

Mandanten-Rundschreiben 07/2022

Drittes Entlastungspaket • Kettenschenkung • Leasingsonderzahlung bei Firmenwagen • Grunderwerbsteuer in Hamburg und Sachsen • Energetische Sanierungsmaßnahmen und Solaranlagen: Steuerliche Aspekte

Sehr geehrte Damen und Herren,

die steuerlichen Gesetzesvorhaben stehen vor dem Hintergrund der aktuell stark angestiegenen Energiepreise. So ist ein umfangreiches „Entlastungspaket“ beschlossen worden, welches auch über steuerliche Instrumente umgesetzt werden soll.

Daneben gehen wir in einer Sonderbeilage aber auch auf allgemeine steuerliche Aspekte zu diesem aktuellen Thema ein und stellen darüber hinaus die steuerlichen Möglichkeiten der Geltendmachung von Kosten für energetische Sanierungsmaßnahmen vor, gehen auf die steuerlichen Konsequenzen der Errichtung einer Photovoltaikanlage auf dem privat genutzten Einfamilienhaus ein und bringen Sie bei der Nutzung von Elektrofahrzeugen in Unternehmen usw. auf den aktuellen Stand.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Drittes Entlastungspaket: Weitere Entlastungsmaßnahmen vorgesehen
- 2 Kettenschenkung: Nutzung der schenkungsteuerlichen Vorteile muss sorgfältig geplant werden
- 3 Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen

- 4 Zum Kindergeldanspruch eines minderjährigen Kindes bei mehr als einjährigem Schulbesuch außerhalb des Gebiets der EU und des EWR

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Auslandstätigkeitserlass aktualisiert
6 Besteuerungsrecht für Arbeitslohn eines grenzüberschreitend tätigen Berufskraftfahrers

Für Unternehmer und Freiberufler

- 7 Schlussabrechnung zu den Überbrückungshilfen sowie November- und Dezemberhilfen
8 Berücksichtigung einer Leasingsonderzahlung bei Anwendung der sog. Kostendeckelungsregelung zur Privatnutzung betrieblicher Kfz
9 Bauabzugssteuer: Aktuelles Schreiben der Finanzverwaltung – weiter Anwendungsbereich
10 Nicht abzehbare Schuldzinsen bei Überentnahmen: Anwendung der Regelungen auf Einnahmenüberschussrechner
11 Kinderbetreuungseinrichtung mit Belegungspräferenz für Vertragspartner: keine Gemeinnützigkeit
12 Ertragsteuerliche Behandlung von Incentive-Reisen
13 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für das Sportsponsoring
14 Gewerbliche Tätigkeit eines Sportlers und Zurechnung von Zahlungen der Sportförderung

Für Personengesellschaften

- 15 Eingeschränkte Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 16 Mit dem Jahressteuergesetz angekündigte Gesetzesänderungen

Für Hauseigentümer

- 17 Veräußerung einer privat genutzten Immobilie – Steuerliche Nichterfassung bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken
18 Aktualisierte Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung
19 Erhöhung der Grunderwerbsteuer in Hamburg und Sachsen

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 20 Organschaft: § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG umfasst keine außerorganschaftlichen Mehrabführungen
21 Verluste aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen nach vorheriger Kapitalerhöhung
22 Zeitpunkt der Entstehung eines Auflösungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG, Liebhaberei bei Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft
23 Zahlungen des Geschäftsführers auf Grund einer Lohnsteuerhaftung sind als Werbungskosten abzugsfähig

Energiekrise und energetische Maßnahmen – Aktuelle steuerliche Aspekte

- 24 Steuerliche Aspekte bei Unternehmen und Freiberuflern sowie bei Arbeitnehmern
25 Steuerliche Entlastungen für Privatpersonen
26 Errichtung einer Photovoltaikanlage auf dem privat genutzten Einfamilienhaus
27 Energetische Sanierungsmaßnahmen an Immobilien

Für alle Steuerpflichtigen

1 Drittes Entlastungspaket: Weitere Entlastungsmaßnahmen vorgesehen

Als Reaktion auf die deutlich gestiegene Inflation und insbesondere die deutlich gestiegenen Energiepreise sind weitere Entlastungen/Subventionen vorgesehen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

Entlastungen im Allgemeinen:

- **Wohngeld:** Zum 1.1.2023 soll das Wohngeld reformiert werden. Der Kreis der Wohngeldberechtigten soll ausgeweitet werden. Darüber hinaus soll dauerhaft eine Klimakomponente und eine Heizkostenkomponente eingeführt werden.

