlage an Ehegatten:

Vermeintlich findige PV-Anlagen-Betreiber diskutieren derzeit, ob sie am 2.1.2023 ihre PV-Anlage an ihren Ehegatten zum Nullsteuersatz veräußern. Der Ehegatte würde dann – so der Plan – als Kleinunternehmer nach § 19 UStG weder den gelieferten noch den selbst genutzten Strom versteuern müssen. Dieser Plan wird nicht aufgehen, da der Verkauf als nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) zu qualifizieren sein wird. Der erwerbende Ehegatte tritt in die Fußstapfen des Veräußerers (§ 1 Abs. 1a S. 3, § 15a Abs. 10 UStG). Sein Kleinunternehmerstatus führt zu einem Wechsel der Besteuerungsart nach § 15a Abs. 7 UStG, so dass der Vorteil der Kleinunternehmerregel über die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zunichte gemacht wird.

Miet- und Leasingmodelle:

Der Nullsteuersatz findet nach aktueller Rechtslage bei der Überlassung zur Nutzung (Miete/Leasing) von Solaranlagen keine Anwendung. Unternehmer mit solchen Geschäftsmodellen müssen auch im neuen Jahr mit 19 % Umsatzsteuer abrechnen. Dies gilt, sofern es sich bei dem erbrachten Umsatz an dieser Stelle aus umsatzsteuerlicher Sicht um eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) handelt. Es entsteht zwar eine Ungleichbehandlung zwischen unterschiedlichen Geschäftsmodellen. Diese hat ihren Ursprung aber in der MwStSystRL und wird vom deutschen Gesetzgeber wohl auch nicht richtlinienkonform zu korrigieren sein. Nach der Nr. 10c in Anhang III der MwStSystRL kann nur bei der Lieferung der dort genannten Gegenstände der Nullsteuersatz gewährt werden. Dem deutschen Gesetzgeber bliebe daher

selbst bei entsprechendem Willen zur Gleichbehandlung eigentlich kein Raum, den Nullsteuersatz zu erweitern, ohne ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258, Art. 259 AEUV zu riskieren. Für die Praxis bleibt zumindest für die Zukunft als Option, die Verträge mit den Kunden so abzufassen, dass trotz zeitlicher Überlassung zu Miete oder Leasing umsatzsteuerrechtlich von einer Lieferung auszugehen ist. Dies ist bei entsprechender Vertragsgestaltung durchaus möglich.¹⁹

Tätigkeiten vorbereitender Art:

Alle Leistungen vorbereitender Art unterliegen weiterhin der Regelbesteuerung, sofern sie als eigenständige Leistung erbracht wurden. Lässt der Kunde zB von einem anderen Handwerker vor Installation der PV-Anlage auf seinem Dach die notwendigen Vorkehrungen durchführen (etwa Versetzen von Fenstern oder von Trittleitern für Kaminkehrer etc), fallen für diese Leistungen weiterhin 19 % Umsatzsteuer an.

Leistungen in den Vorstufen:

Lieferungen von Solarmodulen in der Unternehmerkette sowie die zugehörigen sonstigen Leistungen unterliegen dem Regelsteuersatz zu 19 %.

Lieferung von wesentlichen Komponenten neben dem Speicher:

Sofern es sich bei der Lieferung von wesentlichen Komponenten für den Betrieb der PV-Anlage um eine eigene Leistung handelt, findet an dieser Stelle ebenfalls der Nullsteuersatz Anwendung. Er ist auch anzuwenden bei einer späteren Lieferung eines Solarmoduls an Betreiber einer PV-Anlage, wenn zB ein defektes Solarmodul ersetzt werden muss. Der Nullsteuersatz gilt uE allerdings nicht für weitere Gegenstände, die mit der Solaranlage zusammenhängen und genutzt werden (zB Wallbox für das E-Auto). Diese sind nicht unabdingbar für den Betrieb der Anlage (Erzeugung des Stroms), sondern dienen anderen Zwecken (Nutzung des erzeugten Stroms).

