

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Bundesfinanzministerium hat nun Fragen zur Steuerbefreiung vieler kleinerer Photovoltaikanlagen beantwortet, die rückwirkend ab 2022 eingeführt wurde. Diese hat nämlich, so erfreulich sie für viele Betreiber sein mag, auch ihre Schattenseiten, vor allem wenn es um die Nutzung anderer steuerlicher Regelungen geht. Insbesondere wirken sich Verluste aus den begünstigten Anlagen in der Regel auch nicht mehr steuerlich aus. In dieser Ausgabe lesen Sie alle Details zu der Neuregelung: Welche Fallstricke drohen, was sind die negativen Folgen und welche Gestaltungsmöglichkeiten gibt es? Natürlich gibt es noch weitere interessante Themen, zu denen Sie sich wie immer einen Überblick in der folgenden Inhaltsübersicht verschaffen können.

ALLE STEUERZAHLER

Details zur Steuerbefreiung von Solaranlagen 2
 Fehler in Steuerbescheiden zum Grundrentenzuschlag ☞ 2
 In 2022 deutlich weniger Vermögen vererbt und verschenkt ☞ 2
 Verrechnung der Erstattung von Krankenversicherungsbeiträgen ☞ 5
 Höhe der Aussetzungszinsen ist nicht verfassungswidrig ☞ 6
 Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuungskosten ☞ 7

UNTERNEHMER & EXISTENZGRÜNDER

Frist für Schlussabrechnung zu Corona-Hilfen erneut verlängert ☞ 2
 Zuwendungen an Streamer sind umsatzsteuerpflichtig ☞ 3
 Einbringung führt nicht zu Kürzung der Abschreibung ☞ 6
 Zinsschranke umfasst nicht Vergütung für anderweitige Leistung ☞ ... 6

GMBH-GESELLSCHAFTER & -GESCHÄFTSFÜHRER

Ein-Mann-GmbH verhindert keine Scheinselbstständigkeit ☞ 3
 Löschung einer britischen Limited nach dem Brexit ☞ 4

ARBEITGEBER & ARBEITNEHMER

Deutlich höhere Beitragsgrenzen ab 2024 für Gutverdiener ☞ 3
 Umfang des Vorsteuerabzugs bei Betriebsveranstaltungen ☞ 7
 Abfindung in Teilleistungen als einheitliche Entschädigung ☞ 8

IMMOBILIENBESITZER

Nachträgliche Herstellungskosten bei einem Gebäude ☞ 4
 Haushaltsnahe Dienstleistung und Handwerkerleistung bei Mietern ☞ . 5

☞ = diese Meldung finden Sie in der Spalte „Kurz notiert“

STEUERTERMINE 9 - 11/2023

	Sep	Okt	Nov
Umsatzsteuer mtl.	11.	10.	10.
Umsatzsteuer viertelj.	-	10.	-
Lohnsteuer	11.	10.	10.
Einkommensteuer	11.	-	-
Körperschaftsteuer	11.	-	-
Vergnügungsteuer	11.	10.	10.
Schonfrist für Zahlungen zu obigen Steuern	14.	13.	14.
Gewerbsteuer	-	-	15.
Grundsteuer	-	-	15.
Schonfrist für Zahlungen zur Gewerbe-/Grundst.	-	-	18.
SV-Beitragsnachweis	25.	25.*	24.
Fälligkeit der SV-Beiträge	27.	27.*	28.

* Vorverlegung um je einen Tag, wenn der 31. Oktober im Bundesland der Einzugsstelle ein Feiertag ist

AUF DEN PUNKT

»Meiner Idee nach ist Energie die erste und einzige Tugend des Menschen.«

Wilhelm von Humboldt

»Solarenergie kommt deshalb so schleppend zum Laufen, weil die Sonne nicht der Ölindustrie gehört.«

Ralph Nader

KURZ NOTIERT

Fehler in Steuerbescheiden zum Grundrentenzuschlag

Seit 2021 erhalten rund 1,1 Mio. Rentner den Grundrentenzuschlag. Der Zuschlag wurde jedoch erst Ende 2022 rückwirkend steuerfrei gestellt. Weil die Rentenversicherung die Gesetzesänderung nicht schnell genug bei der Meldung der Rentendaten an das Finanzamt berücksichtigen konnte, erhalten die Rentner nun in vielen Fällen Steuerbescheide, in denen auf den Zuschlag Einkommensteuer erhoben wird. Das ist ärgerlich, aber kein Grund zur Beunruhigung: Die Rentenversicherung wird die falschen Meldungen korrigieren, und dann wird auch der Steuerbescheid automatisch berichtigt. Ein Einspruch ist nicht notwendig.

Frist für Schlussabrechnung zu Corona-Hilfen erneut verlängert

Ursprünglich wäre die Frist für die Übermittlung der Schlussabrechnung zu den Corona-Hilfen zum 30. Juni 2023 abgelaufen, wurde aber zunächst bis zum 31. August 2023 verlängert. Nun hat das Bundeswirtschaftsministerium die Abgabefrist um weitere zwei Monate verlängert, also bis zum 31. Oktober 2023. Bis dahin können nun die Schlussabrechnungen durch die prüfenden Dritten eingereicht oder im Einzelfall ein Antrag auf eine weitere Fristverlängerung gestellt werden. Die Frist wird jetzt maximal bis zum 31. März 2024 verlängert. Sofern bereits eine Fristverlängerung bis zum 31. Dezember 2023 genehmigt wurde, wird diese nun automatisch bis zum 31. März 2024 verlängert.