- **Einmaliger Heizkostenzuschuss:** Darüber hinaus soll als kurzfristige Maßnahme für die Heizperiode September 2022 bis Dezember 2022 einmalig ein Heizkostenzuschuss II an die Bezieherinnen und Bezieher von Wohngeld gezahlt werden. Vorgesehen ist ein Einmalbetrag i.H.v. 415 € für einen 1-Personen-Haushalt (540 € für zwei Personen; für jede weitere Person zusätzliche 100 €).
- **Einführung Bürgergeld:** Arbeitslosengeld II und Sozialgeld sollen ab dem 1.1.2023 durch ein Bürgergeld abgelöst werden. Bei der Festsetzung der Höhe sollen die gestiegenen Preise berücksichtigt werden.
- **Umsatzsteuer auf Gasbezug:** Der Umsatzsteuersatz auf Gasbezug soll von derzeit 19 % (Regelsteuersatz) ab dem 1.10.2022 und zeitlich befristet bis zum 31.3.2024 auf 7 % abgesenkt werden. Davon profitieren Verbraucher – jedenfalls soweit diese Steuersatzsenkung von den Energieversorgern an die Verbraucher weitergegeben wird. Zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmen (so der Regelfall) profitieren hiervon nicht, da diese die von den Gaslieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im Ergebnis nicht tragen.
- **Grundfreibetrag** bei der Einkommensteuer: Zum 1.1.2023 erfolgt eine turnusmäßige Anhebung des Grundfreibetrags bei der Einkommensteuer. Diese muss nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben regelmäßig inflationsbedingt angepasst werden. Ab 1.1.2023 soll Einkommen bis 10 632 € und ab dem 1.1.2024 bis 10 932 € nicht besteuert werden.
- **Anpassung Einkommensteuertarif:** Um eine Steuererhöhung auf Grund der Inflation zu verhindern („kalte Progression“), werden die Tarifeckwerte im Einkommensteuertarif zum 1.1.2023 angepasst. Davon profitieren alle Einkommensteuerpflichtigen. Bei geringeren Einkünften ist die Steuerentlastung allerdings eher gering.
- **ÖPNV-Ticket:** Angekündigt ist die Sicherstellung einer Nachfolge des „9 €-Tickets“ für den ÖPNV. Die Bedingungen bedürfen allerdings der Abstimmung mit den Bundesländern, da diese einen Teil der Kosten tragen sollen.
- **Rentenversicherungsbeiträge:** In Umsetzung von Rechtsprechung des BFH wird die steuerliche Absetzbarkeit von Rentenversicherungsbeiträgen ab dem 1.1.2023 in vollem Umfang zugelassen. Dies betrifft Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, der landwirtschaftlichen Alterskasse, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und Basisrentenverträgen, sog. Rürup-Renten.

Entlastungen für Arbeitnehmer und Arbeitgeber:

- Regelmäßig mit der Lohnabrechnung für den Monat September 2022 ist die **Energiepreispauschale** i.H.v. 300 € zur Auszahlung gekommen. Da dieser Betrag aber steuerpflichtig ist, hängt der tatsächliche Zahlungsbetrag von den übrigen Lohneinkünften und den Lohnsteuerabzugsmerkmalen ab. Sozialversicherungspflichtig ist der Betrag nicht. Bei Minijobbern unterliegt die Energiepreispauschale nicht der Besteuerung und wird daher in vollem Umfang an den Arbeitnehmer ausgezahlt.
- Der höchst-zulässige **Arbeitslohn** pro Arbeitstag bei der **Lohnsteuerpauschalierung** für kurzzeitig Beschäftigte soll ab 1.1.2023 von 120 € auf 150 € erhöht werden.
- **Midi-Job:** Die Höchstgrenze für sog. Midi-Jobs soll ab dem 1.1.2023 auf 2 000 € angehoben werden (seit 1.10.2022 beträgt die Grenze 1 600 €). Dies bedeutet für Arbeitnehmer in diesem Übergangsbereich von 520 € bis dann 2 000 € eine Minderung der Sozialabgaben.
- **Steuerfreie Sonderzahlung:** Ermöglicht werden soll eine steuer- und sozialversicherungsfreie Sonderzahlung der Arbeitgeber von bis zu 3 000 € je Beschäftigtem. Die genaue Ausgestaltung ist aktuell noch offen.
- **Kurzarbeitergeld:** Die aktuell bestehenden Sonderregelungen für das Kurzarbeitergeld werden über den 30.9.2022 hinaus verlängert.
- **Home-Office-Pauschale:** Die Home-Office-Pauschale soll zeitlich nun unbefristet gewährt werden (aktuell befristet bis zum 31.12.2022) und die Tagespauschale von 5 € soll ab 2023 für maximal 200 Tage im Jahr in Anspruch genommen werden können, so dass sich ein Abzugsbetrag von maximal 1 000 € pro Jahr ergibt (aktuell max. 600 €). Erweiternd gilt zukünftig, dass wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ein Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig ist, wenn die Tätigkeit am gleichen Kalendertag auch auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. Ausgeschlossen ist die Tagespauschale, soweit für die Wohnung

Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung oder eines häuslichen Arbeitszimmers geltend gemacht werden. Die Home-Office-Pauschale soll wie bislang weiterhin sowohl für den Betriebsausgabenabzug (z.B. bei Freiberuflern) als auch beim Werbungskostenabzug (z.B. bei Arbeitnehmern) gelten. Die Geltendmachung der Home-Office-Pauschale ist nicht an die engen Voraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer geknüpft.