Lieferung durch ausländische Unternehmer:

Liefert ein ausländischer Unternehmer eine PV-Anlage, findet ein Steuer-

Zugmaier/Mateev: JStG 2022-Entwurf: Null Prozent Umsatzsteuer für Photovoltaikanlagen
– aber auch null Fragen?
(DStR 2022, 2337)

2342



schuldübergang auf den Leistungsempfänger statt, auch wenn dieser Kleinunternehmer ist (§ 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 S. 1, Abs. 7 UStG, Abschn. 13b.1 Abs. 1 S. 3 UStAE). Als Kleinunternehmer trägt er zwar die Umsatzsteuerschuld ohne ein Recht auf Vorsteuerabzug, dennoch hat er aufgrund des Nullsteuersatzes schlussendlich keine Belastung. Der Steuerschuldübergang ist aber bei anderen Leistungen von ausländischen Unternehmern im Auge zu behalten (zB vorbereitende Tätigkeiten, Wartungsarbeiten), für die die Steuerschuld ebenfalls auf den Kleinunternehmer übergeht. Für diese Leistungen trägt er also die Steuerschuld, ohne ein Recht auf Vorsteuerabzug (§ 19 Abs. 1 S. 4 UStG).²⁰

Umsatzsteuererklärungen auch als Kleinunternehmer:

Auch wenn dies in der Praxis nicht immer gelebt wird, müsste der Kleinunternehmer (weiterhin) jährlich beim FA eine Umsatzsteuerjahreserklärung einreichen (§ 18 Abs. 3 UStG) und dort den im laufenden und im Vorjahr erzielten Umsatz angeben.²¹

Rechnungstellung bei Bestellung 2022/Fertigstellung 2023:

Wird eine PV-Anlage im Jahr 2022 bestellt, aber erst im Jahr 2023 abgenommen und in Betrieb gesetzt, so wird die komplette Leistung mit dem Nullsteuersatz besteuert. Die Schlussrechnung ist mit diesem Steuersatz auszustellen. Sind zuvor Anzahlungsrechnungen ausgestellt worden, so sind diese für den Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in welchem die Leistung ausgeführt wurde (vgl. § 27 Abs. 1 S. 2 und S. 3 UStG). Der Leistende kann die bereits in Rechnung gestellte Umsatzsteuer vom Restbetrag abziehen, so dass sich der noch offene Betrag in der Schlussrechnung mindert. Alternativ kann er auch die Anzahlungsrechnungen stornieren und den Umsatzsteuerbetrag an den Kunden zurückzahlen. Ob er aber auch tatsächlich gesetzlich dazu verpflichtet ist, die Umsatzsteuer an den Kunden zurückzuerstatten, richtet sich nach § 29 UStG oder nach einer individuellen vertraglichen Regelung.

7. Bestellung in 2022, Lieferung/Installation in 2023

7.1 Problemstellung

Wer heute eine PV-Anlage bestellt, wird sie voraussichtlich erst in 2023 geliefert/installiert bekommen. Bei der Bestellung sollten private Betreiber einer PV-Anlage in jedem Fall darauf achten, dass der leistende Unternehmer den Vorteil der Nullbesteuerung auch weitergibt. Denn nach der gesetzlichen Regelung des § 29 UStG ist er dazu nur dann verpflichtet, wenn zwischen dem Vertragsschluss und dem Inkrafttreten des Gesetzes mindestens vier Monate liegen. Wurde die PV-Anlage also vor dem 1.9.2022 bestellt, besteht kein Handlungsbedarf. Wer jedoch heute bis zum 31.12.2022 bestellt, sollte mit einem vertraglichen Zusatz gewährleisten, dass der vereinbarte Bruttopreis bei Lieferung/Installation nach dem 31.12.2022 um die nun entfallenden 19 % Umsatzsteuer reduziert wird.

