

Steuer & Bilanz aktuell - Dezember 2022

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Schenkungssteuer bei Kettenschenkungen	2
Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen	3
Umsatzsteuer auf Prämien aus der Treibhausgas-minderungs-Quote	3
Für Unternehmer und Freiberufler	4
Bauabzugssteuer: Schreiben der Finanzverwaltung	4
Gewerbsteuerliche Hinzurechnung beim Sportsponsoring	7
Für Personengesellschaften	8
Nachversteuerung auf Entnahmen	8
Für Hauseigentümer	9
Errichtung einer Photovoltaikanlage auf dem Wohnhaus	9
Für Kapitalgesellschaften	12
Mehrabführungen in der Organschaft	12
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Dezember 2022 und Januar 2023	16

Editorial



Liebe Leserinnen,
liebe Leser,

die Vorweihnachtszeit be-
ginnt und ein Jahr der Un-
wägbarkeiten und Unge-
wissheiten nähert sich dem
Ende. Ein Jahr, das von ho-
hen Preissteigerungen und
Inflation sowie von verschie-
denen Rettungs- und Hilfs-
paketen der Regierung ge-

prägt ist, über die wir Sie in den vorherigen Ausgaben infor-
mieren und die auch noch nicht ihr Ende erreicht haben.

Auch in diesem Monat haben wir, wie gewohnt, aktuelle
Themen für Sie aufbereitet. Von den zu beachtenden Beson-
derheiten bei einer sogenannten Kettenschenkung bis hin zu
aktuellen Regelungen für die Errichtung und den Betrieb von
kleineren Photovoltaikanlagen, die mehrere Steuerarten
betreffen, greifen wir verschiedene Themen für Sie auf und
stehen Ihnen für Rückfragen gerne zur Verfügung.

Wir wünschen Ihnen und Ihren Familien eine angenehme
und ruhige Weihnachtszeit und einen guten Start in das
kommende Jahr.

Herzliche Grüße

Ihr

Michael Wesemann

Für alle Steuerpflichtigen

Die Höhe der Schenkungsteuer ist sehr stark davon abhängig, welchen Verwandtschaftsgrad der Bedachte hat.

Unter sehr strengen Voraussetzungen können Kettenschenkungen steuerlich begünstigt sein.

Streitfall:

Der Vater schenkte seiner Tochter ein Grundstück. Im selben Vertrag wurde weiter die Schenkung des hälftigen Grundstücksanteils von der Tochter an ihren Ehemann vereinbart.

Das Finanzamt betrachtete die Zuwendung an den Ehemann als Direktschenkung, die zu einer erhöhten Steuer führte.

Das FG und der BFH gaben dem Ehemann Recht. Entscheidend sei, dass dem Vertrag zu entnehmen war, dass die Tochter in ihrer Disposition über das Grundstück nicht eingeschränkt war.

Für alle Steuerpflichtigen

Schenkungssteuer bei Kettenschenkungen

Bei der **Schenkungssteuer** werden umfangreiche Freibeträge gewährt. Diese sind allerdings betragsmäßig sehr stark unterschiedlich und dabei insbesondere abhängig vom Verwandtschaftsgrad. Aus diesem Grund kann es sich anbieten, die Schenkung nicht unmittelbar an den Bedachten vorzunehmen, sondern nur mittelbar. So ist z.B. eine Schenkung unmittelbar an den Schwiegersohn deutlich ungünstiger als die Schenkung zunächst an die Tochter und dann von dieser an deren Ehemann. Letztere Vorgehensweise wird als Kettenschenkung bezeichnet.

Eine diese schenkungssteuerlichen Ziele erreichende Kettenschenkung wird allerdings nur **unter engen Bedingungen steuerlich anerkannt**. Im Hinblick auf das Vorliegen einer Kettenschenkung stellt der Bundesfinanzhof (BFH) in einem Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision (Beschluss v. 28.7.2022, Az. II B 37/21) klar:

- Wenn ein Gegenstand in der Weise verschenkt wird, dass der erste Empfänger ihn unmittelbar darauf an einen Dritten weiterreicht, ist im Verhältnis Zuwendender/erster Empfänger zu prüfen, ob bereits zivilrechtlich eine Schenkung unmittelbar an den Dritten vorliegt.
- Anderenfalls ist im Verhältnis erster Empfänger/zweiter Empfänger bzw. Dritter zu prüfen, ob dem ersten Empfänger eine Dispositionsbefugnis über den Gegenstand verbleibt. Fehlt es daran, liegt steuerrechtlich eine Schenkung unmittelbar an den Dritten vor.
- Werden die beiden Verträge in einer Urkunde zusammengefasst oder in zwei unmittelbar aufeinanderfolgenden Urkunden abgeschlossen, muss sich die Dispositionsbefugnis eindeutig aus dem Vertrag oder den Umständen ergeben.

Im Urteilsfall verschenkte mit einem einzigen notariell beurkundeten Vertrag der Vater ein Grundstück an seine Tochter und diese in demselben Vertrag den hälftigen Miteigentumsanteil an ihren Ehemann, so dass im Ergebnis der Ehemann sowie seine Ehefrau Eigentümer zu je ein halb wurden. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, es habe sich hinsichtlich des Anteils des Ehemanns um eine unmittelbare Schenkung des Vaters an den Ehemann gehandelt, und berechnete die Steuer hinsichtlich Steuerklasse und Freibetrag diesem Verwandtschaftsverhältnis entsprechend. Das FG hingegen gab der Klage des Ehemannes statt. Der Vertrag sei so auszulegen, dass es sich nicht um eine Direktschenkung des Vaters an den Ehemann der Tochter, sondern um eine Kettenschenkung gehandelt habe, da die Tochter in ihrer Dispositionsbefugnis hinsichtlich des Grundstücks nicht eingeschränkt gewesen sei.

Der BFH hat die Nichtzulassungsbeschwerde des FA als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzamt hatte die Revision u.a. wegen grundsätzlicher Bedeutung verlangt. Dies lehnte der BFH ab. Vielmehr sei in der Rechtsprechung geklärt, dass in Fällen, in denen ein Vermögensgegenstand einer Person im Wege der Schenkung übertragen wird und diese den Vermögensgegenstand freigebig einem Dritten zuwendet, für die Bestimmung des jeweiligen Zuwendenden und des jeweiligen Bereicherten darauf abzustellen ist, ob die weitergebende Person eine eigene Entscheidungsbefugnis bezüglich der Verwendung des geschenkten Gegenstands hat.

Erhält jemand als Durchgangs- oder Mittelsperson eine Zuwendung, die er entsprechend einer Verpflichtung in vollem Umfang an einen Dritten weitergibt, liegt schenkungsteuerrechtlich nur eine Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden an den Dritten vor. Ob ein Bedachter über einen zugewendeten Gegenstand frei verfügen kann oder diesen einem Dritten zuwenden muss, ist nach der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten unter Berücksichtigung der abgeschlossenen Verträge, ihrer inhaltlichen Abstimmung untereinander sowie der mit der Vertragsgestaltung erkennbar angestrebten Ziele der Vertragsparteien zu entscheiden. Es reicht nicht aus, dass der Zuwendende weiß oder damit einverstanden ist, dass der Bedachte den zugewendeten Gegenstand weiterschenkt.