- **Häusliches Arbeitszimmer:** Mit Wirkung ab 2023 sollen die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer vereinfacht und für einen breiteren Kreis an Stöpl. nutzbar gemacht werden. Es bleibt bei dem grundsätzlichen Abzugsverbot. Abweichend hiervon ist in zwei Fällen ein Abzug zukünftig möglich, und zwar

1. wenn für die betriebliche und berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (so klassisch bei Lehrerinnen und Lehrern, denen in der Schule für die Unterrichtsvorbereitung regelmäßig kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht), können die Aufwendungen für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung pauschal mit dem Betrag von 1 250 € im Wirtschafts- oder Kalenderjahr (Jahrespauschale) abgezogen werden. Insoweit bedarf es nun keines Nachweises der Kosten, sondern es kann die Jahrespauschale von 1 250 € angesetzt werden.

2. Bildet das Arbeitszimmer darüber hinaus auch den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, können anstelle der Jahrespauschale die tatsächlichen Aufwendungen abgezogen werden.

Nach wie vor ist der Abzug – anders als bei der Home-Office-Pauschale – daran geknüpft, dass ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt. Nach wie vor nicht erfasst von dem grds. Abzugsverbot werden Aufwendungen für Arbeitsmittel, wie bspw. Büromöbel und IT-Ausstattung.

Entlastungen für Familien:

- Ab dem Kalenderjahr 2023 soll der **Ausbildungsfreibetrag** von aktuell 924 € auf 1 200 € angehoben werden.
- Das **Kindergeld** soll ab 1.1.2023 monatlich für das erste, zweite und dritte Kind jeweils 237 € und für das vierte und jedes weitere Kind jeweils 250 € betragen. Auch ist eine Erhöhung des Kinderzuschlags nach dem Bundeskindergeldgesetz zum 1.1.2023 auf dann 250 € vorgesehen. Entsprechend ist auch eine Erhöhung des Kinderfreibetrags bei der Einkommensteuer vorgesehen. Dies erfolgt allerdings in zwei Stufen zum 1.1.2023 und zum 1.1.2024.

Entlastungen für Rentnerinnen und Rentner:

- Rentnerinnen und Rentner sollen zum 1.12.2022 eine **Energiepreispauschale** i.H.v. 300 € erhalten. Die Energiepreispauschale wird einmalig ausgezahlt und ist einkommensteuerpflichtig. Die Auszahlung erfolgt über die Deutsche Rentenversicherung, so dass die Rentnerinnen und Rentner nichts veranlassen müssen. Der Bund wird eine entsprechende Einmalzahlung auch für die Versorgungsempfängerinnen und -empfänger des Bundes leisten.

Entlastungen für Studierende:

- Alle Studentinnen und Studenten sowie Fachschülerinnen und Fachschüler sollen eine **Einmalzahlung** i.H.v. 200 € erhalten. Die Auszahlungsmodalitäten sind allerdings noch unklar.

Hilfen für Unternehmen:

- **Umsatzsteuer in der Gastronomie:** Die Absenkung der Umsatzsteuer für Speisen in der Gastronomie auf 7 % wird verlängert bis zum 31.12.2022, um die Gastronomiebranche zu entlasten
- Angekündigt ist ein **Programm für energieintensive Unternehmen**, die die Steigerung ihrer Energiekosten nicht weitergeben können. Zudem sollen Unternehmen bei Investitionen in Effizienz- und Substitutionsmaßnahmen unterstützt werden.
- Die **bestehenden Hilfsprogramme für Unternehmen** werden bis zum 31.12.2022 verlängert. Dazu gehören das KfW-Sonderprogramm Ukraine, Belarus, Russland (UBR) mit zinsgünstigen Krediten und die bereits während der Corona-Pandemie eingeführten Erweiterungen der Bund-Länder-Bürgschaftsprogramme zur kurzfristigen Sicherstellung von

Liquidität, das Energiekostendämpfungsprogramm zur Entlastung von besonders energie- und handelsintensiven Unternehmen, das Margining-Finanzierungsinstrument, mit dem die Liquidität von Unternehmen sichergestellt wird, die an Terminbörsen mit Strom, Erdgas und Emissionszertifikaten handeln und im begründeten Einzelfall die Unterstützung von Unternehmen mit großer volkswirtschaftlicher Bedeutung durch Eigenkapitalmaßnahmen. Um mehr Unternehmen zu erreichen und den Zugang zu erleichtern, wird beim KfW-Sonderprogramm die Haftungsfreistellung verbessert.