7.2 Der Ausgleichsanspruch nach § 29 UStG

Für die Prüfung möglicher zivilrechtlicher Ausgleichsansprüche ist zunächst die Grundregel zu beachten, dass die Umsatzsteuer integraler Bestandteil und damit unselbständiger Teil des zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Preises ist. Somit besteht die vertragliche Gegenleistung generell in einem Bruttopreis, in dem die gesetzliche Umsatzsteuer enthalten ist.²² Für Rechtsbeziehungen zwischen Unternehmern und Verbrauchern wird diese Grundregel verdeutlicht durch die ordnungsrechtlichen Vorschriften der Preisangabenverordnung (PAngV).²³ So ist nach der Begriffsbestimmung des § 2 Nr. 3 PAngV der Gesamtpreis der Preis, der einschließlich der Umsatzsteuer und sonstiger Preisbestandteile für eine Ware oder eine Leistung zu zahlen ist. Nach § 3 Abs. 1 PAngV muss ein Unternehmer gegenüber Verbrauchern den Gesamtpreis angeben, wenn er Waren oder Leistungen anbietet oder als deren Anbieter unter Angabe von Preisen wirbt.

§ 29 UStG ist eine Regelung, die zwar im UStG steht, aber von zivilrechtlicher Natur ist. Sie gewährt unter den dort genannten Voraussetzungen einen angemessenen Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung, die eine Vertragspartei an die andere zu leisten hat. Der Ausgleichsanspruch ist daher ggf. auch vor den Zivilgerichten geltend zu machen.²⁴ Durch § 29 Abs. 1 UStG wird der Ausgleich einer umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung ausschließlich für Belastungsänderungen durch das UStG 1980 geregelt. Diese Ausgleichsregelung ist nach § 29 Abs. 2 UStG entsprechend anzuwenden auf Belastungsänderungen, die sich durch Änderungen des UStG ergeben.²⁵ Als Sonderregelung geht § 29 UStG sowohl der allgemeinen Regelung in § 313 BGB zur Störung der Geschäftsgrundlage²⁶ als auch einer ergänzenden Vertragsauslegung nach § 157 BGB vor.²⁷ Als angemessen iSv § 29 Abs. 1 S. 1, Abs. 2

UStG ist grundsätzlich der volle Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung anzusehen.²⁸

2343

Zugmaier/Mateev: JStG 2022-Entwurf: Null Prozent Umsatzsteuer für Photovoltaikanlagen
– aber auch null Fragen?
(DStR 2022, 2337)

Dass die Umsatzsteuer bei Vereinnahmung der Gegenleistung (Vorauszahlung, Anzahlung etc) vor dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung bereits vorläufig entsprechend der alten Rechtslage entstanden war (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 oder Buchst. b UStG), ist ohne Bedeutung (§ 27 Abs. 1 S. 2, 3 UStG). Folglich kann auch insoweit ein Ausgleichsanspruch bestehen.²⁹

7.3 Die (zu starre) Viermonatsfrist nach § 29 UStG

Im Fachschrifttum wird grundsätzlich kritisiert, dass die Viermonatsfrist zu starr³⁰ und in bestimmten Fällen auch unbeachtlich sei.³¹ Ebenfalls Viermonatsfristen finden sich im Recht der Allgemeinen Geschäftsbedingungen in § 309 Nr. 1 BGB (Kurzfristige Preiserhöhungen) und in § 8 Abs. 1 Nr. 1 PAngV (Preisangaben mit Änderungsvorbehalt). Die Gesetzeshistorie lässt vermuten, dass die Viermonatsfrist in § 29 Abs. 1 UStG auf die beiden eben genannten Viermonatsfristen abgestimmt ist. Möglicherweise beruht die umsatzsteuerliche Viermonatsfrist auf der Überlegung, dass Änderungen des UStG fast stets mehr als vier Monate vor ihrem Inkrafttreten angekündigt worden waren.³²

Der Gesetzgeber hat jedoch – gerade in jüngster Zeit – mehrfach auch mit deutlich kürzerem Vorlauf agiert:

- So hat das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 für Beherbergungsleistungen ab dem 1.1.2010 den Steuersatz von 19 % auf 7 % ermäßigt (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG). Dies war im Koalitionsvertrag der späteren Regierungsparteien v. 26.10.2009 vereinbart, der entsprechende Gesetzesentwurf wurde im November 2009³³ in den Bundestag eingebracht.³⁴
- Die Senkung der Umsatzsteuersätze von 19 % auf 16 % und von 7 % auf 5 % im zweiten Halbjahr 2020 (§ 28 Abs. 1, 2 UStG) war etwa fünf bis sechs Wochen vor dem Inkrafttreten in den parlamentarischen Prozess eingebracht worden.
- Bei der jüngsten Steuersatzsenkung für Gas und Wärme von 19 % auf 7 % (§ 28 Abs. 5 UStG nF) wurde vom Bundeskabinett eine Formulierungshilfe am 14.9.2022 beschlossen, das Gesetz trat dann (rückwirkend) zum 1.10.2022 in Kraft.³⁵

Auch bei der hier in Rede stehenden Einführung des Nullsteuersatzes für PV-Anlagen stammt der Regierungsentwurf v. 16.9.2022³⁶, die Änderung soll am 1.1.2023 wirksam werden.