In 2022 deutlich weniger Vermögen vererbt und verschenkt

Im Jahr 2022 haben die Finanzämter Erbschaften und Schenkungen in Höhe von 101,4 Mrd. Euro veranlagt. Laut dem Statistischen Bundesamt sank das steuerlich berücksichtigte geerbte und geschenkte Vermögen um 14,0 % gegenüber 2021, in dem seit 2009 der Höchstwert erreicht wurde. Für den Rückgang war vor allem das verschenkte Betriebsvermögen ausschlaggebend. Dieses halbierte sich 2022 und sank auf 12,4 Mrd. Euro, nachdem es sich 2021 noch mehr als verdoppelt hatte. Dadurch rangierten 2022 verschenkte Immobilien mit 14,9 Mrd. Euro (+5,2 % zum Vorjahr) an erster Stelle, gefolgt von dem verschenkten übrigen Vermögen mit 13,6 Milliarden Euro (+6,4 % zum Vorjahr).

Details zur Steuerbefreiung von Solaranlagen

Ab 2022 gilt für viele kleinere Photovoltaikanlagen eine Steuerbefreiungsregelung, zu der das Bundesfinanzministerium jetzt viele Zweifelsfragen beantwortet hat.

Im Jahressteuergesetz 2022 waren zwei recht weitgehende Steuerfreistellungen für Photovoltaikanlagen enthalten. Da ist zum einen der Nullsteuersatz bei der Umsatzsteuer, der seit Januar 2023 gilt, und zu dem der Fiskus recht schnell viele Details geregelt hat. Daneben wurde aber auch eine Befreiung von der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die mit vielen kleineren Photovoltaikanlagen erzielten steuerpflichtigen Einnahmen eingeführt. Diese galt dann sogar rückwirkend ab dem 1. Januar 2022.

Was zunächst rundum positiv klingt, bringt jedoch auch Fallstricke und Schattenseiten mit sich. Größter Nachteil der Steuerbefreiung ist, dass diese - anders als die vorhergehende Liebhabereiregelung für kleine Photovoltaikanlagen - nicht optional ist, sondern für jede qualifizierte Anlage gilt. Wenn aber die Einnahmen steuerfrei sind, können auch keine damit in Verbindung stehenden Ausgaben steuerlich geltend gemacht werden, was bei Photovoltaikanlagen insbesondere die Abschreibung betrifft. Verluste in der Anfangsphase wirken sich also ebenfalls in vielen Fällen nicht mehr steuerlich aus.

Zu den Fallstricken durch die Steuerbefreiung gehören vor allem die Wechselwirkungen der Steuerbefreiung mit anderen steuerlichen Vorschriften, die an die Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen oder ähnliche Vorgaben geknüpft sind, beispielsweise die Nutzung eines Investitionsabzugsbetrags. Zu vielen dieser Fragen hat das Bundesfinanzministerium nun eine Verwaltungsanweisung herausgegeben, die bei vielen Zweifelsfragen Klarheit für die Betreiber einer Photovoltaikanlage schafft. Hier ist eine Zusammenfassung der Klarstellungen durch die Verwaltungsanweisung sowie weitere Hinweise zur Steuerbefreiungsregelung.



Zu den Fallstricken durch die Steuerbefreiung gehören vor allem die Wechselwirkungen der Steuerbefreiung mit anderen steuerlichen Vorschriften, die an die Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen oder ähnliche Vorgaben geknüpft sind, beispielsweise die Nutzung eines Investitionsabzugsbetrags. Zu vielen dieser Fragen hat das Bundesfinanzministerium nun eine Verwaltungsanweisung herausgegeben, die bei vielen Zweifelsfragen Klarheit für die Betreiber einer Photovoltaikanlage schafft. Hier ist eine Zusammenfassung der Klarstellungen durch die Verwaltungsanweisung sowie weitere Hinweise zur Steuerbefreiungsregelung.

- **Anspruchsberechtigte:** Die Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen gilt für natürliche Personen als auch für Anteile an einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) und für Körperschaften (Vereine, Kapitalgesellschaften etc.).
- **Kein Wahlrecht:** Bis 2021 konnten Betreiber kleiner Photovoltaikanlagen mit einer Leistung bis 10 kW(p) eine Einstufung als Liebhabereibetrieb beantragen, wodurch Einnahmen, Entnahmen und Ausgaben in Verbindung mit der Anlage steuerlich nicht mehr erfasst werden mussten. Im Gegensatz zu dieser von der Finanzverwaltung gewährten Liebhabereiregelung gilt die neue Steuerbefreiungsregelung ab 2022 kraft Gesetzes für alle Anlagen, die die Voraussetzungen erfüllen. Der Betreiber hat also kein Wahlrecht mehr, ob er die Anlage steuerlich erfassen möchte oder nicht. Es gibt auch kein Übergangswahlrecht für die vor 2022 angeschafften Anlagen, womit für diese Anlagen ab 2022 auch keine Verluste mehr geltend gemacht werden können.
- **Begünstigte Anlagen:** Die Steuerbefreiung gilt für alle mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene Photovoltaikanlagen, die sich auf, an oder in einem Gebäude befinden und die Leistungsgrenze für die Steuerbefreiung nicht überschreiten. Dazu zählen auch dachintegrierte und Fassadenphotovoltaikanlagen. Begünstigt ist eine

Anlage auch, wenn sie auf oder an einem Nebengebäude (Gartenhaus, Garage, Carport etc.) angebracht ist. Es spielt für die Steuerbefreiung übrigens keine Rolle, ob der Betreiber der Photovoltaikanlage auch Eigentümer des Gebäudes ist, auf, an oder in dem sich die Anlage befindet. Ob das Gebäude zu Wohnzwecken, gewerblich oder gemischt genutzt wird, spielt für die Steuerbefreiung nur insofern eine Rolle, als dass sich die Leistungsgrenze für begünstigte Anlagen nach der Nutzungsart richtet. Die Möglichkeit einer Steuerbefreiung besteht aber bei allen Nutzungsarten. Freiflächen-Photovoltaikanlagen sind dagegen unabhängig von ihrer Größe nicht begünstigt.