- Das **100-Milliarden-Euro-Programm der KfW**, das Anfang des Jahres dazu konzipiert wurde, Liquidität in den Terminmärkten für Gas sicherzustellen, wird spezifisch auf Elektrizitätsmärkte ausgedehnt. Weiterhin will die Bundesregierung prüfen, inwieweit zukunftsfähige Unternehmen stabilisiert werden können, die auf Grund von Gasmangellage bzw. nicht tragfähiger Energiepreise temporär ihre Produktion einstellen müssen.
- Um die energieintensiven Unternehmen angesichts der hohen Preise zu unterstützen, wird der sogenannte **Spitzenausgleich bei den Strom- und Energiesteuern** um ein weiteres Jahr verlängert.
- Es sollen Erleichterungen bei der **Insolvenzantragspflicht** eingeführt werden, um sicherzustellen, dass im Kern gesunde und langfristig überlebensfähige Unternehmen in der aktuellen Situation die Möglichkeit erlangen, ihre Geschäftsmodelle anzupassen.

Handlungsempfehlung:

Die Hilfen für Unternehmen sind hinsichtlich der Anwendungsvoraussetzungen und der Nachweise komplex und bedürfen zwingend frühzeitiger Beratung durch einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer.

Hinweis:

Sämtliche Maßnahmen bedürfen noch der Umsetzung, so dass die genaue Ausgestaltung noch offen ist.

2 Kettenschenkung: Nutzung der schenkungsteuerlichen Vorteile muss sorgfältig geplant werden

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

- wenn ein Gegenstand in der Weise verschenkt wird, dass der erste Empfänger ihn unmittelbar darauf an einen Dritten weiterreicht, im Verhältnis Zuwendender/erster Empfänger zu prüfen ist, 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 nun 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 weiterschchenkt.

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.

3 Keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bei Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Steuerpflichtigen

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.

4 Zum Kindergeldanspruch eines minderjährigen Kindes bei mehr als einjährigem Schulbesuch außerhalb des Gebiets der EU und des EWR

Ein **Kindergeldanspruch** setzt einen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt des Kindes im EU-/EWR-Raum voraus. Dies war im Streitfall fraglich, da die Kinder zum Schulbesuch in ein Land außerhalb des Gebiets der EU und des EWR zogen.

Konkret war der Kindergeldanspruch für den Zeitraum September 2015 bis einschließlich Mai 2017 streitig. Der Stpfl. ist der Vater von zwei im Oktober 2006 und im August 2008 geborenen Kindern. Eltern und Kinder sind deutsche Staatsangehörige. Die Familie lebte zunächst in Deutschland. Die Kinder besuchten den Kindergarten und zunächst auch die Grundschule in Deutschland. Damit die Kinder die arabische Sprache lernten, sollten sie im streitbefangenen Zeitraum bei ihren Großeltern in Z-Land leben und dort zur Schule gehen. Anfang September 2015 reisten die Kinder aus Deutschland aus. Die Mutter der Kinder begleitete diese nach Z-Land. Mutter und Kinder hielten sich in diesem Zeitraum größtenteils in Z-Land auf, unterbrochen durch einzelne Zeiten in Deutschland.

Im September 2015 gab der Stpfl. die bisher mit der Familie bewohnte Wohnung auf und verzog in eine nur etwa 200 Meter entfernte Wohnung. Im Juni 2017 kehrten die Kinder nach

Deutschland zurück und nahmen den Schulbesuch wieder auf. Die Familie zog in eine wiederum in unmittelbarer Nähe befindliche Wohnung ein.

Am 26.1.2016 beantragte der Stpfl. Kindergeld, wobei er als Adresse der Kinder die Anschrift der Großeltern in Z-Land angab. Die Familienkasse lehnte die Anträge ab, da der Wohnsitz der Kinder nicht in Deutschland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) liege.

Hierzu stellt nun der BFH mit Urteil vom 28.4.2022 (Az. III R 12/20) fest, dass

- wenn sich ein zunächst im Inland wohnhaftes minderjähriges Kind zu Ausbildungszwecken für mehr als ein Jahr außerhalb des Gebiets der EU und des EWR aufhält, es seinen Inlandswohnsitz in der Wohnung eines oder beider Elternteile nur dann beibehält, wenn ihm in dieser Wohnung zum dauerhaften Wohnen geeignete Räume zur Verfügung stehen, es diese objektiv jederzeit nutzen kann und tatsächlich mit einer gewissen Regelmäßigkeit auch nutzt.
- Eine Beibehaltung des Inlandswohnsitzes kommt dabei im Regelfall nur dann in Betracht, wenn das Kind diese Wohnung zumindest zum überwiegenden Teil der ausbildungsfreien Zeiten tatsächlich nutzt.