Gerade von D. Hummel wird die Viermonatsfrist des § 29 Abs. 1 S. 1 UStG als sehr kritisch gesehen, er hält sie sogar für willkürlich und deshalb für verfassungsrechtlich unbeachtlich. Eine verfassungskonforme Auslegung gebiete, auf die Verkündung der Gesetzesänderung als maßgebendem Stichtag abzustellen.³⁷

Jedenfalls ist es an der Zeit, dass der Gesetzgeber die Vorschrift des § 29 UStG überarbeitet und präzisiert.³⁸ Diese Revision könnte darin bestehen, es bei der Viermonatsfrist zu belassen, wenn es um Steuersatzerhöhungen und darum geht, dass ein Umsatz steuerpflichtig wird. Insoweit würden die Viermo-

natsfristen in § 29 Abs. 1 S. 1 UStG, § 309 Nr. 1 BGB und § 8 Abs. 1 Nr. 1 PAngV weiterhin im Gleichklang laufen. Im Falle einer Steuersatzsenkung oder der Einführung sowie Erweiterung einer Steuerbefreiung könnte der Gesetzgeber auf die Verkündung der Gesetzesänderung als maßgebendem Stichtag abstellen.³⁹

Derjenige, der heute eine PV-Anlage bestellt, sollte sich auf eine verfassungskonforme Auslegung oder kurzfristige Änderung des § 29 UStG durch den Gesetzgeber jedoch nicht verlassen und entsprechende Vorkehrungen treffen.

7.4 Abdingbarkeit des Ausgleichsanspruchs nach § 29 UStG

Die Ausgleichsregelung des § 29 UStG gilt nicht, wenn die Vertragspartner etwas anderes vereinbart haben (§ 29 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 UStG). Damit ist § 29 UStG in vollem Umfang abdingbar, der Ausgleich kann vollständig ausgeschlossen werden, es kann aber auch über den Umfang des Ausgleichs abweichend vereinbart werden; auch die Viermonatsfrist in S. 1 ist abdingbar.⁴⁰

Die Ausgleichsregelung des § 29 UStG kann grundsätzlich auch durch eine Nettopreisvereinbarung ausgeschlossen werden, sie muss jedoch zivilrechtlich wirksam sein. Wie bereits oben unter Gliederungspunkt 6.2 dargestellt wurde, ist die Umsatzsteuer integraler Bestandteil und damit unselbständiger Teil des zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Preises. Die vertragliche Gegenleistung ist generell ein Bruttopreis, der die gesetzliche Umsatzsteuer enthält. Für Rechtsbeziehungen zwischen Unternehmern und Verbrauchern wird ordnungsrechtlich durch § 2 Nr. 3 PAngV der Gesamtpreis als Preis definiert, der einschließlich der Umsatzsteuer und sonstiger Preisbestandteile für eine Ware oder eine Leistung zu zahlen ist. Nach § 3 Abs. 1 PAngV muss ein Unternehmer gegenüber Verbrauchern den Gesamtpreis angeben, wenn er Waren oder Leistungen anbietet oder als deren Anbieter unter Angabe von Preisen wirbt.