Handlungsempfehlung: Der BFH bestätigt, dass in solchen Fällen eine äußerst **sorgfältige Vertragsgestaltung erforderlich** ist. Die Leitsätze zeigen, welche Dispositionen nicht zum Ziel der Annahme einer Kettenschenkung führen und lassen Rückschlüsse zu, wie die vertraglichen Abreden ausgestaltet sein können, um eine Kettenschenkung und die damit einhergehenden steuerlichen Vorteile erlangen zu können. Insoweit sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen

Die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen hat als gesetzliche Voraussetzung, dass der Rechnungsbetrag **auf einem Konto des Leistenden bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben** wird. Insoweit hat der BFH mit Urteil vom 9.6.2022 (Az. VI R 23/20) entschieden, dass diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, wenn die Gutschrift des Rechnungsbetrags im Wege der Aufrechnung durch Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Stpfl. bei der leistungserbringenden GmbH erfolgt. Im Urteilsfall war der Stpfl. von Beruf Dachdeckermeister und an der XY-GmbH beteiligt. Er beauftragte diese im Streitjahr mit Abdichtungs- und Reparaturarbeiten an seinem Wohnhaus. Die ihm hierfür gestellte Rechnung beglich der Stpfl. im Wege der Aufrechnung über sein Gesellschafterverrechnungskonto.

Handlungsempfehlung: Die formelle Ermäßigungsvoraussetzung, dass die Zahlung (der Rechnung) auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt, verlangt die Gutschrift des Rechnungsbetrags auf einem Konto des Leistenden bei einem Kreditinstitut. Dies ist auch in solchen Konstellationen dringend zu beachten, d.h. der Gesellschafter muss dann den Rechnungsbetrag von seinem privaten Bankkonto auf das Bankkonto der GmbH überweisen.

Umsatzsteuer auf Prämien aus der Treibhausgasminderungs-Quote

Seit dem 1.1.2022 sind alle Betreiber von Ladepunkten Eigentümer der THG-Quote und damit berechtigt, diese weiterzuverkaufen. Als Ladepunktbetreiber gilt jede Person, auf die das reine Batterieelektrofahrzeug zugelassen ist. Mit Beginn des Jahres 2022 und aktuell bis zum Jahr 2030 kann somit der Fahrzeugbesitzer eines Batteriefahrzeugs von der THG-Quote profitieren, indem er die eingesparten CO₂-Emissionen „verkauft“. Das gilt unabhängig davon, ob das Fahrzeug privat oder gewerblich genutzt wird, es gekauft, geleast oder finanziert wurde. Einzig notwendig ist die Eintragung als Halter im Fahrzeugschein.

Insoweit gilt aus umsatzsteuerlicher Sicht, wie das Finanzministerium Schleswig-Holstein mit Kurzinformation v. 11.5.2022 (Az. VI 358-S 7279-033) mitteilt:

Für alle Steuerpflichtigen

Leistungen eines Handwerkerbetriebes an seinen Gesellschafter sind steuerlich dann nicht begünstigt, wenn nur über ein Gesellschafter-Verrechnungskonto abgerechnet wird.

Für Besitzer von Elektrofahrzeugen

Jeder Elektrofahrzeugbesitzer ist Eigentümer der sog. THG-Quote, die er weiterverkaufen kann.

Wird das Fahrzeug im Privatvermögen gehalten, ist die Vergütung umsatzsteuerlich irrelevant.

Etwas anderes gilt bei Fahrzeugen im Betriebsvermögen, wenn die THG-Quote jährlich oder für mehrere Jahre verkauft wird.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Unternehmen, die Bauleistungen empfangen, müssen 15 % des Rechnungsbetrages einbehalten und als Bauabzugssteuer an das Finanzamt abführen.

Auf die Bauabzugssteuer kann dann verzichtet werden, wenn das Bauunternehmen dem Leistungsempfänger eine Freistellungsbescheinigung vorlegt.

Die Finanzverwaltung hat in einem Schreiben dazu Stellung genommen, wie weit der Anwendungsbereich dieser Regelung auszulegen ist.

– Überträgt eine Privatperson ihre vom Umweltbundesamt bescheinigte Treibhausgasminderungsquote (THG-Quote) aus einem auf sie zugelassenen und ihrem **nichtunternehmerischen Bereich** zugeordneten oder für den nichtunternehmerischen Bereich bezogenen Elektrofahrzeug jährlich oder für mehrere Jahre gegen eine Vergütung an einen Ankäufer, handelt es sich dabei **nicht um eine umsatzsteuerlich relevante** Tätigkeit.

– Überträgt ein Unternehmer seine vom Umweltbundesamt bescheinigte THG-Quote aus einem auf ihn zugelassenen und seinem Unternehmen zugeordneten oder für sein Unternehmen bezogenen Elektrofahrzeug jährlich oder für mehrere Jahre gegen eine Vergütung an einen Ankäufer, handelt es sich dabei um einen Teil der unternehmerischen Tätigkeit des Unternehmers.

Hinweis: Zur ertragsteuerlichen Sicht hatte die Finanzverwaltung bereits mitgeteilt, dass die entgeltliche Veräußerung einer THG-Quote betreffend eines Privatfahrzeugs steuerlich nicht erfasst wird.

Für Unternehmer und Freiberufler

Bauabzugssteuer: Schreiben der Finanzverwaltung

Unter der **Bauabzugssteuer** versteht man den verpflichtenden Steuerabzug für Unternehmen und juristische Personen des öffentlichen Rechts von 15 % bei dem Bezug von Bauleistungen. Mit der Bauabzugssteuer will der Fiskus seine beim Bauunternehmen bestehenden Besteuerungsrechte sichern. Da der Fiskus in dieser Branche erfahrungsgemäß in nicht wenigen Fällen eine Besteuerung nicht sicherstellen kann, erfolgt zunächst die Belastung des die Bauleistung empfangenden Unternehmers. Dieser führt die Bauabzugssteuer an das Finanzamt ab und bescheinigt dies dem Bauunternehmen. Das Finanzamt rechnet den Abzugsbetrag auf die vom Bauunternehmen zu entrichtenden Steuern an. Ein Verzicht auf die Erhebung der Bauabzugssteuer erfolgt dann, wenn das Bauunternehmen dem Leistungsempfänger eine Freistellungsbescheinigung vorlegt oder bestimmte Freigrenzen nicht überschritten werden. Bauunternehmen können eine solche Freistellungsbescheinigung bei ihrem Finanzamt beantragen, welche immer dann erteilt wird, wenn der Steueranspruch nicht als gefährdet eingestuft wird. Insbesondere muss das Bauunternehmen seinen steuerlichen Pflichten nachkommen.

In der Praxis wird vielfach der weite Anwendungsbereich dieser Regelung nicht erkannt. Zudem hat die Finanzverwaltung aktuell ihre Äußerungen zur Auslegung dieser Vorschrift aktualisiert (Schreiben v. 19.7.2022, Az. IV C 8 – S 2272/19/10003 :002). Im Folgenden stellen wir die wesentlichen Grundzüge vor.

Abzugsverpflichtet sind juristische Personen des öffentlichen Rechts (wie z.B. Städte und Gemeinden) sowie alle Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuergesetzes, also auch Kleinunternehmer, pauschalbesteuerte Land- und Forstwirte sowie Unternehmer mit steuerfreien Umsätzen (z.B. Vermieter, Ärzte). Die Verpflichtung zum Abzug betrifft Bauwerke nur, soweit sie unternehmerisch genutzt werden.