Vorliegend konnte der BFH den Streitfall nicht abschließend entscheiden, da das FG zu diesen Fragen teilweise keine Feststellungen getroffen hatte. Dies muss nun nachgeholt werden. Insbesondere ist nun festzustellen, ob die Kinder die ausbildungsfreien Zeiten zumindest überwiegend im Inland verbracht haben. Ferner ist festzustellen, ob die Kinder während des Streitzeitraums soziale oder persönliche Beziehungen am bisherigen Wohnort aufrechterhalten und bei ihren Inlandsaufenthalten weiter gepflegt haben.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen ist sorgfältig zu dokumentieren, in welchen Zeiten sich die Kinder im Inland aufgehalten haben, inwiefern für die Kinder zum dauerhaften Wohnen geeignete Räume vorhanden waren und inwiefern diese ihre sozialen oder persönlichen Beziehungen am bisherigen Wohnort aufrechterhalten und bei ihren Inlandsaufenthalten weiter gepflegt haben.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Auslandstätigkeitserlass aktualisiert

Die FinVerw hat den **Auslandstätigkeitserlass** aktualisiert (BMF v. 10.6.2022, Az. IV C 5 – S 2293/19/10012 :001). Der sog. Auslandstätigkeitserlass – der den früheren Montageerlass ersetzt hat – stellt bestimmte Arbeitnehmereinkünfte bei Auslandstätigkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Förderung der deutschen Exportwirtschaft von der Einkommensteuer/Lohnsteuer frei. Er gilt für beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Arbeitslohn

- für ein gegenwärtiges Dienstverhältnis,
- von einem inländischen Arbeitgeber,
- für eine begünstigte Tätigkeit,
- nicht aus einer inländischen öffentlichen Kasse – einschließlich der Kassen der Deutschen Bundesbank –

gezahlt wird und mit dem Tätigkeitsstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das sich auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

Nun wurde eine **Mindestbesteuerung** aufgenommen. Der Auslandstätigkeitserlass gilt nur, soweit der Stpfl. nachweist, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn abzüglich der damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Werbungskosten) in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer in einer durchschnittlichen Höhe von mindestens 10 % unterliegen, und dass die auf die Einkünfte festgesetzte Steuer entrichtet wurde.

Mit den meisten Staaten bestehen Doppelbesteuerungsabkommen, in denen Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Lohnneinkünften enthalten sind, so dass der

Auslandstätigkeitserlass hier nicht gilt. Der Auslandstätigkeitserlass hat derzeit aber z.B. Bedeutung für Tätigkeiten in Afghanistan, Brasilien, Chile, Dominikanische Republik, Hongkong, Libyen, Nigeria, Peru und Saudi-Arabien.

Hinweis:

Der geänderte Auslandstätigkeitserlass ist ab dem Kalenderjahr 2023 anzuwenden.

6 Besteuerungsrecht für Arbeitslohn eines grenzüberschreitend tätigen Berufskraftfahrers

Der BFH hatte zu dem Fall Stellung zu nehmen, bei dem ein in Deutschland wohnender Berufskraftfahrer bei einem Speditionsunternehmen in den Niederlanden tätig war, aber auf Fahrten nicht nur in den Niederlanden, sondern auch in Deutschland und in anderen Staaten unterwegs war. Im Streit stand die Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht zustand. Die Niederlande hatten den gesamten Lohn besteuert, der deutsche Fiskus sah für sich aber auch ein Besteuerungsrecht.

Hierzu hat der BFH mit Urteil vom 1.6.2022 (Az. I R 45/18) entschieden, dass das Besteuerungsrecht nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und den Niederlanden den Niederlanden zusteht, wenn der Berufskraftfahrer mit seinem Fahrzeug in den Niederlanden unterwegs gewesen ist (Grundprinzip der Besteuerung im Tätigkeitsstaat). Für Tage, an denen der Berufskraftfahrer sowohl in den Niederlanden als auch in Deutschland oder in einem Drittstaat unterwegs gewesen ist, steht das Besteuerungsrecht den Niederlanden nicht vollständig, sondern zeitanteilig zu.

Bei der sonach erforderlichen Aufteilung des Arbeitslohns anhand der jeweils in den Niederlanden ausgeübten Arbeitszeit wurde nicht beanstandet, dass von einer jeweils hälftigen Teilung je Arbeitstag mit Fahrten sowohl in den Niederlanden als auch im Inland (Deutschland) bzw. in einem Drittstaat ausgegangen wurde.