- **Maßgebliche Leistung:** Für die Steuerbefreiung ist die Bruttoleistung der Photovoltaikanlage(n) nach dem Marktstammdatenregister in Kilowatt (peak) (im Folgenden kW(p)) entscheidend. Um die Leistungsgrenze für die Steuerbefreiung nicht zu überschreiten, genügt es also nicht, lediglich einzelne Panels einer Photovoltaikanlage stillzulegen oder abzubauen.
- **Leistungsgrenzen:** Für die Steuerbefreiung gibt es sowohl eine objektbezogene als auch eine persönliche Maximalleistung, die von der oder den Photovoltaikanlage(n) nicht überschritten werden darf. Dabei handelt es sich um Freigrenzen, bei deren Überschreiten die Steuerbefreiung für die einzelne Anlage (gebäudebezogene Grenze) oder sogar den Betreiber insgesamt (persönliche Grenze) komplett ausscheidet.
- **Gebäudebezogene Grenze:** Welche Leistung die Photovoltaikanlage auf einem Gebäude maximal haben darf, um von der Steuerbefreiung zu profitieren, richtet sich allein nach der Zahl der Nutzungseinheiten im Gebäude. Hat das Gebäude nur eine Nutzungseinheit, darf die Anlage eine Maximalleistung von 30 kW(p) nicht überschreiten. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um ein Einfamilienhaus handelt, das Wohnzwecken dient, ob das Gebäude von einem Betrieb gewerblich genutzt wird oder ob sich auf dem Grundstück nur ein sonstiges Gebäude befindet (z.B. Garagengrundstück). Bei



Zwei- und Mehrfamilienhäusern sowie reinen Gewerbeimmobilien mit mehr als einer Nutzungseinheit gilt dagegen eine Leistungsgrenze für die Photovoltaikanlage von 15 kW(p) pro Nutzungseinheit. Ob eine Einheit gewerblich oder zu Wohnzwecken genutzt wird, spielt dabei keine Rolle. Für die Anzahl der Einheiten kommt es auf deren selbständige und unabhängige Nutzbarkeit an.

- **Mehrere Anlagen am Gebäude:** Die gebäudebezogenen Grenzen gelten nicht für das Gebäude insgesamt, sondern pro Anlagenbetreiber. Befinden sich also auf dem Gebäude eine Photovoltaikanlage, die einem anderen Betreiber gehört, spielt deren Leistung für die Prüfung keine Rolle. So können beispielsweise Eheleute auf ihrem selbstgenutzten Einfamilienhaus zwei Anlagen mit jeweils 25 kW(p) betreiben, von denen eine Anlage der Ehefrau und die andere Anlage dem Ehemann gehören. Es ist dabei egal, ob die Anlagen technisch voneinander getrennt sind. Auch wenn am Gebäude insgesamt eine Anlagenleistung von 50 kW(p) installiert ist, ist die gebäudebezogene Grenze pro Person nicht überschritten. Anders sieht es dagegen aus, wenn die Eheleute beide Anlagen gemeinsam betreiben, weil dann die

Deutlich höhere Beitragsgrenzen ab 2024 für Gutverdiener

Der sprunghafte Anstieg der Inflation in 2022 hat auch zu höheren Lohnabschlüssen geführt. Das wirkt sich nun bei den Beitragsbemessungsgrenzen für 2024 aus. Das Bundesarbeitsministerium geht für 2022 von einem Lohnzuwachs von 4,13 % aus. Für die Krankenversicherung würde das zu einem Anstieg der Bemessungsgrenze um 2.250 Euro auf dann 62.100 Euro führen. Die Versicherungspflichtgrenze, die deutlich darüber liegt, würde sogar um 2.700 Euro auf dann 69.300 Euro steigen. In der Renten- und Arbeitslosenversicherung soll die Beitragsbemessungsgrenze um 3.000 Euro im Westen auf dann 90.300 Euro und im Osten um 4.200 Euro auf 89.400 Euro steigen. Über diese Pläne müssen noch die Bundesregierung und der Bundesrat entscheiden.

Ein-Mann-GmbH verhindert keine Scheinselbstständigkeit

Eine Scheinselbstständigkeit kann auch dann vorliegen, wenn Auftraggeber ihre Verträge ausschließlich mit einer Kapitalgesellschaft abschließen und die Arbeiten dann vom alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer ausgeführt werden. Eine GmbH oder UG mit dem Zweck zu gründen, die Sozialversicherungspflicht zu vermeiden, hat also keinen Sinn. Das Bundessozialgericht hat in drei Revisionsverfahren entschieden, dass bei der Statusfeststellung des Geschäftsführers allein die jeweiligen konkreten tatsächlichen Umstände der Tätigkeit nach einer Gesamtabwägung über das Vorliegen von Beschäftigung entscheiden. Die Abgrenzung richtet sich nach den ausdrücklichen Vereinbarungen der Vertragsparteien und der praktischen Durchführung des Vertrages, nicht aber nach der von den Parteien gewählten Bezeichnung oder gewünschten Rechtsfolge.

Zuwendungen an Streamer sind umsatzsteuerpflichtig

Streamingangebote von Einzelpersonen über Twitch, YouTube und vergleichbare Plattformen sind nicht nur beim Publikum seit Jahren sehr beliebt, sondern sind auch für immer mehr Menschen eine Neben- oder sogar Haupteinkommensquelle. Was in der Regel als harmloses Hobby beginnt, ruft spätestens dann das Finanzamt auf den Plan, wenn signifikante Einnahmen erzielt werden. Die Einnahmen stammen meist überwiegend aus Werbeerlösen, die der Plattformbetreiber auszahlt. Daneben können die Zuschauer aber dem Streamer

auch freiwillig einen Geldbetrag zuwenden (sog. „Donation“). Das Finanzgericht Düsseldorf hat nun die Auffassung des Finanzamts bestätigt, dass auch diese Donations ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt sind, das dem Streamer im Rahmen eines Leistungsaustauschs als Gegenleistung für die Unterhaltungsleistung zufließt, die er anbietet.