Beispiele:

Beispielfall	Lösung
Ein Bäcker lässt im Verkaufsraum seiner Bäckerei eine neue Ladeneinrichtung installieren.	Die Vergütung unterliegt dem Steuerabzug.
Ein freiberuflich tätiger Journalist lässt die Fliesen im Badezimmer seiner zu eigenen Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung erneuern.	Die Vergütung unterliegt nicht dem Steuerabzug , obwohl es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt, denn die Bauleistung wurde in dessen Privatwohnung vorgenommen.
Ein Eigentümer lässt in einem Vierfamilienhaus, in dem er eine Wohnung selbst bewohnt und die übrigen Wohnungen vermietet, Verbundglasfenster einbauen.	Da es sich bei dem Eigentümer hinsichtlich seiner Vermietungstätigkeit um einen Unternehmer handelt, unterliegt die Vergütung insoweit dem Steuerabzug, als sie sich auf den Einbau von Fenstern in den vermieteten Wohnräumen bezieht. Fenster in Gemeinschaftsräumen (z.B. Flure, Treppenhäuser) sind der überwiegenden Nutzung zuzuordnen. Da in dem Beispiel die größere Zahl der Wohnungen vermietet ist, ist von der Gegenleistung für diese Fenster der Steuerabzug vorzunehmen.
Ein Arbeitnehmer ist nebenberuflich als Bausparkassenvertreter tätig und lässt das Dach seines selbstgenutzten Eigenheims neu eindecken, in dem sich ein häusliches Arbeitszimmer, das er auch für seine Arbeitnehmertätigkeit nutzt, befindet.	Der Arbeitnehmer ist zwar hinsichtlich seiner Nebentätigkeit Unternehmer. Ein Steuerabzug unterbleibt jedoch, weil die Bauleistung dem unternehmerischen Zweck nicht unmittelbar zugeordnet werden kann und die Wohnnutzung überwiegt.

Bei **Wohnungseigentümergeinschaften** ist zwischen dem Sondereigentum und dem Gemeinschaftseigentum zu unterscheiden:

- Bei Bauleistungen für das Sondereigentum ist der jeweilige Sondereigentümer als Leistungsempfänger zum Steuerabzug verpflichtet.
- Bei Bauleistungen für das Gemeinschaftseigentum ist die Wohnungseigentümergeinschaft als Leistungsempfängerin zur Durchführung des Steuerabzugs verpflichtet. Die Wohnungseigentümergeinschaft ist Unternehmerin, denn sie erbringt Leistungen gegenüber den Eigentümern. Dazu gehört auch die Instandhaltung des Bauwerks.

Hinweis: Zu beachten ist, dass der Leistungsempfänger für die Abführung der Bauabzugssteuer haftet, so dass das Finanzamt diesen für nicht abgeführte Abzugssteuern in Anspruch nehmen kann.

Abzugsverpflichtet sind z. B. auch Kleinunternehmer und Vermieter. Die Finanzverwaltung führt hierzu Beispiele auf.

Wohnungseigentümergeinschaften sind dann zum Steuerabzug verpflichtet, wenn es um Bauleistungen für das Gemeinschaftseigentum geht.

Bauleistungen sind Leistungen, die der Herstellung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.

Dazu zählen auch Betriebsvorrichtungen, technische Anlagen, Bodenbeläge und Einrichtungsgegenstände, die fest mit dem Gebäude verbunden sind.

Neben der Vorlage einer Freistellungsbescheinigung entfällt der Steuerabzug dann, wenn die Gegenleistungen den Betrag von 5.000 EUR im Kalenderjahr nicht überschreitet. Im Falle der ausschließlich steuerfreien Vermietung liegt die Grenze bei 15.000 EUR.

Der Steuerabzug kann auch dann unterbleiben, wenn nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet werden.

Sachlich ist der Steuerabzug bei Bezug von **Bauleistungen** vorzunehmen. Unter Bauleistungen sind alle Leistungen zu verstehen, die der Herstellung, Instandhaltung bzw. der Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Der Begriff des Bauwerks ist nicht auf Gebäude beschränkt, sondern betrifft z.B. auch Tunnel, Windkraftanlagen, Betriebsvorrichtungen und technische Anlagen. Zu den Bauleistungen gehören u.a. der Einbau von Fenstern und Türen sowie Bodenbelägen, Aufzügen, Rolltreppen und Heizungsanlagen, aber auch von Einrichtungsgegenständen, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden sind, wie z.B. Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen. Ebenfalls zu den Bauleistungen zählen die Installation einer Lichtwerbeanlage, die Dachbegrünung eines Bauwerks oder der Hausanschluss durch Energieversorgungsunternehmen.

Nicht unter den Begriff fallen u.a. planerische Leistungen (z.B. von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs-, Prüf- und Bauingenieuren), die Arbeitnehmerüberlassung (auch wenn die überlassenen Arbeitnehmer für den Entleiher Bauleistungen erbringen), Reinigungsarbeiten, bestimmte Wartungsarbeiten oder Materiallieferungen, sofern es sich nicht um Nebenleistungen zur Bauleistung handelt.

Der Steuerabzug ist unabhängig davon vorzunehmen, ob der Leistende im In- oder Ausland ansässig ist oder regelmäßig oder einmalig Bauleistungen erbringt.

Der **Steuerabzug kann unterbleiben**, wenn:

- der Leistende dem Leistungsempfänger eine zum Zeitpunkt der Gegenleistung gültige **Freistellungsbescheinigung** vorlegt (die Freistellungsbescheinigung wird Bauunternehmen auf Antrag vom Finanzamt ausgestellt, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind),
- die Gegenleistung von dem Bauunternehmen im Kalenderjahr voraussichtlich 5 000 EUR bzw. bei ausschließlich steuerfreier Vermietung 15 000 EUR nicht überschreitet oder
- der Leistungsempfänger nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet; dann ist der Steuerabzug auf Bauleistungen für diese Wohnungen nicht anzuwenden. Die Verpflichtung zum Steuerabzug besteht für alle Wohnungen, wenn von einem Vermieter mehr als zwei Wohnungen vermietet werden. Der Steuerabzug für Bauleistungen für andere unternehmerische Zwecke bleibt von der Zweiwohnungsgrenze unberührt.

Handlungsempfehlung: In der Praxis gilt es also

1. zu erkennen, in welchen Fällen eine Steuerabzugspflicht besteht und
2. in diesen Fällen eine Kopie der Freistellungsbescheinigung von dem leistenden Unternehmer einzuholen und damit die Abzugspflicht zu vermeiden.

Insoweit ist zu beachten: Wird die Gegenleistung in Teilbeträgen (z.B. Abschlagszahlungen nach Baufortschritt) erbracht, kann im Hinblick auf diese Teilzahlungen nur dann vom Steuerabzug abgesehen werden, wenn bereits **vor Auszahlung des jeweiligen Teilbetrags** dem Leistungsempfänger eine gültige Freistellungsbescheinigung vorliegt. Es reicht demgegenüber nicht aus, wenn der Leistende die Freistellungsbescheinigung dem Leistungsempfänger erst zusammen mit der Schlussrechnung vorlegt.

Besteht (im Ausnahmefall) eine **Verpflichtung zum Steuerabzug**, so gilt:

– Die Verpflichtung zum Steuerabzug entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Gegenleistung erbracht wird, d.h. der Leistungsempfänger die Vergütung für die erbrachte Bauleistung zahlt. Dies gilt auch in Fällen, in denen die Gegenleistung in Teilbeträgen (Vorschüsse, Abschlagszahlungen, Zahlung gestundeter Beträge) erbracht wird.

– Der Leistungsempfänger hat den innerhalb eines Kalendermonats einbehaltenen Steuerabzugsbetrag unter Angabe des Verwendungszwecks jeweils **bis zum 10. des Folgemonats** an das für die Besteuerung des Einkommens des Leistenden zuständige FA (Kasse) abzuführen.