Sind Drittstaaten – also weder der Wohnsitzstaat noch der Tätigkeitsstaat (hier: Niederlande) – betroffen, so ist darüber hinaus das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und diesem Staat zu prüfen.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall sind also Aufzeichnungen für die einzelnen Tätigkeitstage zu fertigen. Im Streitfall legte der Stpfl. zusammen mit seinen Einkommensteuererklärungen von seinem Arbeitgeber abgezeichnete monatliche Aufstellungen vor, aus denen für jeden Arbeitstag unter Angabe der jeweiligen Orte die zurückgelegte Fahrtstrecke, die dabei durchfahrenen Staaten und die Zeitpunkte der Grenzübertritte hervorgingen.

Für Unternehmer und Freiberufler

7 Schlussabrechnung zu den Überbrückungshilfen sowie November- und Dezemberhilfen

Die **Anträge auf Überbrückungshilfen** sowie November- und Dezemberhilfen, die über prüfende Dritte eingereicht wurden, wurden häufig auf Basis von Umsatzprognosen und prognostizierten Kosten bewilligt. Auf Grundlage der tatsächlichen Umsatzzahlen und Fixkosten muss eine Schlussabrechnung durch die prüfenden Dritten erfolgen. Nach Prüfung durch die Bewilligungsstelle wird im Schlussbescheid eine endgültige Förderhöhe mitgeteilt. Das kann je nach gewählten Programmen zu einer Bestätigung der erhaltenen Mittel oder zu einer Nach- oder Rückzahlung führen.

Die Frist zur Einreichung der Schlussabrechnung wurde nun **bis zum 30.6.2023** verlängert. Im Einzelfall kann eine Verlängerung der Schlussabrechnung bis zum 31.12.2023 beantragt werden.

Handlungsempfehlung:

Die Schlussabrechnung ist zwingend; ansonsten werden die bislang ausgezahlten Hilfen zurückgefordert.

8 Berücksichtigung einer Leasingsonderzahlung bei Anwendung der sog. Kostendeckelungsregelung zur Privatnutzung betrieblicher Kfz

Bei Einnahmenüberschussrechtern wurde der Versuch unternommen, die Firmenwagenbesteuerung dadurch zu „optimieren“, dass ein Leasingfahrzeug eingesetzt wird und bei Übernahme des Fahrzeugs eine hohe Leasingsonderzahlung geleistet wird. In den Folgejahren ergeben sich dann entsprechend geringe Leasingraten und damit geringe Fahrzeugkosten. Der geldwerte Vorteil sollte dann mittels der von der FinVerw akzeptierten Kostendeckelung, also der Begrenzung des geldwerten Vorteils auf die tatsächlichen Fahrzeugaufwendungen, gering gehalten werden.

Die FinVerw erkannte dieses Modell nicht an und wollte vielmehr auch bei einem Einnahmenüberschussrechner die Leasingsonderzahlung für Zwecke der Berechnung der Gesamtkosten im Rahmen der Kostendeckelung auf die Laufzeit des Leasingvertrages verteilen. Diese Sichtweise bestätigt nun der BFH in drei inhaltlich gleich lautenden Entscheidungen vom 17.5.2022 (Az. VIII R 26/20, VIII R 21/20, VIII R 11/20) und kippte damit dieses Gestaltungsmodell. Im Rahmen dieser Kostendeckelungsregelung ist die geleistete Leasingsonderzahlung für Zwecke der Berechnung des Entnahmewerts als vorausbezahltes Nutzungsentgelt zu behandeln und daher auf die Laufzeit des Leasingvertrags zu verteilen.

Handlungsempfehlung:

Im Rahmen der Kostendeckelung ist also nicht ausschließlich auf die Fahrzeugkosten laut Rechnungslegung – hier: Einnahmenüberschussrechnung – abzustellen.

9 Bauabzugssteuer: Aktuelles Schreiben der Finanzverwaltung – weiter Anwendungsbereich

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 aber 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 allerdings 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. Weiterhin hat die FinVerw 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 dann, 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 Wohnungen 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.

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, 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 € bzw. bei ausschließlich steuerfreier Vermietung 15 000 € 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.

10 Nicht abziehbare Schuldzinsen bei Überentnahmen: Anwendung der Regelungen auf Einnahmenüberschussrechner

Schuldzinsen für betrieblich veranlasste Kredite mindern im Grundsatz als Betriebsausgaben den steuerlichen Gewinn. Der Schuldzinsenabzug ist steuerlich aber eingeschränkt, wenn **Überentnahmen** bestehen. Hiermit sollen Gestaltungen verhindert werden, bei denen einerseits die Liquidität aus betrieblichen Einnahmen mittels Entnahme zur Finanzierung privater Investitionen verwendet wird und andererseits Betriebsausgaben über einen Kredit finanziert werden und im Ergebnis damit die Fremdfinanzierung der privaten Investitionen in den steuerlich relevanten Bereich verlagert und die entsprechenden Zinsen steuerwirksam würden.

