

MANDANTEN-

INFORMATIONSBRIEF

März 2023

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

mit dem vorliegenden Mandanten-Informationsbrief möchten wir Sie wieder über verschiedene interessante und aktuelle Themen aus dem Bereich des Steuerrechts informieren.

Wir stellen Ihnen hier einen Querschnitt interessanter Gesetzesvorhaben, Veröffentlichungen der Finanzverwaltung und Rechtsprechung des obersten Finanzgerichts – BFH – vor.

Wir wünschen Ihnen eine informative Lektüre!

Inhalt

- 1 Umsatzsteuer bei PV-Anlagen
- 2 Finanzverwaltung bremst: Abschreibung Immobilien anhand tatsächlich kürzerer Nutzungsdauer
- 3 Behindertengerechter Gartenumbau
- 4 Besteuerung der staatlichen Zuschüsse für Gas, Erdwärme, Strom und Co.
- 5 Solidaritätszuschlag 2020 und 2021
- 6 Bürgerliche Kleidung steuerlich absetzen?
- 7 Weitere Informationen

1 Umsatzsteuer bei PV-Anlagen

Neben der Einkommensteuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) ergaben sich durch das Jahressteuergesetz 2022 auch wichtige Änderungen bei der Umsatzsteuer. So gilt für Lieferungen von Solarmodulen (einschließlich wesentlicher Komponenten und Speicher) an PV-Anlagen-Betreiber ab dem 01.01.2023 ein sog. „Nullsteuersatz“, wenn die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen dem Gemeinwohl dienenden Gebäuden installiert wird. Faktisch erfolgen die genannten Leistungen damit ohne Umsatzsteuer zum „Nettopreis“.

Die Voraussetzungen für die Anwendung des „Nullsteuersatzes“ gelten aus Vereinfachungsgründen als erfüllt, wenn die PV-Anlage lt. Markstammdatenregister (MaStR) nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt.

Zu einigen Zweifelsfragen bezüglich der Neuregelung hat die Finanzverwaltung kürzlich wie folgt Stellung genommen:

Entnahme der PV-Anlage

Die Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung einer PV-Anlage, die **vor dem 01.01.2023** erworben wurde und die zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer – allerdings (unter den übrigen Voraussetzungen) zum neuen „Nullsteuersatz“. Die teilweise Entnahme einer PV-Anlage soll nicht möglich sein.

Allerdings weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass die Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen nur dann möglich sein soll, wenn zukünftig voraussichtlich mehr als 90% des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden. Insbesondere diese Aussage wird in der Fachliteratur heftig kritisiert.

Vielleicht deshalb gewährt die Finanzverwaltung auch hier Erleichterungen. So soll aus Vereinfachungsgründen immer dann eine Entnahme möglich sein, wenn ein Teil des erzeugten Stroms in einer Batterie gespeichert wird oder eine Rentabilitätsrechnung eine private Nutzung der PV-Anlage von über 90% nahelegt.

Die Entnahme einer **seit dem 01.01.2023** erworbenen PV-Anlage unterliegt demgegenüber ohnehin nicht der Umsatzsteuer.

Begünstigte Nebenleistungen

Neben der Lieferung der Solarmodule und dessen wesentlicher Komponenten sind nach Auffassung der Finanzverwaltung auch folgende Nebenleistungen vom „Nullsteuersatz“ umfasst:

- Übernahme der Anmeldung in das MaStR,
- die Bereitstellung von Software zur Steuerung und Überwachung der Anlage,
- die Montage der Solarmodule (inkl. Dachhalterungen),
- die Kabelinstallationen,
- die Lieferung und der Anschluss des Wechselrichters oder des Zweirichtungszählers,
- die Lieferung von Schrauben und Stromkabeln,
- die Herstellung des AC-Anschlusses,
- die Bereitstellung von Gerüsten,
- die Lieferung von Befestigungsmaterial oder auch
- die Erneuerung des Zählerschranks, wenn dieses vom Netzbetreiber verlangt wird bzw. auf Grund technischer Normen für den Betrieb der Photovoltaikanlage erforderlich ist.
- Energiemanagement-System
- Einspeisesteckdose
- Funk-Rundsteuerungsempfänger
- Backup Box und der Notstromversorgung dienende Einrichtungen

Bauträgerfälle

Bei der Lieferung Aufdachanlagen durch Bauträger handelt es sich nach Ansicht der Finanzverwaltung um eine eigenständige Leistung und nicht um eine bloße Nebenleistung zur eigentlichen Hauptleistung (der Erstellung des Gebäudes). Folglich ist auch in diesen Fällen auf die Lieferung der PV-Anlage der „Nullsteuersatz“ anzuwenden.