– Der Leistungsempfänger ist weiterhin verpflichtet, mit dem Leistenden über den einbehaltenen Steuerabzug abzurechnen. Dazu hat er dem Leistenden (Auftragnehmer) einen Abrechnungsbeleg zu erteilen, der folgende Angaben enthalten muss:

1. Name und Anschrift des Leistenden,
2. Rechnungsbetrag, Rechnungsdatum und Zahlungstag,
3. Höhe des Steuerabzugs,
4. Finanzamt, bei dem der Abzugsbetrag angemeldet worden ist.

Hinweis: Ab 2023 soll eine verpflichtende elektronische Anmeldung der Bauabzugssteuer eingeführt werden.

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung beim Sportsponsoring

In der Praxis häufig vorgenommen wird das sog. **Sportsponsoring**. Dabei fördert ein Unternehmen einen Sportverein und erhält als Gegenleistung das Recht, Werbung zu betreiben, z.B. in Form von Trikot- oder Bandenwerbung oder auch in Form der Namensgebung für eine Sportstätte (z.B. „.....-Arena“). Vielfach liegen diesem Sportsponsoring umfangreiche Sponsoringvereinbarungen zu Grunde. Klar ist, dass die geleisteten Zahlungen auf Seiten des Unternehmers als Betriebsausgaben den steuerlichen Gewinn mindern. Nicht abschließend geklärt ist aber die Frage, ob diese Aufwendungen bei der Berechnung der Gewerbesteuer zu einer (anteiligen) Hinzurechnung führen.

Die Finanzverwaltung vertritt hierzu die Auffassung, dass die einzelnen vereinbarten Leistungen separat zu bewerten sind. Die Überlassung von Banden für Werbezwecke sei z.B. als Vermietung von Werbeflächen zu werten und führe damit zu einer entsprechenden Hinzurechnung. Wird das Vereinslogo für Werbezwecke überlassen, handele es sich um die zeitlich befristete Überlassung einer Rechtsposition, die ebenfalls zu einer (wenn auch geringeren) Hinzurechnung bei der Berechnung der Gewerbesteuer führt.

Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) hat diese Auffassung der Finanzverwaltung mit Urteil v. 11.11.2021 (Az. 10 K 29/20) bestätigt. Das Gericht sieht den wirtschaftlichen Gehalt der streitigen Sponsoringvereinbarung nicht in einem Werbevertrag, sondern in einem Miet- oder Pachtvertrag über die Bandenflächen usw. Allerdings sei dies nur für den Einzelfall zu entscheiden. So sei insbesondere relevant, ob der Vertrag neben der Überlassung eines Werbeträgers weitere Leistungen umfasst und ob ggf. die Werbeleistung als solche im Vordergrund steht.

Die Verpflichtung zur Zahlung der Bauabzugssteuer entsteht im Zeitpunkt der Zahlung der Gegenleistung. Das gilt auch für Zahlungen von Teilbeträgen.

Der Leistungsempfänger muss die Bauabzugssteuer an das Finanzamt des Leistenden abführen und hat dem Leistenden einen Abrechnungsbeleg zu erteilen.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Aufwendungen für Sportsponsoring in Form von Werbung oder Namensgebung für Sportstätten sind als Betriebsausgaben abziehbar.

In einem Streitfall betrafen die Leistungen die Überlassung von Banden für Werbezwecke sowie die Nutzung des Vereinslogos. Das Finanzamt sah in beiden Leistungen eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung.

Das FG stimmte dem Finanzamt zu. Die Vermietung der Werbefläche und das Nutzungsrecht des Vereinslogos sind zwei trennbare Leistungen, die den Hinzurechnungstatbeständen des Gewerbesteuerrechts entsprechen.

Für Kommanditgesellschaften

Kommanditisten können Verluste nur bis zu Höhe ihrer Einlage bzw. ihrer Haftsumme geltend machen. Darüber hinausgehende Verluste sind nur mit späteren Gewinnen verrechenbar.

Erhöht ein Gesellschafter sein Verlustausgleichspotenzial durch Einlagen und entnimmt er später, nach Verlustnutzung, den Betrag wieder, erfolgt eine Nachversteuerung auf diese Verluste.

Der im Urteilsfall zu beurteilende Sponsoringvertrag lässt sich nach Ansicht des Gerichts den Leistungspflichten nach trennen und enthält wesentliche Elemente eines Mietvertrages, soweit der Sportverein bzw. die Spielbetriebsgesellschaft dem Unternehmen Flächen (Bande, Pressekonferenzrückwand, Hallenboden) und Trikots sowie andere Bekleidungsstücke zumindest zeitweise überlässt, damit die Stpfl. dort ihr Firmenlogo zu Werbezwecken präsentieren kann. Auch vermittelt die Sponsoringvereinbarung dem Unternehmer ein zeitlich befristetes Recht zur Nutzung des Vereinslogos im Rahmen von eigenen Werbemaßnahmen. Hierauf entfallende Aufwendungen unterliegen der Hinzurechnung für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten.

Hinweis: Gegen dieses Urteil ist unter dem Az. III R 5/22 beim BFH die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

Für Personengesellschaften

Nachversteuerung auf Entnahmen

Bei Personengesellschaften erfolgt die einkommensteuerliche Erfassung des Ergebnisses erst auf Ebene der Gesellschafter. Dies umfasst auch die Möglichkeit, Verluste der Gesellschaft steuerlich auf Ebene des Gesellschafters geltend zu machen und insbesondere mit Erträgen aus anderen Einkunftsquellen zu verrechnen. Allerdings ist die Verlustverrechnung begrenzt auf die Verluste, die der Gesellschafter auch wirtschaftlich tragen muss. So kann insbesondere ein Kommanditist, der für Verbindlichkeiten der Gesellschaft im Ergebnis nur mit seiner Einlage einsteht und im Übrigen nicht persönlich für die Schulden der Gesellschaft haftet, Verluste nur bis zur Höhe der geleisteten Einlage oder einer etwaigen höheren im Handelsregister eingetragenen Haftsumme steuerlich geltend machen (insoweit handelt es sich um ausgleichsfähige Verluste). Darüber hinausgehende Verluste können nur mit späteren Gewinnen aus dieser Beteiligung verrechnet werden (sog. verrechenbare Verluste).

Weiterhin ist gesetzlich als Vorschrift zur Vermeidung von Missbräuchen vorgesehen, dass wenn der Kommanditist durch Einlagen oder eine Erhöhung der Haftsumme das Verlustverrechnungsvolumen erhöht, dieses genutzt wird und dann aber alsbald wieder eine Entnahme oder Verminderung der Haftsumme erfolgt, eine Nachversteuerung der zuvor ausgleichsfähigen Verluste erfolgt. Dadurch soll verhindert werden, dass kurz vor dem maßgeblichen Bilanzstichtag von beschränkt haftenden Gesellschaftern Einlagen geleistet werden, um bei einem voraussichtlichen Gesellschaftsverlust ein positives Kapitalkonto als Verlustausgleichspotenzial aufweisen zu können, damit sie in den Genuss der Abzugs- und Ausgleichsfähigkeit des Verlustanteils gelangen. Anschließend könnte die Einlage nach dem Bilanzstichtag folgenlos wieder abgezogen werden.