Löschung einer britischen Limited nach dem Brexit

Vor der Einführung der UG war die britische Rechtsform der „Limited“ auch in Deutschland beliebt bei Existenzgründern. Durch den Brexit ist den in Deutschland noch bestehenden Limited-Gesellschaften das Leben aber nicht einfacher gemacht worden. Zwar bleibt die Limited weiterhin ein körperschaftsteuerpflichtiges Unternehmen, die Haftungsbeschränkung ist durch den Brexit seit 2021 aber entfallen, weil die Limited seither zivilrechtlich als Personengesellschaft oder Einzelunternehmen gilt. Das Bundesfinanzministerium hat nun die steuerlichen Folgen einer Löschung der Limited aus dem britischen Handelsregister erläutert. Die Löschung führt demnach bei der Limited zu einer Schlussbesteuerung unter Aufdeckung der stillen Reserven und zu einer Auskehrung des nach der Aufdeckung der stillen Reserven vorhandenen Eigenkapitals. Umsatzsteuerlich hat die Löschung dagegen zunächst keine Auswirkung.

Nachträgliche Herstellungskosten bei einem Gebäude

Nachträgliche Herstellungskosten können bei einem Gebäude sowohl im Fall einer Erweiterung als auch im Fall einer wesentlichen Verbesserung entstehen. In diesem Fall sind die Kosten nicht sofort als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar, sondern zusammen mit den übrigen Herstellungs- oder Anschaffungskosten des Gebäudes abzuschreiben. Maßstab für die Abgrenzung zwischen sofort abziehbarem Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten ist grundsätzlich das Wirtschaftsgut, auf das sich die Baumaßnahme bezieht. Ist nur eine räumlich abgrenzbare Teilfläche von der Baumaßnahme betroffen, die jedoch unter geeigneten Umständen ein eigenständiges Wirtschaftsgut bilden könnte, so ist diese Teilfläche auch dann Prüfungsmaßstab für das Vorliegen von Herstellungskosten, wenn sie zu einem Wirtschaftsgut zählt, das über die Teilfläche hinausgeht. Das hat das Finanzgericht Niedersachsen im Streit um den Umbau nur

gebäudebezogene Grenze von 30 kW(p) für die aus Ehefrau und Ehemann bestehende Personengesellschaft überschritten wäre. Da die gebäudebezogene Grenze für jeden Betreiber separat geprüft wird, würde die Steuerbefreiung auch greifen, wenn die Eheleute als Personengesellschaft gemeinsam eine der Anlagen betreiben und ein Ehegatte die andere Anlage allein betreibt.

- **Persönliche Grenze:** Die Steuerbefreiung wird nur gewährt, wenn die Summe der maßgeblichen Leistungen aller begünstigten Photovoltaikanlagen des Betreibers (Einzelperson, Personengesellschaft oder Körperschaft) nicht mehr als 100 kW(p) beträgt. Bei der Aufsummierung spielt es keine Rolle, ob sich die Anlagen auf demselben Grundstück befinden. Auch ob die Anlagen technisch voneinander getrennt sind, macht keinen Unterschied. Ist der Betreiber außerdem an einer Gesellschaft beteiligt, die ebenfalls Photovoltaikanlagen betreibt, dann sind die von dieser Gesellschaft betriebenen Anlagen bei der Prüfung der 100 kW(p)-Grenze nicht anteilig mitzuzählen. Für die Grenze zählen ausschließlich die Anlagen, die der Betreiber selbst betreibt. Wird die Grenze jedoch überschritten, dann sind sämtliche Anlagen nicht mehr begünstigt. Es ist dann also nicht möglich, einzelne Anlagen herauszupicken und für diese die Steuerbefreiung in Anspruch zu nehmen.



- **Prüfung der Grenzen:** Die Einhaltung der Grenzwerte wird in einem zweistufigen Verfahren geprüft. Zunächst ist zu prüfen, ob die maßgeblichen Leistungen der Photovoltaikanlagen die für die jeweilige Gebäudeart zulässige Größe pro Gebäude einhalten. Im zweiten Schritt wird dann geprüft, ob der jeweilige Betreiber insgesamt die 100 kW(p)-Grenze einhält. Bei diesem zweiten Schritt bleiben alle Anlagen unberücksichtigt, die sich schon im ersten Schritt nicht als begünstigt qualifiziert haben. Hat eine Photovoltaikanlage auf einem Gebäude also eine Bruttonennleistung, die über der Freigrenze für dieses Gebäude liegt, sind die daraus erzielten Einnahmen weiterhin steuerpflichtig und die Leistung dieser Anlage wird nicht auf die persönliche Höchstgrenze angerechnet. Das gleiche gilt für Freiflächen-Photovoltaikanlagen, die sich schon bauartbedingt nicht für die Steuerbefreiung qualifizieren können. Die Finanzverwaltung macht keine Aussagen dazu, ob bei der Prüfung der persönlichen Grenze auch Anlagen unberücksichtigt bleiben, die nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Es macht aber steuersystematisch Sinn, davon auszugehen, dass auch diese Anlagen unberücksichtigt bleiben.

- **Änderung der Verhältnisse:** Ändern sich die Verhältnisse während des laufenden Jahres so, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht mehr oder erstmals erfüllt werden, dann gilt die Steuerbefreiung nur bis zu bzw. ab diesem Zeitpunkt. Die Einnahmen, Entnahmen und Ausgaben sind dann also unterjährig in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil aufzuteilen. Der Beginn oder das Ende der Steuerbefreiung kann insbesondere durch die Änderung der Leistung einer bestehenden Photovoltaikanlage, die Inbetriebnahme oder Außerbetriebsetzung bzw. Verkauf von Anlagen und durch Änderungen am Gebäude (Aufteilung oder Zusammenlegung von Nutzungseinheiten, Anbau weiterer Nutzungseinheiten) ausgelöst werden.

- **Wirtschaftliche Zuordnung:** Die Photovoltaikanlage ist ertragsteuerlich als ein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut zu

behandeln. Eine Photovoltaikanlage besteht dabei im Wesentlichen aus Solarmodulen, Wechselrichter und Einspeisezähler.