Was heißt „...in der Nähe...“?

In der Nähe der begünstigten Gebäudearten (z.B. Privatwohnung) befindet sich eine PV-Anlage nach Ansicht der Finanzverwaltung insbesondere, wenn sie auf dem Grundstück installiert ist, auf dem sich auch die betreffende Wohnung (z.B. Garage, Gartenschuppen, Zaun). Von einer Nähe ist daher auch auszugehen, wenn zwischen dem Grundstück und der PV-Anlage ein räumlicher oder funktionaler Nutzungszusammenhang besteht (z.B. einheitlicher Gebäudekomplex oder einheitliches Areal).

Vereinfachungsregelung: Bestimmung der 30 kW-Grenze

Die 30 kW-Grenze ist nach Ansicht der Finanzverwaltung einheitenbezogen zu prüfen. Bei der nachträglichen Erweiterung einer PV-Anlage ist die Leistung der bestehenden Einheit mit der der Erweiterung zu addieren. Wird die 30 kW-Grenze durch die Erweiterung überschritten, ist die Vereinfachungsregelung auf den nachträglich ergänzten Teil nicht anwendbar.

Was gilt bei gemischt genutzten Gebäuden außerhalb der Vereinfachungsregel

Die Voraussetzungen für den „Nullsteuersatz“ (z.B. Errichtung auf bzw. in der Nähe eines Wohngebäudes) gelten bei PV-Anlagen bis zu 30 kW (peak) aus Vereinfachungsgründen stets als erfüllt (s.o.). Bei größeren Anlagen ist allerdings der Nachweis im Einzelfall zu erbringen.

Fraglich war, wie in diesem Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden umgegangen werden soll (z.B. Wohnnutzung 40%, gewerbliche Nutzung 60%). Die Finanzverwaltung ist in diesen Fällen der Auffassung, dass grundsätzlich eine Begünstigung vorliegt. Ausgenommen sind jedoch z.B. Fälle, bei denen die Wohnnutzung weniger als 10% ausmacht oder bei einer Hausmeisterwohnung in einem Gewerbekomplex.

Fazit

Es ist zu begrüßen, dass sich die Finanzverwaltung zeitnah bezüglich vieler Zweifelsfragen zur gesetzlichen Neuregelung geäußert hat. In einigen Punkten werden jedoch die Gerichte das letzte Wort haben (z.B. Entnahme einer Altanlage nur bei mehr als 90% zukünftiger Privatnutzung).

2 Finanzverwaltung bremst: Abschreibung Immobilien anhand tatsächlich kürzerer Nutzungsdauer

Hintergrund

Zu Wohnzwecken vermietete Immobilien werden meist mit 2% jährlich abgeschrieben. Bei nicht zu Wohnzwecken genutzten Immobilien beträgt der Abschreibungssatz meist 3%. Diese Abschreibungsregeln entsprechen einer typisierten gesetzlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren (bei Wohngebäuden) bzw. ca. 33 Jahren (bei nicht zu Wohnzwecken dienenden Gebäuden).

Ist die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes niedriger (z.B. 25 Jahre), so lässt es der Gesetzgeber seit jeher zu, nach dieser kürzeren Nutzungsdauer abzuschreiben. Dies führt im Nutzungszeitraum jährlich zu einer höheren Abschreibung und damit zu einer niedrigeren Steuerbelastung.

Urteil des Bundesfinanzhofs

An den Nachweis der tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer stellte die Finanzverwaltung bislang hohe Anforderungen (z.B. in Form eines Bausubstanzgutachten). Die Möglichkeit der schnelleren Abschreibung wurde daher in der Vergangenheit nur selten genutzt.