Die gesetzliche Regelung zur Verhinderung solcher Gestaltungen erfordert eine zweistufige Prüfung:

- Zunächst ist im ersten Schritt zu klären, ob der betreffende Kredit eine betriebliche oder private Schuld ist. Insoweit ist die Verwendung des Kredits entscheidend.
- Sodann ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob und in welchem Umfang die betrieblich veranlassten Schuldzinsen abziehbar sind. Betriebliche Schuldzinsen sind dann nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 % der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt. Insoweit erfolgt also eine periodenübergreifende Betrachtung. So können Schuldzinsen in einem Wirtschaftsjahr auch dann nicht abziehbar sein, wenn in diesem Jahr selbst keine Überentnahme zu verzeichnen ist, denn die nicht abziehbaren Schuldzinsen können auch ausschließlich auf den Überentnahmen früherer Jahre beruhen.
- Die nicht abziehbaren Schuldzinsen sind zudem gedeckelt auf die tatsächlichen Schuldzinsen abzüglich eines unschädlichen Betrags von 2 050 € und abzüglich der Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 17.5.2022 (Az. VIII R 38/18) entschieden, dass auch bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmenüberschussrechnung periodenübergreifend zu ermitteln ist,

ob im betrachteten Gewinnermittlungszeitraum Überentnahmen vorliegen. Überentnahmen sind bei Einnahmenüberschussrechnern allerdings anders als bei bilanzierenden Stpfl. nicht auf die Höhe eines niedrigeren negativen Kapitalkontos zu begrenzen, das zum Ende des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums nach bilanziellen Grundsätzen vereinfacht durch Gegenüberstellung der Aktiv- und Passivposten fiktiv ermittelt wird.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass auch bei Gewinnermittlung mittels Einnahmenüberschussrechnung – also insbesondere bei Freiberuflern und kleineren Gewerbetreibenden – die gesetzliche Begrenzung des Abzugs betrieblicher Schuldzinsen zu beachten ist. Auch bei diesen müssen Entnahmen und Einlagen ermittelt werden und die Berechnung etwaiger Überentnahmen periodenübergreifend fortgeschrieben werden. Bei der Größe „Gewinn“ ist bei solchen Einnahmenüberschussrechnern auf den steuerlichen Gewinn abzustellen. Relevant ist dies allerdings nur dann, wenn tatsächlich auch betriebliche Schuldzinsen anfallen.

11 Kinderbetreuungseinrichtung mit Belegungspräferenz für Vertragspartner: keine Gemeinnützigkeit

Zur Steigerung der Attraktivität als Arbeitgeber werden in der Praxis von Arbeitgebern vielfältige Angebote insbesondere zur Vereinbarkeit von Beruf und Familie angeboten. Ein wichtiger Baustein ist die Sicherstellung der **Kinderbetreuung**. Zu diesem Zweck kooperieren Arbeitgeber oftmals mit Kindertagesstätten und sichern bestimmte Betreuungskontingente.

Diese Konzepte können Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung der Kindertagesstätte haben, wie das Urteil des BFH vom 1.2.2022 (Az. V R 1/20) verdeutlicht. Dies vor dem Hintergrund, dass der Betrieb einer Kindertagesstätte im Grundsatz steuerlich als gemeinnützig eingestuft wird (Voraussetzung ist eine entsprechende Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag und die Einhaltung bestimmter weiterer Bedingungen), so dass Einnahmen für die Kinderbetreuung steuerlich nicht erfasst werden und die Einrichtung für Zuwendungen steuerlich wirksame Spendenbescheinigungen ausstellen kann. Die Einstufung als steuerbegünstigte Körperschaft steht allerdings unter engen Bedingungen, welche in solchen Konstellationen sorgfältig zu prüfen sind. So erfordert eine Einstufung als gemeinnützige Körperschaft, dass die Allgemeinheit gefördert wird.