Zugmaier/Mateev: JStG 2022-Entwurf: Null Prozent Umsatzsteuer für Photovoltaikanlagen
– aber auch null Fragen?
(DStR 2022, 2337)

2344



Typische Verträge über PV-Anlagen mit Verbrauchern sehen zB bei der Preisvereinbarung folgende Regelungen vor:

Solaranlage bestehend aus ... Solarmodulen, Wechselrichter, inkl. Unterkonstruktion, Batteriespeicher ... inkl. Montage ...	15.965,55 EUR
Komplettpreis	15.965,55 EUR
Komplettpreis brutto (inkl. 19 % Umsatzsteuer)	18.999,00 EUR

Zivilrechtlich dürfte hier der Komplettpreis brutto iHv 18.999 EUR als vereinbart gelten. Den Klammerzusatz „inkl. 19 % Umsatzsteuer“ kann man als Offenlegung der Preisfindung des Anbieters ansehen. Jedenfalls ist hier kein zivilrechtlicher Nettopreis iSv „15.965,55 EUR zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer (derzeit 19 %)“ vereinbart worden. Eine Vereinbarung dahingehend, dass sich der Kaufpreis ab dem 1.1.2023 von 18.999 EUR auf nun 15.965,55 EUR reduziert, wird daraus nur schwer ableitbar sein. Daher sollten Besteller von PV-Anlagen mit einer vertraglichen Klausel Vorkehrung treffen.

7.5 Vertragliche Klausel

Wer von heute an und bis zum 31.12.2022 bestellt, sollte mit einem vertraglichen Zusatz gewährleisten, dass der vereinbarte Bruttobetrag bei Lieferung/Installation nach dem 31.12.2022 um die nun entfallenden 19 % Umsatzsteuer reduziert wird. Eine solche vertragliche Klausel könnte wie folgt aussehen:

„Die vertraglich geschuldete Leistung (Lieferung und Installation einer betriebsfertigen Anlage) wird erst nach dem 31.12.2022 vollständig erbracht, so dass voraussichtlich der neue Nullsteuersatz (§ 12 Abs. 3 UStG-Entwurf JStG 2022) anwendbar ist. In diesem Fall wird die Regelung des § 29 UStG abbedungen und reduziert sich der Preis um 19/119 des Komplettpreises, also auf ... EUR.“

8. Fazit

Für viele PV-Anlagen-Betreiber wird der neue Nullsteuersatz zu einem Befreiungsschlag. Sie müssen ihren Kleinunternehmerstatus nach § 19 UStG nicht mehr aufgeben und ersparen sich so viel administrativen Aufwand. Wie jede Ausnahmeregelung wirft auch der im JStG 2022-Entwurf geplante § 12 Abs. 3 UStG Abgrenzungsfragen auf. Der Gesetzgeber hat mit dem Limit von 30 kW (peak) für PV-Anlagen eine pragmatische Lösung gefunden, diese Abgrenzungsprobleme erst gar nicht entstehen zu lassen. Die restlichen Fragen sollte ein BMF-Schreiben schnell und praxisnah beantworten.

* Prof. Dr. Oliver Zugmaier, RA/FAStR, und Dr. Atanas Mateev, StB, beide KMLZ, München.

¹ JStG 2022-Entwurf, BR-Drs. 457/22 v. 16.9.2022

² Art. 30 Abs. 5 JStG 2022-Entwurf, Regierungsentwurf v. 14.9.2022.

³ Bei Aufdach-PV-Anlagen gilt nach § 15a Abs. 1 S. 1 UStG ein Berichtigungszeitraum von fünf Jahren, der sich dann mit der Bindungsfrist von § 19 Abs. 2 S. 2 UStG deckt.

⁴ Bei sog. dachintegrierten PV-Anlagen gilt nach § 15a Abs. 1 S. 2 UStG ein Berichtigungszeitraum von zehn Jahren (Abschn. 15a.3 Abs. 1 S. 3 UStAE; BFH v. 14.7.2010 – XI R 9/09, BStBl. II 2010, 1086, DStR 2010, 2240), so dass es bei einem Wechsel nach fünf Jahren von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 7 UStG kommt. **Faktisch** verlängert sich für dachintegrierte PV-Anlagen damit die Bindungsfrist auf zehn Jahre. **Rechtlich** könnte man zwar nach fünf Jahren zur Kleinunternehmerbesteuerung zurückkehren, dann müssen jedoch 5/10 der Vorsteuerbeträge im Wege der Vorsteuerberichtigung wieder an das FA zurückgezahlt werden.

⁵ Gesetzesbegründung zum JStG-Entwurf 2022, zu Nr. 4, S. 128 (Regierungsentwurf v. 14.9.2022).