Im Jahr 2021 entschied der Bundesfinanzhof (BFH) jedoch, dass Steuerpflichtige, die eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer in Anspruch nehmen wollen, keinesfalls zwingend ein Bausubstanzgutachten vorlegen müssen. Vielmehr stünden ihnen auch andere Formen der Darlegung offen. Erforderlich sei insoweit lediglich, dass aufgrund der Darlegungen des Steuerpflichtigen der Zeitraum, in dem das maßgebliche Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann, mit hinreichender Sicherheit geschätzt werden kann.

Insbesondere hat es der BFH nicht beanstandet, wenn Ermittlungsmethoden verwendet werden, die von einer modellhaften wirtschaftlichen Restnutzungsdauer ausgehen. Im Streitfall war die Nutzungsdauer z.B. anhand der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) bestimmt worden. Dass dieses Verfahren i.d.R. der Verkehrswertermittlung diene – und nicht gezielt der Bestimmung der Restnutzungsdauer – war für den BFH unbeachtlich.

Geplante Gesetzesänderung geplatzt

Aufgrund der positiven BFH-Rechtsprechung haben die Anträge auf Abschreibung nach einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer stark zugenommen. Der Gesetzgeber plante daher Ende 2022, diese für den Steuerpflichtigen günstige Regelung gänzlich zu streichen.

Das Vorhaben wurde jedoch auf den letzten Metern des Gesetzgebungsverfahrens wieder fallen gelassen. Somit ist es nach wie vor möglich, die Abschreibung anhand der tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer vorzunehmen.

Aufgrund der nun durch den BFH ausgeweiteten Nachweismöglichkeiten ist daher mit einer weiteren Zunahme der entsprechenden Fälle zu rechnen. Insbesondere die Ermittlung anhand der Immobilienwertermittlungsverordnung scheint hier eine praxisgerechte Darlegungsmethode zu sein.

Reaktion der Finanzverwaltung

Mit einem kürzlich veröffentlichten BMF-Schreiben hat die Finanzverwaltung entsprechende Anträge nun aber „ausgebremst“. Ungeachtet der BFH-Rechtsprechung hat sie deutlich gemacht, Nachweise einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer auch zukünftig nur bei Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen anzuerkennen. Insbesondere sei die bloße Übernahme einer Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten nicht als Nachweis einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer geeignet.

Folgen für die Praxis

Aufgrund des obigen BMF-Schreibens wird es in der Praxis (wie bisher) zum Nachweis einer tatsächlich kürzeren Restnutzungsdauer eines speziellen Gutachtens bedürfen (z.B. Bausubstanzgutachten). In allen anderen Fällen muss wohl der Weg des Rechtsbehelfsverfahrens (ggf. bis zum Finanzgericht) beschritten werden.

3 Behindertengerechter Gartenumbau

Wird der Garten eines selbstbewohnten Einfamilienhauses behindertengerecht umgebaut, so sind die hierfür entstandenen Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen steuerlich abziehbar. Dies entschied kürzlich der Bundesfinanzhof (BFH).

Geklagt hatte eine Dame, die aufgrund eines Post-Polio-Syndroms außergewöhnlich gehbehindert (Merkzeichen „aG“) und daher auf den Rollstuhl angewiesen war. Zusammen mit Ihrem Ehemann besaß sie ein Einfamilienhaus mit einem großen Garten (1.387 qm). Unmittelbar vor dem Haus befanden sich zunächst Beete, auf denen die Klägerin Beerensträucher sowie Kräuter anbaute. Die Beete waren vom Haus aus fußläufig über eine schmale Zuwegung zu erreichen. Auf der Rückseite des Hauses befand sich eine Terrasse, die vom Haus aus mit einem Rollstuhl erreicht werden kann. Um die vor dem Haus gelegenen Pflanzenbeete auch mit dem Rollstuhl weiterhin erreichen zu können, ließen die Kläger den Weg vor ihrem Haus in eine gepflasterte Fläche ausbauen und Hochbeete anlegen.