Mittels der Missbrauchsvermeidungsvorschrift wird der Gesellschafter faktisch so gestellt, als ob die kurzzeitige Einlagenerhöhung nicht erfolgt wäre. Technisch wird dem Kommanditisten dabei im Jahr des Entstehens des Verlusts dessen Ausgleich nach Maßgabe der höheren Einlage bzw. der erweiterten Außenhaftung belassen; im Jahr der Einlageminderung bzw. der Reduzierung der Außenhaftung hat der Kommanditist jedoch den entsprechenden Betrag als fiktiven laufenden Gewinn zu versteuern. In gleicher Höhe wird der früher ausgleichs- bzw. abzugsfähige Verlust in einen verrechenbaren Verlust, der nur für künftige Verrechnungen

mit Gewinnanteilen aus der Beteiligung zur Verfügung steht, umgewandelt.

Die Anwendung dieser Missbrauchsvermeidungsvorschrift wirkt in der Praxis Fragen auf. So hatte das Finanzgericht Köln über einen Fall zu entscheiden, in dem der Kommanditist eine Erhöhung der Haftsumme um 1 Mio. EUR in das Handelsregister eintragen ließ und hiervon einen Anteil von ca. 600 000 EUR tatsächlich einlegte, es zu Verlusten kam, die als ausgleichsfähige Verluste behandelt wurden und dann aber auch erhebliche Entnahmen getätigt wurden. Allerdings waren diese Entnahmen nicht mit einer Verminderung der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme verbunden, diese blieb vielmehr bei ca. 1 Mio. EUR. Das Finanzamt wollte nun im Jahr der Entnahmen eine teilweise Rückgängigmachung der vorher erfolgten Verlustverrechnung vornehmen (technisch über eine fiktive Gewinnhinzurechnung).

Dies hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 16.2.2022 (Az. 12 K 509/19) anders gesehen. Auch wenn dies nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der gesetzlichen Norm folge, müsse diese Missbrauchsvermeidungsvorschrift von ihrem Sinn und Zweck her einschränkend ausgelegt werden. Gewinnzurechnungen seien nicht nur auszuschließen, soweit auf Grund der Entnahmen eine zu berücksichtigende Außenhaftung wiederauflebt, sondern auch soweit eine Haftung auf Grund noch (gar) nicht geleisteter Hafteinlage generell besteht.

Der Sinn und Zweck der Regelung besteht darin, den Kommanditisten so zu stellen, als hätte er die entnommene Einlage nie geleistet. Dann aber erscheint es inkonsequent, den Verlustausgleich auf den Betrag der geleisteten und sodann entnommenen Einlage zu beschränken. Hätte der Kommanditist überhaupt keine Einlage geleistet, würde sich die Höhe des zulässigen Verlustausgleichs an der im Handelsregister eingetragenen Haftsumme orientieren. Der Kommanditist, der die Einlage zu keinem Zeitpunkt geleistet hat, wäre besser gestellt als der Kommanditist, der einen Teil seiner Einlage leistet und sodann wieder entnimmt, obwohl in wirtschaftlicher und gesellschaftsrechtlicher Hinsicht kein Unterschied zwischen den beiden bestünde.

Handlungsempfehlung: Dies verdeutlicht, dass solche Fälle stets einer steuerlichen Begleitung bedürfen, da es sich um eine komplexe steuerliche Regelung handelt, die über mehrere Jahre hinweg betrachtet werden muss. Im Übrigen hat das Finanzamt im obigen Fall Revision gegen die Entscheidung des FG Köln eingelegt (BFH, IV R 11/22 vom 20.09.2022).

Für Hauseigentümer

Errichtung einer Photovoltaikanlage auf dem Wohnhaus

a) Verbesserte Rahmenbedingungen durch die Änderungen im Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG)

Am 30.7.2022 sind Änderungen im EEG in Kraft getreten, die Photovoltaik für private Haushalte noch interessanter machen. Die Vergütungssätze für die Einspeisung wurden angehoben, dürfen aber erst nach der Freigabe durch die Europäische Kommission ausgezahlt werden. Für seit dem 30.7.2022 in Betrieb genommene Anlagen werden nun folgende Vergütungssätze gezahlt: Anlagen bis 10 kWp erhalten 8,2 Cent pro kWh. Ist die Anlage größer, erhält der Anlagenteil ab 10 kWp 7,1 Cent pro kWh. Anlagen mit **Volleinspeisung** (so z.B. auf einem ver-

Streitfall:

Ein Kommanditist erhöhte seine Hafteinlage um 1 Mio. EUR mit Eintragung ins Handelsregister, zahlte tatsächlich aber nur 600 TEUR ein. Aufgrund eingetretener Verluste und danach getätigter Entnahmen hat das Finanzamt diese nachversteuert.

Das Finanzgericht Köln gab dem Steuerpflichtigen Recht. Eine Gewinnzurechnung sei auch dann auszuschließen, soweit eine Haftung besteht, auch wenn sie noch nicht geleistet ist.

Die Revision ist anhängig.

Für alle Hauseigentümer

Auf neue PV-Anlagen wurden die Vergütungssätze für die Einspeisung erhöht. Kleine Anlagen bis 10 kWp, die ab 30.7.2022 in Betrieb gingen, werden mit 8,2 Cent pro kWh vergütet.

Mit der Streichung der EEG-Umlage entfällt ab 2023 die Notwendigkeit eines Erzeugungszählers. Auf neue Anlagen kann schon heute mehr als 70 % der Leistung ins öffentliche Netz eingespeist werden. Für Bestandsanlagen bis 7 kW wird die 70%-Regelung ab 1.1.2023 aufgehoben.

Grundsätzlich ist das Betreiben einer Photovoltaikanlage, die auch in das öffentliche Netz einspeist, umsatzsteuerpflichtig.

Aus den Kosten für die Errichtung der Anlage kann der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, wenn der Strom zu mindestens 10 % in das öffentliche Netz eingespeist und auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet wird.

mieteten Mehrfamilienhaus) erhalten einen noch höheren Vergütungssatz: Anlagen bis 10 kWp erhalten 13,0 Cent pro kWh. Ist die Anlage größer, erhält der Anlagenteil ab 10 kWp 10,9 Cent pro kWh. Diese Vergütungssätze bleiben bis Ende 2023 konstant.

Hinweis: PV-Anlagen, die vor dem 30.7.2022 in Betrieb genommen wurden, bleiben bei den bisherigen Vergütungssätzen. Die neuen (höheren) Vergütungssätze gelten nur für neue Anlagen.

Weiterhin kann durch die vollständige Streichung der EEG-Umlage ab 2023 der Erzeugungszähler entfallen, was Kosten spart. Für neue Anlagen, die ab 1.1.2023 in Betrieb gehen, wird auch die technische Vorgabe abgeschafft, dass nur höchstens 70 % der PV-Nennleistung in das öffentliche Netz eingespeist werden dürfen. Für diese Anlagen muss ab 2023 kein Solar-Erzeugungszähler mehr eingebaut werden.

Zur weiteren Erhöhung der PV-Einspeisung soll die Abschaffung dieser 70 %-Regel vorgezogen werden für alle Neuanlagen, die nach dem 14.9.2022 – dem Tag des Kabinettsstermins zur Formulierungshilfe für den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Energiesicherungsgesetzes und anderer energiewirtschaftlicher Vorschriften – in Betrieb genommen werden. Zusätzlich wird die sog. 70 %-Regelung ab dem 1.1.2023 bei PV-Bestandsanlagen bis einschließlich 7 kW installierter Leistung aufgehoben. Bei PV-Anlagen mit einer installierten Leistung über 7 kW bleibt es bei dem bereits im Gesetz angelegten Übergangspfad, wonach die Regelung ab Einbau eines intelligenten Messsystems ausläuft.

b) Umsatzsteuerliche Folgen

Wird auf dem selbst genutzten Eigenheim eine Photovoltaikanlage errichtet, der Strom soweit wie möglich selbst genutzt und im Übrigen in das allgemeine Stromnetz gegen Entgelt nach dem EEG eingespeist, so begründet dies grds. eine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. Umsatzsteuerrechts. Auf die Höhe der erzielten Einnahmen und die Leistung der Anlage kommt es dabei nicht an.