⁶ EuGH v. 25.2.1999 – C-349/96, CPP, DStRE 1999, 271.

⁷ BFH v. 12.11.2020 – V R 22/19, DStR 2021, 859 mAnm Heuermann.

⁸ Vgl. Abschn. 13.2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStAE.

⁹ Abschn. 13.1 Abs. 1 S. 1 UStAE.

¹⁰ Vgl. Abschn. 3.10 Abs. 4 S. 1 UStAE.

¹¹ Zumal der Richtliniengeber in Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL nF nicht von „Nullsteuersatz“, sondern von einer „Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug“ spricht.

Rechtlich gesehen sind auch Kleinunternehmer zur Abgabe von Umsatzsteuerjahreserklärungen verpflichtet, vgl. § 18 Abs. 3 UStG. Die Besteuerungspraxis sieht hier oft anders aus: Wer sich beim FA nicht umsatzsteuerlich registrieren lässt, wird auch nicht zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen aufgefordert bzw. angemahnt. Gleichwohl bittet der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf zu prüfen, ob Kleinunternehmer von diesen steuerlichen Pflichten freigestellt werden können; die Bundesregierung wird der Bitte um Prüfung nachkommen (BT-Drs. 20/4229 v. 2.11.2022, 16 u. 58).

- 13 Die Wirtschaft drängt nun im Gesetzgebungsverfahren über die Verbände darauf, die Anwendung des Nullsteuersatzes auch auf Miet- und Leasingmodelle zu erweitern. Die aktuelle Regelung hat aber in der MwStSystRL ihren Ursprung und wird vom deutschen Gesetzgeber wohl auch nicht richtlinienkonform zu korrigieren sein. Nach der Nr. 10c in Anhang III der MwStSystRL kann nur bei der Lieferung der dort genannten Gegenstände der Nullsteuersatz gewährt werden. Dem deutschen Gesetzgeber bliebe daher selbst beim entsprechenden Willen zur Gleichbehandlung eigentlich kein Raum, den Nullsteuersatz zu erweitern, ohne ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258, 259 AEUV zu riskieren. Als Alternative käme nur eine Vertragsgestaltung in Frage, nach welcher die Überlassung der Gegenstände eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) und keine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) darstellt, s. dazu unten Gliederungspunkt 6.3 unter „Miet- und Leasingmodelle“.
- 14 Auch hier wird von den Verbänden vorgeschlagen, die Regelung in Deutschland auszuweiten. Geht man nach dem Wortlaut des Abschn. Nr. 10c „Lieferung und Installation von **Solarpaneelen**“ in Anhang III der MwStSystRL, wäre eine solche Ausweitung möglich.
- 15 Mit diesem – bewussten oder unbewussten – Abweichen von den Vorgaben der MwStSystRL setzt sich die Bundesrepublik Deutschland dem Risiko eines Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 258, 259 AEUV aus.
- 16 Gesetzesbegründung zu JStG-Entwurf 2022, zu Nr. 4, S. 129 (Regierungsentwurf v. 14.9.2022).
- 17 Art. 33 MwStSystRL/§ 3c UStG findet keine Anwendung, da bei der Bestellung einer PV-Anlage die Erwerbsschwelle iHv 12.500 EUR vom Kleinunternehmer wohl überschritten wird.
- 18 EuGH v. 18.1.2018 – [C-463/16](#), Stadion Amsterdam, DStR 2018, [246](#).
- 19 Vgl. Abschn. [3.5](#) UStAE.
- 20 Vgl. Abschn. [13b](#) Abs. [1](#) S. 3 UStAE.
- 21 S. oben Fn. 12.
- 22 Bombita/Zugmaier NWB 2010, [1517](#).
- 23 Wittmann/Zugmaier NJW 2006, [2150](#) ([2150](#) f.).
- 24 Abschn. [29.1](#) Abs. [2](#) UStAE; Grune in Küffner/Zugmaier, UStG, Stand April 2021, § 29 Rn. 10.
- 25 Abschn. [29.1](#) Abs. [6](#) UStAE; Robisch in Bunjes, UStG, 21. Aufl. 2022, § 29 Rn. [1](#). § [29](#) Abs. [2](#) UStG ist mit Wirkung v. 1.1.1982 eingefügt worden, vgl. Weymüller in Weymüller, UStG, 2. Aufl. 2019, § 29 Rn. 14.
- 26 Lippross, Umsatzsteuer, 25. Aufl. 2022, S. 1514.
- 27