- **Laufende Erträge:** Von der Steuerbefreiung umfasst sind Einnahmen und Entnahmen unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms. Zu den Einnahmen gehören insbesondere die Einspeisevergütung und Entgelte für direkte Stromlieferungen an Mieter oder andere Abnehmer, Vergütungen für das Aufladen von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen, Zuschüsse sowie die bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung vereinnahmte und erstattete Umsatzsteuer. Steuerfreie Entnahmen liegen vor, wenn der Strom für betriebsfremde Zwecke verwendet wird, also insbesondere privat verbraucht, unentgeltlich an Dritte überlassen, zur Aufladung von Elektro-/Hybridfahrzeugen verwendet wird oder in Räumen verbraucht wird, die der Erzielung von Einkünften aus einer anderen Einkunftsquelle dienen (z.B. häusliches Arbeitszimmer). Keine



Entnahme liegt vor, wenn die Stromlieferung im Zusammenhang mit der Überlassung der Räume an einen Arbeitnehmer des die Photovoltaikanlage betreibenden Betriebs erfolgt oder ein mit dem Strom geladenes Elektrofahrzeug zum Betriebsvermögen des die Photovoltaikanlage betreibenden Betriebs gehört.

- **Entnahme/Verkauf der Anlage:** Sofern der Betrieb allein steuerfreie Einnahmen und Entnahmen aus der Erzeugung von Strom mit einer Photovoltaikanlage hat, fällt auch der Gewinn oder Verlust aus dem Verkauf oder der Entnahme der Photovoltaikanlage aus dem Betriebsvermögen unter die Steuerbefreiung. Ob das auch für Anlagen gilt, mit denen in einem anderen Veranlagungszeitraum steuerpflichtige Erträge erzielt werden, sagt das Bundesfinanzministerium nicht deutlich. Es spricht aber viel dafür, dass es allein auf die Verhältnisse im Jahr des Verkaufs oder der Entnahme der Anlage ankommt. Wenn der Betrieb noch andere steuerpflichtige Einnahmen erzielt oder der erzeugte Strom teilweise oder vollständig im Betrieb bei der Erzielung anderer Einkünfte verbraucht wird, gilt die Steuerbefreiung für den Gewinn oder Verlust aus der Entnahme oder dem Verkauf der Anlage dagegen allenfalls teilweise.
- **Ausgabenabzugsverbot:** Für Ausgaben in Verbindung mit steuerfreien Einnahmen gilt ein generelles Abzugsverbot. Daher sind alle Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem laufenden oder künftigen Betrieb von begünstigten Photovoltaikanlagen stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig. Das Abzugsverbot gilt jedoch erst ab 2022. Soweit vor 2022 Betriebsausgaben angefallen sind, können diese in den Vorjahren unverändert geltend gemacht werden. Es kann sich daher lohnen, für eine kurz vor 2022 angeschaffte Anlage noch in 2021 eine Sonderabschreibung von maximal 20 % der Anschaffungskosten geltend zu machen, soweit der Steuerbescheid noch nicht rechtskräftig ist, da diese Regelung ebenso wie der Investitionsabzugsbetrag und andere Regelungen auch für jetzt begünstigte Anlagen bis einschließlich 2021 unverändert anwendbar sind. Streit mit dem Finanzamt ist aber dann absehbar, wenn bei einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach 2021 noch Betriebsausgaben für eine begünstigte Photovoltaikanlage angefallen sind, die sich auf die Zeit vor 2022 beziehen.

eines Geschossen in einem mehrgeschossigen Gebäude entschieden.

Haushaltsnahe Dienstleistung und Handwerkerleistung bei Mietern

Auch Mieter können die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen geltend machen. Das gilt auch für Verträge, die sie nicht selbst mit den Leistungserbringern abgeschlossen haben, sondern die vom Eigentümer oder der Hausverwaltung abgeschlossen wurden. Auch wenn das Gesetz explizit verlangt, dass der Steuerzahler eine Rechnung für die Leistung erhalten hat, genügt für den Steuerbonus regelmäßig eine Wohnnebenkostenabrechnung, eine Hausgeldabrechnung, eine sonstige Abrechnungsunterlage oder eine Bescheinigung gemäß dem Muster der Finanzverwaltung. Voraussetzung ist, dass sich daraus Art, Inhalt und Zeitpunkt der Leistung sowie Leistungserbringer und Leistungsempfänger nebst geschuldetem Entgelt einschließlich des Hinweises der unbaren Zahlung ergeben. Eine solche Bescheinigung muss das Finanzamt laut einem Urteil des Bundesfinanzhofs anerkennen und die Steuerermäßigung gewähren, es sei denn, es drängen sich Zweifel an der Richtigkeit dieser Bescheinigungen auf.

Verrechnung der Erstattung von Krankenversicherungsbeiträgen

Von der Kranken- und Pflegeversicherung für Vorjahre erstattete Beiträge sind auch dann mit den im laufenden Jahr gezahlten Beiträgen zu verrechnen und der verbleibende Erstattungsüberhang den steuerpflichtigen Einkünften hinzuzurechnen, wenn die Erstattung darauf beruht, dass ein Sozialversicherungsverhältnis rückabgewickelt oder rückwirkend umgestellt worden ist. Der Bundesfinanzhof hat mit diesem Urteil außerdem klargestellt, dass die Regelungen über die Verrechnung und Hinzurechnung erstatteter Sonderausgaben nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot oder den Grundsatz des Vertrauensschutzes verstoßen. Geklagt hatte ein Ehepaar, bei dem das Krankenversicherungsverhältnis rückwirkend für 13 Jahre anders beurteilt wurde und deshalb eine Erstattung von rund 40.000 Euro anfiel, die zu einer entsprechend hohen einmaligen Steuerbelastung führte. Eine Änderung der ursprünglichen Bescheide, was aufgrund des progressiven Steuersatzes deutlich günstiger gewesen wäre, lehnte der Bundesfinanzhof aber auch in einem solchen Extremfall klar ab.