Hinweis: Die **Aufnahme der Tätigkeit ist dem Finanzamt anzuzeigen**, und zwar innerhalb eines Monats. Hierfür existiert ein spezielles Formular („Fragebogen zur steuerlichen Erfassung für Einzelunternehmen“). Zusätzlich werden länderspezifische spezielle Fragebögen angefordert, so z.B. in Bayern: „Fragebogen zur Errichtung und zum Betrieb einer Photovoltaikanlage mit Inbetriebnahme ab 01. April 2012“.

Allerdings kann ggf. von der sog. **Kleinunternehmerregelung** Gebrauch gemacht werden. Danach wird die Umsatzsteuer auf Antrag nicht erhoben, wenn die Umsätze im Gründungsjahr nicht mehr als 22 000 EUR betragen und im Folgejahr 50 000 EUR voraussichtlich nicht übersteigen werden. Wurde die unternehmerische Tätigkeit nur während eines Teils des Kalenderjahres ausgeübt, ist der tatsächliche Umsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen.

Aber auch dann, wenn die Voraussetzungen zur Nutzung der Kleinunternehmerregelung vorliegen, ist es aus steuerlicher Sicht regelmäßig vorteilhaft, auf deren Anwendung zu verzichten. Dann kann aus der Errichtung der Anlage der Vorsteuerabzug gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden. Das heißt, im Ergebnis muss nur der Netto-Investitionsbetrag selbst getragen werden. Allerdings setzt der Vorsteuerabzug eine unternehmerische Mindestnutzung von 10 % voraus. Der

Strom muss also zu mindestens 10 % gegen Entgelt in das öffentliche Stromnetz eingespeist werden. Im Regelfall ist dies gegeben.

Hinweis: Aktuell ist eine **gesetzliche Vereinfachung vorgesehen**, die die **Anwendung der Kleinunternehmerregelung** entbehrlich machen soll, indem die Umsatzsteuer auf 0 % ermäßigt wird („Nullsteuersatz“). Dies soll gelten für die

– Lieferung von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage, einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Die Voraussetzungen gelten als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird.

– Installation von PV-Anlage und Speicher, wenn die Lieferung unter diese Sonderregelung fällt.

Im Ergebnis müssen Betreiber eine PV-Anlage nun nicht mehr dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuordnen, um den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Soweit ansonsten keine unternehmerische Tätigkeit besteht, kann von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht werden, ohne dass dies finanzielle Nachteile mit sich bringt. Nach derzeitigem Stand soll diese Regelung am **1.1.2023** in Kraft treten. Insoweit bleibt das aktuelle Gesetzgebungsverfahren abzuwarten, da dieses noch nicht abgeschlossen ist.

Wird zusätzlich zur Photovoltaikanlage ein **Stromspeicher** erworben, so gilt hinsichtlich der Zuordnung Folgendes:

– Bei **gleichzeitiger Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers** handelt es sich um ein einheitliches Zuordnungsobjekt. Die Prüfung der Zuordnung (10 %-Grenze) hat anhand der Verwendung des durch die Photovoltaikanlage produzierten Stroms zu erfolgen. Eine gesonderte Zuordnungsprüfung des Stromspeichers findet nicht statt. Dies gilt auch dann, wenn eine zeitgleiche Lieferung und Inbetriebnahme der PV-Anlage und der Batterie geplant ist, jedoch aus vom Unternehmer nicht zu vertretenden Gründen (z.B. wenn der Batteriespeicher zunächst nicht lieferbar ist) tatsächlich eine zeitversetzte Lieferung und Inbetriebnahme erfolgt. In diesen Fällen kann also auch der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Stromspeichers gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden.

– Wird dagegen der **Stromspeicher erst nach Inbetriebnahme der Photovoltaikanlage angeschafft**, handelt es sich um ein eigenes Zuordnungsobjekt und ein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Speichers ist in diesem Fall nur zulässig, wenn der gespeicherte Strom zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke des Anlagenbetreibers verwendet wird.

– Bei der **Anschaffung einer Wallbox** handelt es sich immer um ein eigenes Zuordnungsobjekt. Eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen bzw. ein Vorsteuerabzug ist nicht möglich, falls die Wallbox ausschließlich für das Laden privat genutzter Elektroautos genutzt wird. Anders wäre dies nur dann, wenn Betriebsfahrzeuge aufgeladen werden.

Wird mit der Photovoltaikanlage eine umsatzsteuerliche Tätigkeit aufgenommen, nicht von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht und die Anlage zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordnet, so kann aus dem Erwerb der Anlage der volle **Vorsteuerabzug** geltend gemacht werden. In formeller Hinsicht

Ab 1.1.2023 soll mittels einer Neuregelung für Installation und Lieferung einer PV-Anlage samt Speicher die Umsatzsteuer auf 0 % ermäßigt werden.

Sofern keine andere unternehmerische Tätigkeit besteht, kann dann von der Kleinunternehmerregelung ohne Nachteile Gebrauch gemacht werden.

Im Falle der gleichzeitigen Anschaffung einer PV-Anlage und Stromspeicher kann nach derzeitigem Recht auch die Vorsteuer auf die Kosten für den Speicher abgezogen werden, wenn eine Einspeisung zu mind. 10% in das öffentliche Netz erfolgt.

Die Einspeisung in das Stromnetz unterliegt der Umsatzsteuer zum Regelsatz von 19%, sofern auf die Kleinunternehmerregelung verzichtet wurde.

Darüber hinaus ist auch die Verwendung von Strom für eigene Zwecke umsatzsteuerpflichtig. Im Falle der Nutzung einer Kleinanlage bis 10 kW kann der Verbrauch geschätzt und ein fiktiver Einkaufspreis angesetzt werden.

Grundsätzlich ist der Gewinn aus dem Betrieb einer PV-Anlage einkommen- und gewerbsteuerpflichtig.

Eine steuerliche Erfassung erfolgt nur, wenn eine Gesamtgewinnerzielung über einen Zeitraum von 20 Jahren prognostiziert werden kann. Ansonsten wird die Gewinnerzielungsabsicht verneint (Liebhaberei).

ist erforderlich, dass der Anlagenbetreiber eine **ordnungsgemäße Rechnung** erhält.

Während des Betriebs der Anlage gilt aus Sicht der Umsatzsteuer, wenn die Kleinunternehmerregelung nicht angewendet wird:

– Die entgeltliche Einspeisung des erzeugten Stroms in das allgemeine Stromnetz unterliegt als Lieferung im Inland der Umsatzbesteuerung mit dem regulären Steuersatz von 19 %. In der Regel erfolgt die Abrechnung durch den Netzbetreiber mittels Gutschriftverfahren. Als Entgelt gilt dabei die Vergütung nach EEG. Erfolgt keine Einspeisung nach EEG, sondern eine Direktvermarktung, so ist der vereinbarte Strompreis maßgebend für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage. Zahlt der Netzbetreiber dem Anlagenbetreiber in diesen Fällen eine Markt- bzw. Flexibilitätsprämie, handelt es sich jeweils um einen echten, nicht steuerbaren Zuschuss, welcher nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

– Die Verwendung von Strom für eigene private Zwecke unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzbesteuerung. Dies ist dann quasi das Korrektiv dafür, dass auf der anderen Seite der volle Vorsteuerabzug gewährt wird. Die Menge des privat verwendeten Stroms ist grds. mittels Stromzähler zu ermitteln. Bei Kleinanlagen mit einer Leistung bis 10 kW kann die erzeugte Strommenge aus Vereinfachungsgründen unter Berücksichtigung einer durchschnittlichen Volllaststundenzahl von 1 000 kWh/kWp geschätzt werden. Als Bemessungsgrundlage ist grds. der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend. Wenn der Anlagenbetreiber von einem Energieversorgungsunternehmen noch Strom bezieht, kann dieser Preis für den selbst erzeugten Strom angesetzt werden.