Der BGH hat zwar mit Urteil v. 20.2.2019 – [VIII ZR 7/18](#), NJW 2019, [2298](#) im Fall der Umsatzsteuerfreiheit von Zytostatika-Lieferungen trotz einer festgestellten Bruttopreisvereinbarung einen Anpassungsanspruch aus ergänzender Vertragsauslegung angenommen. Der Hintergrund dieser BGH-Rechtsprechung (s. auch BGH v. 12.5.2020 – [VIII ZR 171/19](#), NJW 2020, [2730](#) mAnm Thora) war jedoch, dass der BFH mit Urteil v. 24.9.2014 – [V R 19/11](#), BStBl. II 2016, [781](#), DStR 2012, [1545](#) entgegen der damaligen Auffassung (Abschn. [100](#) Abs. [3](#) Nr. 4 UStR 2005) der Finanzverwaltung entschied, dass die Lieferung der Zytostatika nach § [4](#) Nr. [16](#) Buchst. b UStG aF umsatzsteuerfrei ist, vgl. Rust, Zivilrechtliche Rückforderung von Umsatzsteuer trotz Bruttopreisvereinbarung, KMLZ-Newsletter 12/2019. § [29](#) UStG ist in diesen Fällen nicht anwendbar, da keine Änderung des UStG durch den Gesetzgeber vorgenommen wurde, sondern die Finanzverwaltung ihre Auffassung vor dem Hintergrund des BFH aufgab (heute Abschn. [4.14.6](#) Abs. [2](#) Nr. 3 UStAE).

- ²⁸ Mann in UStG eKommentar, Stand 29.11.2016, § 29 Rn. 14, mit Nachweisen aus der BGH-Rechtsprechung.
- ²⁹ D. Hummel in Rau/Dürrwächter, UStG, Stand Juli 2020, § 29 Rn. 48.
- ³⁰ Erdbrügger in Wäger, UStG, 2. Aufl. 2022, § 29 Rn. 29; Heuermann in Sölch/Ringleb, UStG, Stand Okt. 2021, § 29 Rn. 18.
- ³¹ D. Hummel UR 2020, [741](#).
- ³² D. Hummel UR 2020, [741](#) ([744](#)).
- ³³ Gesetzentwurf von CDU/CSU und FDP v. 9.11.2009, BT-Drs. 17/15.
- ³⁴ Das LG Wuppertal sah sich bei einem Beherbergungsvertrag, der weniger als vier Monate vor dem Inkrafttreten des ermäßigten Steuersatzes für Beherbergungsleistungen abgeschlossen worden war, zu einer ergänzenden Auslegung der vertraglichen Vereinbarungen veranlasst. Es entschied, dass der Leistende lediglich den ermäßigten Steuersatz von 7 % in Rechnung stellen darf (LG Wuppertal v. 11.1.2012 – [8 S 54/11](#), UR 2012, [847](#), BeckRS 2021, [1857](#)).
- ³⁵ Zugmaier, 7 % Umsatzsteuer für Gas und Fernwärme, KMLZ-Newsletter 38/2022.
- ³⁶ Regierungsentwurf des JStG 2022 v. 16.9.2022, BR-Drs. 45/22.
- ³⁷ D. Hummel UR 2020, [741](#) ([744](#) ff.); dagegen mit guten Argumenten Heuermann (Fn. 28).
- ³⁸ D. Hummel UR 2020, [741](#) ([744](#) ff.).
- ³⁹ Österreich geht mit seinem § 30 öUStG (Umstellung langfristiger Verträge) einen etwas anderen Weg: Es wird gänzlich auf eine Frist verzichtet und der Ausgleichsanspruch entsteht, wenn der Vertrag vor dem Inkrafttreten der Änderung geschlossen wurde. Ansonsten ist der § 30 öUStG mit dem deutschen § [29](#) UStG vergleichbar.
- ⁴⁰ Baumgartner/Burbaum in Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer, Stand März 2019, UStG § 29 Rn. 45.