Höhe der Aussetzungszinsen ist nicht verfassungswidrig

Das Finanzgericht Münster hat entschieden, dass gegen den monatlichen Zinssatz von 0,5 % bei Aussetzungszinsen keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Das Gericht sieht keinen Grund, das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zu Nachzahlungs- und Erstattungszinsen auch auf Aussetzungszinsen zu übertragen. Anders als bei Nachzahlungszinsen, die auch durch eine verzögerte Bearbeitung beim Finanzamt entstehen können und damit nicht nur im Einflussbereich des Steuerzahlers liegen, kann sich der Steuerzahler den Aussetzungszinsen des Finanzamts entziehen, indem er sich andernorts einen zinsgünstigen Kredit besorgt.

Einbringung führt nicht zu Kürzung der Abschreibung

Sofern ein Wirtschaftsgut aus dem Privatvermögen gegen die Gewährung einer Mitunternehmerstellung in eine Personengesellschaft eingebracht wird, liegt ein vollentgeltliches Geschäft vor, bei dem die Abschreibungsgrundlage anders als bei einer Einlage nicht zu kürzen ist. Das gilt nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs auch dann, wenn der Wert des übertragenen Wirtschaftsguts nicht nur dem Festkapitalkonto, sondern auch einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben wird.

Zinsschranke umfasst nicht Vergütung für anderweitige Leistung

Ein Entgelt, mit dem nicht die Möglichkeit zur Nutzung von Fremdkapital, sondern eine andere Leistung des Kreditgebers vergütet wird, ist keine Zinsaufwendung, die unter die Abzugsbeschränkung der Zinsschranke fallen würde. Das hat der Bundesfinanzhof für den Fall einer „Arrangement Fee“ entschieden, mit der über die Kapitalüberlassung hinausgehende Leistungen vergütet werden, und die sich nach der vertraglich vereinbarten statt nach der tatsächlich in Anspruch genommenen Darlehenssumme bemisst. Für die Zinsschranke kommt es laut dem Urteil allein darauf an, ob das Entgelt bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Gegenleistung für die Nutzungsmöglichkeit des Fremdkapitals darstellt. Die Bezeichnung des Entgelts, zum Beispiel als Zins oder Gebühr, ist dagegen nicht entscheidend. Das Urteil betrifft beispielsweise Bereitstellungszinsen und Avalgebühren, weil diese nicht für die tatsächliche Nutzung von Fremdkapital gezahlt werden.

Da die Steuerbefreiung in 2021 noch nicht galt, sollten die Ausgaben in jedem Fall geltend gemacht werden, weil sie nicht mit steuerfreien Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

• **Ausnahme vom Abzugsverbot:** Das Betriebsausgabenabzugsverbot greift nicht oder nicht in vollem Umfang, wenn eine begünstigte Photovoltaikanlage zum Betriebsvermögen eines Betriebs gehört, dessen Zweck nicht ausschließlich der Betrieb von begünstigten Photovoltaikanlagen ist. Soweit der erzeugte Strom direkt im Betrieb verbraucht wird, ist weiterhin ein Betriebsausgabenabzug möglich. Das Abzugsverbot gilt nur für den Teil des erzeugten Stroms, der eingespeist, für private und außerbetriebliche Zwecke entnommen oder an Dritte verkauft wird. Die Betriebsausgaben sind dabei nicht nach dem Verhältnis des betrieblich verbrauchten Stroms zum übrigen erzeugten Strom in abziehbare und nicht abziehbare Ausgaben aufzuteilen. Stattdessen gilt das Betriebsausgabenabzugsverbot lediglich bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen und Entnahmen. Wird der Strom dagegen teilweise in einem anderen Betrieb des Anlagenbesitzers verbraucht, würde das Betriebsausgabenabzugsverbot greifen. Ob die Photovoltaikanlage zu einem zweiten, selbstständigen Betrieb gehört oder ob ein einheitlicher Betrieb vorliegt, richtet sich nach den Verhältnissen im Einzelfall. Von einem einheitlichen Betrieb geht der Fiskus nur dann aus, wenn die beiden Betriebe einander stützen und sich gegenseitig ergänzen. Das Finanzamt sieht es aber als gewichtiges Indiz für einen einheitlichen Betrieb an, wenn der erzeugte Strom zu mehr als 50 % im anderen Betrieb verbraucht wird.



• **Investitionsabzugsbetrag:** Gehört eine Photovoltaikanlage zum Betriebsvermögen eines Betriebs, dessen Zweck nicht nur die Erzeugung von Strom aus Photovoltaikanlagen ist, sind die Regelungen zu den Investitionsabzugsbeträgen weiterhin unverändert anzuwenden. Weder werden Investitionsabzugsbeträge gekürzt noch fällt die Hinzurechnung im Investitionsjahr unter die Steuerbefreiung. Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen setzt jedoch eine betriebliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht und damit mit prognostiziertem Totalgewinn voraus. Werden die betrieblichen Erträge daher ausschließlich aus der Stromerzeugung mit jetzt steuerbefreiten Photovoltaikanlagen erzielt, ist für nach dem 31. Dezember 2021 endende Wirtschaftsjahre keine Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags mehr möglich, weil kein Gewinn mehr zu ermitteln ist. Investitionsabzugsbeträge, die in vor dem 1. Januar 2022 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen und bis zum 31. Dezember 2021 noch nicht gewinnwirksam hinzugerechnet wurden, müssen rückgängig gemacht werden, wenn die Investition aus einer oder mehreren nun begünstigten Photovoltaikanlage(n) besteht. Die Rückgängigmachung des Abzugsbetrags führt allerdings zu Nachzahlungszinsen. Da die Ausdehnung der ursprünglich erst ab 2023 geplanten Steuerbefreiung auch auf das Jahr 2022 erstmals am 30. November 2022 im Gesetzgebungsverfahren auftaucht, sollte für bis Ende November 2022 angeschaffte Photovoltaikanlagen beim Finanzamt ein Billigkeitsantrag auf Erlass der Nachzahlungszinsen oder Übertragung des Abzugsbetrags auf die angeschaffte Anlage gestellt werden. Im zweiten Fall wäre der Abzugsbetrag dann nicht rückwirkend, sondern erst 2022 gewinnerhöhend aufzulösen.