Hinweis I: Wird von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht, so treten keine umsatzsteuerlichen Folgen ein. Dann darf die Lieferung des Stroms an den Netzbetreiber aber auch nicht mit Umsatzsteuerausweis erfolgen.

Hinweis II: Im Detail können sich Konstellationen ergeben, die umsatzsteuerlich anders zu beurteilen sind als die vorstehend dargestellten Grundsätze. Daher sollte in solchen Fällen stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

c) Folgen bei der Einkommensteuer

Daneben sind **Folgen bei der Einkommensteuer** zu beachten. Die einkommensteuerlichen Regelungen sind losgelöst von den umsatzsteuerlichen Regelungen zu betrachten.

Grundsätzlich ist der Betrieb einer Photovoltaikanlage eine gewerbliche Tätigkeit. Das heißt, diese löst eine Gewerbesteuerpflicht aus und ist bei der Einkommensteuer zu erfassen. Es muss eine steuerliche Gewinnermittlung vorgenommen werden. Die Aufnahme der Tätigkeit ist dabei stets dem Finanzamt anzuzeigen. Eine **Gewerbeanmeldung** bei der zuständigen Gemeinde ist bei einer **üblichen Anlagegröße** meist **nicht** vorzunehmen. Ob eine steuerliche Erfassung erfolgt, hängt allerdings von der Grundfrage ab, ob mit der Anlage eine Gewinnerzielungsabsicht verfolgt wird. Im Grundsatz muss dies mittels Prognose über die voraussichtliche Nutzungsdauer der Anlage von i.d.R. 20 Jahren prognostiziert werden durch Gegenüberstellung der erzielbaren Einnahmen abzgl. der voraussichtlichen Ausgaben einschließlich der Investitionskosten. Sofern die Gewinnerzielungsabsicht verneint wird, liegt für Zwecke der Gewerbe- und Einkommensteuer eine unbeachtliche Liebhabereitätigkeit vor. Wird dagegen die Gewinnerzielungsabsicht bejaht, so gilt Folgendes:

Bei der Einkommensteuer liegt mit dem Betrieb der Anlage eine gewerbliche Tätigkeit vor. Der insoweit entstehende Gewinn kann mittels Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden. Als Betriebseinnahme ist die Vergütung für den in das allg. Stromnetz eingespeisten Strom anzusetzen. Daneben ist auch der selbst verbrauchte Strom als Entnahme anzusetzen. Dieser wird grds. mit den entstandenen Kosten oder aus Vereinfachungsgründen mit dem üblichen Marktpreis angesetzt. Vereinfachend lässt die Finanzverwaltung einen Ansatz von 20 Ct/kWh zu.

Als Betriebsausgaben sind eventuell anfallende laufende Kosten anzusetzen, wie z.B. Versicherung, Wartung oder ggf. auch Finanzierungskosten. Daneben ist auch die Abschreibung der Anlage gewinnmindernd zu erfassen. Die Abschreibung einer Aufdach-Photovoltaikanlage erfolgt grds. über eine Nutzungsdauer von 20 Jahren. Die Verteilung der Anschaffungskosten kann linear über die Nutzungsdauer erfolgen oder – so bei Anschaffung bis zum 31.12.2022 – mittels degressiver Abschreibung mit einem Abschreibungssatz von 12,5 % bezogen auf den jeweiligen Restbuchwert. Die degressive Abschreibung führt in den ersten Jahren zu höheren Abschreibungsbeträgen als die lineare Abschreibung. Weiterhin kann regelmäßig die „Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe“ in Anspruch genommen werden. Diese beträgt zusätzlich zur laufenden Abschreibung 20 % der Anschaffungskosten und kann beliebig im Jahr der Anschaffung und in den folgenden vier Jahren angesetzt werden.

Weiterhin kann in vielen Fällen im Jahr vor der Inbetriebnahme ein Investitionsabzugsbetrag i.H.v. 50 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten steuermindernd geltend gemacht werden. Dieser ist dann bei erfolgter Investition zunächst wieder gewinnerhöhend zu erfassen. Für Zwecke der Berechnung der Abschreibung kann allerdings in gleicher Höhe eine Herabsetzung der Anschaffungskosten gewinnmindernd berücksichtigt werden, so dass im Ergebnis ein großer Teil der Abschreibung zeitlich vorgezogen werden kann. Voraussetzung ist aber, dass bereits im Jahr vor der Inbetriebnahme (wenn der Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht wird) die Aufnahme der Tätigkeit bereits erfolgte, was durch Planungsmaßnahmen, wie z.B. das Einholen eines Angebots über die Errichtung der Anlage, dokumentiert werden kann.

Bei der Gewerbesteuer wird sich insoweit regelmäßig keine Steuerbelastung ergeben, da der Gewinn aus der Anlage den Freibetrag von 24 500 EUR im Jahr regelmäßig bei weitem nicht überschreiten wird. Dennoch ist im Grundsatz eine Gewerbesteuererklärung abzugeben.

Hinweis: Im Ergebnis können durch die Nutzung des Investitionsabzugsbetrags und der Sonderabschreibung in den ersten Jahren steuerliche Verluste generiert werden, so dass die Finanzierung der Anlage teilweise aus den so entstehenden Minderungen der Steuerbelastung erfolgen kann.

Um die entstehenden steuerlichen Verpflichtungen, wie Abgabe der Gewerbesteuererklärung, Gewinnermittlung für die Anlage und Berücksichtigung in der Einkommensteuererklärung, zu vermeiden, hat die Finanzverwaltung Billigkeitsregelungen erlassen. Danach kann aus **Vereinfachungsgründen** bei kleineren Anlagen von einer Besteuerung insgesamt abgesehen werden. Die Vereinfachungsregelung greift für alle **Photovoltaikanlagen bis zu 10,0 kW/kWp**, deren produzierter Strom neben der Einspeisung ins öffentliche Netz ausschließlich für eigene

Der Gewinn kann durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden. Den Betriebseinnahmen ist auch der selbstverbrauchte Strom zuzurechnen.

Zu den Betriebsausgaben zählt auch die Abschreibung der Anlage. Bei Anschaffungen bis zum 31.12.2022 sind neben der linearen auch degressive Abschreibungen zulässig. Darüber hinaus sind unter bestimmten Voraussetzungen auch ein Investitionsabzugsbetrag bzw. Sonderabschreibungen möglich.

Für kleine PV-Anlagen bis 10 kW besteht eine Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung. Hiernach kann aus Vereinfachungsgründen nach Antragstellung von einer Besteuerung abgesehen werden.

Der Gesetzgeber plant eine Steuerbefreiung für bestimmte, kleinere PV-Anlagen, unabhängig vom Zeitpunkt der Inbetriebnahme. Das Gesetzesvorhaben soll noch in diesem Jahr verabschiedet werden.