Die entstandenen Lohnkosten i.H.v. ca. 3.000 € konnte die Klägerin als sog. „Handwerkerleistungen“ absetzen. Die übrigen Kosten i.H.v. ca. 4.000 € machte die Klägerin als außergewöhnliche Belastungen steuerlich geltend. Diese ließ das Finanzamt nicht zum Abzug zu.

Der BFH bestätigte nun die Entscheidung des Finanzamts. Als außergewöhnliche Belastungen könnten nämlich nur Aufwendungen anerkannt werden, die dem Steuerpflichtigen **zwangsläufig** erwachsen seien. So würden z.B. **Krankheitskosten** und ebenfalls Aufwendungen zur Befriedigung des **existenznotwendigen Wohnbedarfs** als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Hierzu könnten auch Umbaumaßnahmen gehören.

Im vorliegenden Fall seien die Umbaumaßnahmen zwar auch eine Folge der Verschlechterung des Gesundheitszustands der Klägerin gewesen. Allerdings bestand weder aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen eine Verpflichtung, derartige Konsumaufwendungen zu tragen. Die Kosten sind daher **nicht zwangsläufig** entstanden. Sie waren in erster Linie Folge eines frei gewählten Freizeitverhaltens.

Daran ändert nach Ansicht der Richter auch nichts, dass die Nutzung/Bewirtschaftung eines (zum Wohnhaus gehörenden) Gartens seit jeher ein nachhaltig Lebensfreude stiftendes Hobby darstellen kann und mit zunehmender körperlicher Beeinträchtigung an Bedeutung gewinnen mag.

4 Besteuerung der staatlichen Zuschüsse für Gas, Erdwärme, Strom und Co.

Zur Milderung der Folgen der gestiegenen Kosten für Heizung und Strom hat der Bund verschiedene Gegenmaßnahmen beschlossen. Hierunter fallen insbesondere folgende Zuschüsse:

- **Erdgas-Wärme-Soforthilfe:** Erdgas- und Wärmekunden mussten keinen Abschlag für Dezember 2022 entrichten. Es war kein Antrag erforderlich.
- **Erdgas-Wärmepreisbremse:**
 - Privathaushalte, KMU (Verbrauch < 1,5 Mio. kWh/Jahr): fixer Preis für Erdgas (12 Cent) bzw. Fernwärme (9,5 Cent) je kWh bzgl. 80% des prognostizierten Jahresverbrauchs. Es ist kein Antrag erforderlich.
 - Industriekunden (Verbrauch ≥ 1,5 Mio. kWh/Jahr,): fixer Preis für Erdgas (7 Cent) bzw. Fernwärme (7,5 Cent) je kWh bzgl. 70% des prognostizierten Jahresverbrauchs. Es ist kein Antrag erforderlich.
- **Strompreisbremse:**
 - Privathaushalte, KMU (Verbrauch ≤ 30.000 kWh/Jahr): fixer Preis für Strom (40 Cent) je kWh bzgl. 80% des prognostizierten Jahresverbrauchs. Es ist kein Antrag erforderlich.
 - Industriekunden (Verbrauch > 30.000 kWh/Jahr): fixer Preis für Strom (13 Cent) je kWh bzgl. 70% des prognostizierten Jahresverbrauchs. Es ist kein Antrag erforderlich.
- **Zuschüsse für Heizöl und Pellets:** Wer im Jahr 2022 mehr als doppelt so viel für Heizöl oder Pellets bezahlen musste als 2021, soll 80% dieses Mehrbetrags erstattet bekommen (max. 2.000 €). Die Hilfen sind bundesweit angekündigt. Bisher wurden sie aber nur für das Bundesland Berlin in die Praxis umgesetzt.

Besteuerung

Derzeit ist einzig die Besteuerung der Erdgas-Wärme-Soforthilfe gesetzlich geregelt. Diese soll von sog. „Besserverdienern“ ab einem Einkommen von 66.915 € (bzw. 133.830 € bei Zusammenveranlagung) zu einem bestimmten Anteil versteuert werden müssen. Der zu versteuernde Anteil der Förderung nimmt dann mit steigendem Einkommen weiter zu. Erst ab einem zu versteuernden Einkommen von 104.009 € (bzw. 208.018 € bei zusammenveranlagten Ehegatten) ist der volle Betrag der Förderung zu versteuern.