- **Stille Reserven:** Wurden vor der Übertragung oder Überführung einer Photovoltaikanlage in einen anderen Betrieb mit der Anlage steuerpflichtige Erträge erzielt, wäre auch ein eventueller späterer Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn steuerpflichtig. Daher ist die Übertragung oder Überführung einer Photovoltaikanlage nur dann zu Buchwerten - also ohne Aufdeckung der stillen Reserven - möglich, wenn sie dabei nicht in die Steuerbefreiung „hineinrutscht“. Das ist nur dann der Fall, wenn die Anlage entweder schon vor der Übertragung oder Überführung begünstigt war oder wenn der Betrieb, in den die Anlage übertragen oder überführt wird, ebenfalls steuerpflichtige Erträge mit der Anlage erzielen wird. Wird nur der mit einer Photovoltaikanlage erzeugte Strom in einem anderen Betrieb des Anlagenbetreibers verbraucht, ist diese Überführung unter den üblichen Voraussetzungen mit dem Buchwert zu bewerten.
- **Handwerkerleistungen:** Der Steuerbonus für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen setzt voraus, dass die geltend gemachten Aufwendungen keine Betriebsausgaben sind. Das ist aber bei Photovoltaikanlagen, soweit sie mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden, regelmäßig der Fall, auch wenn die entstandenen Betriebsausgaben durch das Abzugsverbot für Ausgaben in Verbindung mit steuerfreien Einnahmen nun nicht mehr steuermindernd geltend gemacht werden können. Die Finanzverwaltung hat daher geregelt, dass die Finanzämter für Photovoltaikanlagen auf dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude, die unter die Steuerbefreiungsregelung fallen, unterstellen sollen, dass diese ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. In der Folge sind die damit verbundenen



Handwerkerleistungen begünstigt, sofern die übrigen Anspruchsvoraussetzungen für den Steuerbonus erfüllt sind. Beim Steuerbonus sind allerdings nur Reparaturen und Modernisierungsmaßnahmen begünstigt. Wird die Anlage daher im Zusammen-

hang mit dem Neubau des Gebäudes installiert, scheidet der Steuerbonus für die Arbeitskosten aus. Für die nachträgliche Installation oder spätere Erweiterungen und Reparaturen kommt der Steuerbonus dagegen in Frage.

- **Energetische Maßnahmen:** Für bestimmte Maßnahmen zur Energieeinsparung an selbstgenutzten Gebäuden, die älter als zehn Jahre sind, gibt es einen gesonderten Steuerbonus. Dieser Steuerbonus setzt ebenfalls voraus, dass keine Betriebsausgaben vorliegen, womit sich hier dasselbe Problem stellt. Außerdem ist diese Steuerermäßigung auf ganz bestimmte Maßnahmen beschränkt, darunter die Erneuerung der Heizungsanlage. Im Gegensatz zu Handwerkerleistungen hat die Finanzverwaltung aber nicht ausdrücklich geregelt, ob nun auch eine PV-Anlage für die Steuerermäßigung in Frage kommt, die in Verbindung mit einer Wärmepumpe angeschafft wird und den zu deren Betrieb benötigten Strom liefert. Wer eine solche kombinierte Anschaffung plant, sollte daher in jedem Fall die Geltendmachung der Steuerermäßigung in Erwägung ziehen und dabei auf eine analoge Anwendung der Billigkeitsregelung für Handwerkerleistungen pochen, solange noch keine verbindlichen Aussagen zu dieser Frage vorliegen.

Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuungskosten

Kinderbetreuungskosten können zu zwei Drittel als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass das Kind auch zum Haushalt des Steuerzahlers gehört. Der Bundesfinanzhof hat deshalb die Klage eines Vaters abgewiesen, der die hälftigen Kosten für den Kinderhort, die er der Mutter erstattet hatte, als Sonderausgabe geltend machen wollte. Die Beschränkung der Abziehbarkeit auf die Haushaltszugehörigkeit des Kindes verstößt jedenfalls dann nicht gegen die Steuerfreiheit des Existenzminimums und den allgemeinen Gleichheitssatz, wenn die geltend gemachten Kinderbetreuungskosten durch den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf abgedeckt werden. Das Kriterium der Haushaltszugehörigkeit beruht nach Überzeugung der Richter auf einer verfassungsrechtlich zulässigen Typisierung.

Umfang des Vorsteuerabzugs bei Betriebsveranstaltungen

Bei Leistungen für den privaten Bedarf der Arbeitnehmer ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Eine Ausnahme von dieser Regel gilt nur für Aufmerksamkeiten zugunsten des Arbeitnehmers, zu denen auch die Vorteile aus einer Betriebsveranstaltung gehören können. Während bei der Lohnsteuer die Freigrenze von 110 Euro ab 2015 in einen Freibetrag umgewandelt wurde, gilt bei der Umsatzsteuer weiterhin eine Freigrenze von 110 Euro für Aufmerksamkeiten. Das hat der Bundesfinanzhof in einem Streit über den Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung klargestellt. Liegen die Kosten pro Teilnehmer also über 110 Euro, ist auch kein anteiliger Vorsteuerabzug möglich, weil es im Umsatzsteuerrecht - anders als bei der Einkommensteuer - aufgrund europarechtlicher Vorgaben keine Freibeträge geben kann. Gleichzeitig hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Kosten des äußeren Rahmens einer Betriebsveranstaltung jedenfalls dann bei der Prüfung der Freigrenze einzubeziehen sind, wenn es sich um eine einheitliche Leistung handelt. Außerdem sind die Gesamtkosten für die Prüfung des Vorsteuerabzugs auf die bei der Betriebsveranstaltung anwesenden Teilnehmer und nicht auf die angemeldeten Teilnehmer aufzuteilen, was einen möglichen Vorsteuerabzug weiter erschwert.