Für Kapitalgesellschaften mit Organschaftsverhältnissen

Durch eine Organschaft mit Gewinnabführungsvertrag kann eine Muttergesellschaft mögliche Verluste ihrer Tochterkapitalgesellschaft übernehmen und steuerlich mit ihren Gewinnen verrechnen.

Auf Mehrabführungen daraus, dass der Handelsbilanz-Gewinn den steuerlichen Gewinn übersteigt, ist beim Organträger bis einschließlich 2021 ein passiver Ausgleichsposten zu bilden.

Wohnzwecke genutzt wird. Betreibt der Stpfl. mehrere Anlagen, so darf insgesamt die Grenze von 10 kWp nicht überschritten sein. Die Anwendung der Vereinfachungsregelung muss vom Stpfl. beim Finanzamt beantragt werden.

Hinweis I: Die Prüfung, ob die Nutzung dieser Vereinfachungsregelung sinnvoll ist, sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen. Ausdrücklich ist darauf hinzuweisen, dass die Nutzung der einkommensteuerlichen Vereinfachungsregelung – welche bedeutet, dass für Zwecke der Einkommensteuer die Photovoltaikanlage insgesamt unbeachtlich ist – keinerlei Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Würdigung hat.

Hinweis II: Nun ist vorgesehen, dass eine Steuerbefreiung für Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

- von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) und
- von auf, an oder in überwiegend zu Wohnzwecken genutzten sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit,

von insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Stpfl. eingeführt wird. Nach dem derzeit vorliegenden Gesetzentwurf soll diese Regelung für sämtliche Anlagen unabhängig von der Inbetriebnahme und der bisherigen steuerlichen Behandlung gelten. Ob dies so bleibt, muss abgewartet werden. Insoweit ist das aktuelle Gesetzgebungsverfahren zu beobachten, welches voraussichtlich im Dezember 2022 abgeschlossen sein wird.

Für Kapitalgesellschaften

Mehrabführungen in der Organschaft

Die sog. körperschaftsteuerliche Organschaft ist ein wichtiges steuerliches Instrument, welches insbesondere die Möglichkeit bietet, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital- oder Personengesellschaft) geltend zu machen, also Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns – zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft(en) – zu verrechnen. Dazu setzt die Organschaft für ihre Anerkennung neben der finanziellen Eingliederung, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert, insbesondere den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags voraus. Mithin führt die Organgesellschaft dann ihren Gewinn an den Organträger ab und umgekehrt muss der Organträger Verluste der Organgesellschaft ausgleichen.

Vor diesem Hintergrund ist die Entscheidung des BFH v. 21.2.2022 (Az. I R 51/19) zu den sog. Mehrabführungen zu sehen. Solche Mehrabführungen liegen vor, soweit der handelsbilanzielle Jahresüberschuss der Organgesellschaft (also die handelsrechtliche Gewinnabführung) ihren Steuerbilanzgewinn (und damit die steuerliche Gewinnzurechnung) übersteigt. Im Regelfall ist eine rechnerische Differenz zwischen den beiden Vergleichsgrößen insoweit ausreichend. Die steuerlichen Konsequenzen einer Mehrabführung hängen davon ab, ob diese „in organschaftlicher Zeit“ oder „in vororganschaftlicher Zeit“ verursacht worden ist.

Bei Mehrabführung auf Grund der Verursachung „in organschaftlicher Zeit“ war bis einschließlich 2021 beim Organträger lediglich ein besonderer passiver Ausgleichsposten zu bilden, welcher erst im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung gewinnerhöhend aufzulösen ist. In „vororganschaftlicher Zeit“ verursachte Mehrabführungen gelten demgegenüber als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger und unterliegen der Dividendenbesteue-

rung (i.d.R. unter Anwendung der Steuerbefreiung nach § 8b KStG).

Im konkreten Streitfall lagen Mehrabführungen vor, die dadurch entstanden waren, dass im Rahmen von Umwandlungsvorgängen die auf die Organgesellschaft übergehenden Wirtschaftsgüter handelsbilanziell mit dem Verkehrswert, steuerbilanziell aber mit dem Buchwert angesetzt wurden. Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung, es lägen insoweit Ausschüttungen vor, abgelehnt und folgende Aspekte hervorgehoben:

– Im Streitfall liege eine organschaftliche Mehrabführung i.S.d. § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG vor. Denn der Gesetzeswortlaut spreche eindeutig für ein rein zeitliches Verständnis, er lasse eine Auslegung, wonach „vororganschaftlich verursacht“ i.S.v. „außerhalb des konkreten Organschaftsverhältnisses verursacht“ auszulegen ist, nicht zu.

– Hinsichtlich des Zeitpunkts der Ursache der Mehrabführung sei auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem das Ereignis eintritt, auf dem der Unterschied zwischen der handelsrechtlichen Gewinnabführung und der Vermögensmehrung in der Steuerbilanz beruht. Im Streitfall beruhte dies auf der handelsbilanziellen Bewertung der im Zuge der Verschmelzungen auf die Organgesellschaft übergegangenen Wirtschaftsgüter und dem dadurch bedingten Auseinanderfallen von handelsbilanziell Jahresüberschuss und Steuerbilanzgewinn im Jahr 2008 – die Organschaft bestand allerdings schon seit dem Wirtschaftsjahr 2007, so dass eine in zeitlicher Hinsicht vororganschaftlich verursachte Mehrabführung nicht vorliegen konnte.

Hinweis: Der BFH hat mit dieser Entscheidung das Urteil des FG bestätigt und sich gegen die veröffentlichte Auffassung der Finanzverwaltung gestellt. Abzuwarten bleibt allerdings die Reaktion der Finanzverwaltung, also die Frage, ob diese das Urteil über den entschiedenen Fall hinaus allg. anerkennt. Für Zeiträume ab dem VZ 2022 ist zu beachten, dass durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts für organschaftlich verursachte Minder- und Mehrabführungen statt der Ausgleichspostenlösung die von der Finanzverwaltung präferierte Einlagelösung gilt, und dies erstmals für Minder- und Mehrabführungen in einem nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft.

In eigener Sache

Am 1. Dezember 2022 konnten wir Frau Simone Gruben ganz herzlich zum 15jährigen Jubiläum gratulieren. Frau Dipl.-Kffr. Simone Gruben begann ihre berufliche Laufbahn in unserem Hause als Werkstudentin, setzte diese dann als Steuer- und Prüfungsassistentin fort und wurde 2014 zur Steuerberaterin bestellt. Wir freuen uns, mit Frau Gruben eine fachlich sehr versierte und menschlich wertvolle Kollegin in unserem Team zu wissen.

Wir möchten uns auch an dieser Stelle für ihren stets sehr engagierten Einsatz bei Frau Gruben bedanken. Wir wünschen ihr alles Gute und freuen uns auf die weitere harmonische Zusammenarbeit.

Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, sind demgegenüber Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger.

Mehr- oder Minderabführungen ab einem nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahr sind steuerlich nicht mehr als Ausgleichsposten, sondern als Einlage zu erfassen.

Termine für Steuerzahlungen

Dezember 2022			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	12.12. (Montag)	15.12. (Donnerstag)	9.12. (Freitag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat</p>			
Januar 2023			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.1. (Dienstag)	13.1. (Freitag)	7.1. (Samstag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p>			

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

Bremen
Wilhelm-Herbst-Straße 8
28359 Bremen
T 0421 696 88-0
bremen@wpe-partner.de

Kiel
Bollhörnkai 1
24103 Kiel
T 0431 982 658-0
kiel@wpe-partner.de

A member of



A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

www.westpruefung-emde.de

Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel
StB Olaf Seidel, Bremen