Bei Privathaushalten wird die Besteuerung der Hilfen regelmäßig erst im VZ 2023 erfolgen.

5 Solidaritätszuschlag 2020 und 2021

Der Solidaritätszuschlag war in den Jahren 2020 und 2021 noch nicht verfassungswidrig. Dies entschied jüngst der Bundesfinanzhof (BFH). Die obersten Finanzrichter wiesen damit die vom Bund der Steuerzahler unterstützte Klage eines Ehepaars aus Aschaffenburg ab.

Die Kläger hatten vorgebracht, dass der Solidaritätszuschlag mittlerweile verfassungswidrig sei. Sein ursprünglicher Zweck sei entfallen, da der Solidarpakt II zur Unterstützung der neuen Bundesländer 2019 ausgelaufen sei.

Dies überzeugte den BFH allerdings nicht. Schließlich bestehe der wiedervereinigungsbedingte zusätzliche Finanzbedarf des Bundes auch in den Jahren 2020 und 2021 weiter fort. Dies betreffe z.B. den Bereich der Rentenversicherung, des Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetz oder den Arbeitsmarkt.

Unerheblich sei auch, ob die Einnahmen aus dem Solidaritätszuschlag zweckgebunden für den "Aufbau Ost" verwendet werden. Die Entscheidung darüber, welche Aufgaben wann in Angriff genommen werden und wie sie

finanziert werden sollen, gehöre zur Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Insofern sei auch eine etwaige Umwidmung des Zuschlags für die Finanzierung der Kosten der Coronapandemie oder des Ukraine-Krieges nicht problematisch.

Hinweis:

Seit dem Veranlagungszeitraum 2021 wird der Solidaritätszuschlag nur noch bei „Besserverdienern“ erhoben (sog. „Reichen-Soli“). Als solcher gilt, wessen Steuerlast folgende Beträge überschreitet:

- **2021 und 2022:** 16.956 € (bzw. 33.912 € bei Zusammenveranlagung)
- **2023:** 17.543 € (bzw. 35.086 € bei Zusammenveranlagung)
- **2024:** 18.130 € (bzw. 36.260 € bei Zusammenveranlagung)

Der Soli ist daher nur von ca. 10% der Einkommensteuerzahler zu entrichten.

Für Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH) sind die seit 2021 geltenden Regelungen nicht anwendbar. Sie zahlen den Solidaritätszuschlag unverändert weiter.

6 Bürgerliche Kleidung steuerlich absetzen?

Aufwendungen für Kleidung fallen grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung und sind damit steuerlich nicht abzugsfähig. Etwas anderes gilt nur bei Aufwendungen für **typische Berufskleidung**. Diese sind in voller Höhe abziehbar. Bei gemischt genutzten Kleidungsstücken sind die Kosten in vollem Umfang nicht abziehbar (Ausnahme: Privatnutzung < 10%). Eine Aufteilung scheidet nach Ansicht der Finanzverwaltung strikt aus.

Diese Ansicht bestätigte jüngst auch der Bundesfinanzhof (BFH). Auch er lässt steuerlich nur die Kosten für „typischer Berufskleidung“ zu und lehnt eine Kostenaufteilung für übrige Kleidung ab.

Unter den Begriff der „typischen Berufskleidung“ fallen nur Kleidungsstücke, die

- nach ihrer **Beschaffenheit** objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Nutzung bestimmt und geeignet und wegen der Eigenart des Berufs **nötig** sind bzw.
- bei denen die berufliche Verwendungsbestimmung bereits aus ihrer Beschaffenheit entweder durch ihre **Unterscheidungsfunktion**, wie z.B. bei Uniformen oder durch dauerhaft angebrachte Firmenembleme oder durch ihre **Schutzfunktion** – wie bei Schutzanzügen, Arbeitsschuhen o. Ä. – folgt.

7 Weitere Informationen

Die vorstehenden Ausführungen und Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst worden. Es handelt sich nicht um abschließende Informationen und ersetzt keine Beratung. Eine Haftung für den Inhalt dieses Informationsbriefs kann daher nicht übernommen werden.

Gerne beraten wir Sie zu diesen und anderen Themen.