Abfindung in Teilleistungen als einheitliche Entschädigung

Für eine Abfindung kommt oft eine ermäßigte Besteuerung in Betracht, wenn die Abfindung zu den außerordentlichen Einkünften zählt. Voraussetzung dafür ist aber, dass die Abfindung vollständig innerhalb eines Kalenderjahres ausgezahlt wird, weil sonst die für die ermäßigte Besteuerung notwendige Zusammenballung von Einkünften nicht vorliegt. Der Bundesfinanzhof lässt davon lediglich zwei Ausnahmen zu. Das ist zum einen der Fall, wenn die ganz überwiegende Hauptleistung in einem Betrag gezahlt wird und nur eine geringfügige Teilleistung in einem anderen Jahr zufließt. Außerdem ist es unschädlich, wenn in einem späteren Kalenderjahr vom Arbeitgeber aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit Entschädigungszusatzleistungen gewährt werden. Ob der Arbeitgeber zu der Fürsorge arbeitsrechtlich verpflichtet ist, spielt dabei keine Rolle.

Der Bundesfinanzhof hat nun klargestellt, dass eine einheitliche Abfindung in Teilbeträgen auch dann vorliegen kann, wenn alle Teilleistungen auf die Beendigung des Arbeitsverhältnisses zurückzuführen sind. Wenn nach den Abfindungsvereinbarungen eine Startprämie dafür geleistet wird, dass der Arbeitnehmer sein Beschäftigungs- und Qualifizierungsverhältnis bei einer Transfergesellschaft vorzeitig kündigt, weil er bei einem anderen Arbeitgeber ein neues Arbeitsverhältnis beginnt, kann diese Prämie, sofern sie in einem späteren Kalenderjahr gezahlt wird, dazu führen, dass die ermäßigte Besteuerung ausscheidet. In diesem Fall wird nämlich ein substanzialer Teilbetrag der Abfindung, der nicht als soziale Fürsorge des Arbeitnehmers zu werten ist, in einem anderen Kalenderjahr geleistet. Für den Bundesfinanzhof stand außerdem fest, dass die Beendigung des ursprünglichen Arbeitsverhältnisses und das Ausscheiden aus der Transfergesellschaft beide auf den Verlust des Arbeitsplatzes zurückzuführen und damit als ein einheitliches Ereignis zu werten sind. Das Ausscheiden aus der Transfergesellschaft ist also kein separates Schadensereignis, bei dem die Startprämie als neue Abfindung anzusehen wäre.

- **Liebhabeiregelung:** Vor der neuen Steuerbefreiung gab es die Liebhabeiregelung, nach der kleine Photovoltaikanlagen bis 10 kW(p) und Blockheizkraftwerke bis 2,5 kW auf Antrag als Liebhabereibetrieb eingestuft werden konnten, womit deren steuerliche Erfassung hinfällig war. Für Blockheizkraftwerke gilt diese Regelung weiterhin. Für Photovoltaikanlagen dagegen hat die Regelung ab dem Jahr 2022 ihre Bedeutung verloren. Daher sind für Anlagen, die nach 2021 in Betrieb genommen wurden, auch keine Anträge mehr möglich. Für Anlagen, die bereits vor 2022 in Betrieb genommen wurden, ist die Regelung dagegen sehr wohl noch von Relevanz für die Jahre bis 2021. Die bereits Ende 2022 abgelaufene Antragsfrist für solche Anlagen hat das Bundesfinanzministerium daher bis zum 31. Dezember 2023 verlängert, damit die Betreiber ihre Anlage von Anfang an von der steuerlichen Erfassung ausnehmen lassen können. Wer bereits einen Antrag auf die Liebhabeiregelung gestellt hat, der wegen der Fristüberschreitung abgelehnt wurde, kann daher nun einen neuen Antrag stellen, der dann geprüft wird.

- **Gewerbliche Infektion:** Da der Betrieb einer Photovoltaikanlage bisher zu gewerbsteuerpflichtigen Erträgen geführt hat, konnten die Erträge aus der Anlage zu einer gewerblichen Infektion der übrigen Einnahmen einer ansonsten vermögensverwaltenden Gesellschaft führen. Weil mit der Steuerbefreiung auch die Abfärbung der gewerblichen Anlagenerlöse auf die ansonsten nicht gewerbsteuerpflichtigen Einnahmen wegfällt, wäre die spätere Aufdeckung stiller Reserven durch den Verkauf oder die Entnahme von Wirtschaftsgütern nicht mehr mit Gewerbesteuer belastet. Aus diesem Grund verlangt die Finanzverwaltung, dass sämtliche Wirtschaftsgüter mit Ausnahme der Photovoltaikanlage(n) in 2022 zu entnehmen sind, sofern bei der Gesellschaft die gewerbliche Infektion bisher allein durch den Betrieb der Photovoltaikanlage(n) entstanden ist. Diese zwangsweise Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven kann nur verhindert werden, wenn die gewerbsteuerliche Verstrickung der stillen Reserven bis zum 31. Dezember 2023 aus anderen Gründen wiederhergestellt ist. In diesem Fall verzichtet das Finanzamt auf die Zwangsentnahme.

- **Abweichendes Wirtschaftsjahr:** Die Steuerbefreiung und die damit verbundenen Folgen gelten für alle Einnahmen, Ausgaben und Entnahmen, die nach dem 31. Dezember 2021 anfallen. Das gilt auch in den Fällen eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs, weshalb die Einnahmen, Ausgaben und Entnahmen in dem Wirtschaftsjahr, in das der Jahreswechsel 2021/22 fällt, entsprechend aufzuteilen sind. Die zeitliche Zuordnung richtet sich dabei nach der Art der Gewinnermittlung (Bilanzierung oder Einnahmen-Überschuss-Rechnung). ■

Falls diese Informationen Ihr Interesse gefunden haben und Sie noch Fragen oder Interesse an einer Beratung haben, stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Bitte vereinbaren Sie dann einen Termin oder wenden Sie sich einfach an uns.

Beste Grüße



Steffen Bubser