Die Erfüllung dieser Voraussetzungen stand im Urteilsfall im Streit. Es ging um eine GmbH, deren Gesellschaftszweck in der gemeinnützigen Förderung der Jugendhilfe sowie der Bildung und Erziehung sowie der Förderung der Altenhilfe u.a. durch den Betrieb von Kindertageseinrichtungen bestand. In den Jahren 2008 bis 2012 (Streitjahre) schloss die Stpfl. – i.d.R. gemeinsam mit ihrer Anteilseignerin – mit Unternehmen Verträge über die Errichtung und den Betrieb von Kinderbetreuungseinrichtungen für Kinder der Mitarbeiter der Unternehmen. Die Stpfl. betrieb in den Streitjahren insgesamt vier Einrichtungen. Für die Aufnahme der zu betreuenden Kinder galten für die Beschäftigten der Unternehmen die Aufnahmebedingungen der Stpfl., wobei die Stpfl. auf die Belegungspräferenz der Unternehmen Rücksicht nehmen sollte, sofern dies mit den gesetzlichen Bestimmungen, behördlichen Auflagen und dem pädagogischen Konzept vereinbar war. Andere Personen, die nicht bei den Unternehmen beschäftigt waren, konnten einen Betreuungsplatz in Anspruch nehmen, wenn die Unternehmen aus ihrer Belegschaft keinen Bedarf hatten oder wenn Plätze länger unbelegt blieben. Für jeden Betreuungsplatz zahlten die Unternehmen ein von der Belegung abhängiges pauschales Entgelt, das sich durch Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln an die Stpfl. verringerte. Für eine Einrichtung, die 20 Plätze bot, schloss die Stpfl. einen entsprechenden Vertrag über 18 Plätze, für die übrigen drei Einrichtungen entsprechende Verträge über sämtliche Plätze. Im August 2012 schloss die Stpfl. für eine Einrichtung zusätzlich einen Vertrag mit der Stadt A über eine Krippengruppe mit Platzsharing, wovon die Stpfl. mindestens vier von insgesamt zwölf Plätzen zur Erfüllung des Rechtsanspruchs auf einen Krippenplatz zur Verfügung stellte. Tatsächlich wurden in den Streitjahren die Betreuungsplätze auch mit Kindern belegt, deren Eltern nicht Mitarbeiter der Vertragspartner der Stpfl. waren, und zwar in drei Einrichtungen einzelne Plätze und in einer Einrichtung von Anfang an deutlich mehr als die Hälfte der Plätze. Die Stpfl. erhielt für ihre Einrichtungen öffentliche Fördermittel.

Das Finanzamt gelangte nun zu der Auffassung, dass die GmbH nicht als gemeinnützig einzustufen sei, da sie nicht die Allgemeinheit fördere, weil ihre Einrichtungen den Beschäftigten ihrer Vertragspartner vorbehalten seien. Der BFH bestätigt nun diese Einschätzung. Insbesondere ist eine für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit erforderliche Förderung der Allgemeinheit nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugutekommt,

fest abgeschlossen ist, z.B. durch Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Von einer Förderung der Allgemeinheit ist nur dann auszugehen, wenn im Grundsatz jedermann freien Zutritt zur Körperschaft oder zu ihren Leistungen hat und sich der geförderte Personenkreis dementsprechend zumindest als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt. Vorliegend kam die Tätigkeit der GmbH nur einem fest abgeschlossenen Personenkreis zu Gute. So konnten bei drei der vier Betreuungseinrichtungen sämtliche Plätze von den Mitarbeitern bestimmter Unternehmen besetzt werden und nur in einer Kinderbetreuungseinrichtung gab es zwei von 20 Plätzen, die nicht einem Unternehmen zur Verfügung zu stellen waren. Als unerheblich sah es das Gericht an, dass nicht belegte Restplätze vertraglich anderweitig vergeben werden konnten, was dazu führte, dass in einer Kinderbetreuungseinrichtung deutlich mehr als die Hälfte der Plätze betriebsfremd belegt wurden.

Handlungsempfehlung:

Welche steuerlichen Auswirkungen sich im konkreten Fall ergeben, hängt davon ab, wie die Finanzierung des Betriebs der Kindertagesstätte ausgestaltet ist. Jedenfalls müssen die Konsequenzen dieses Urteils in der Praxis beachtet werden. Individuell ist zu prüfen, ob die Gemeinnützigkeit durch (begrenzte) Öffnung für die Allgemeinheit erreicht werden kann.

12 Ertragsteuerliche Behandlung von Incentive-Reisen

Incentive-Reisen werden von einem Unternehmen gewährt, um Geschäftspartner oder Arbeitnehmer des Betriebs für erbrachte Leistungen zu belohnen und die Geschäftsbeziehung zu festigen bzw. zu besonderen Arbeitsleistungen zu motivieren. Der Ablauf der Reise und die einzelnen Veranstaltungen dienen allgemein-touristischen Interessen. Die OFD Frankfurt am Main hat mit Schreiben vom 22.3.2022 (Az. S 2143 A – 46 – St 516) zur ertragsteuerlichen Behandlung solcher Incentive-Reisen bei den Unternehmen, die die Leistungen gewähren, und den Empfängern der Leistungen Stellung genommen. Insoweit geht die FinVerw von folgender steuerlichen Behandlung aus:

Behandlung der Aufwendungen bei dem die Reiseleistung gewährenden Unternehmen:

- Aufwendungen für Geschäftspartner: Wird eine Incentive-Reise mit Geschäftspartnern des Stpfl. durchgeführt, ist zu differenzieren:
 - Wird die Reise in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit den Leistungen des Empfängers als – zusätzliche – Gegenleistung gewährt, sind die tatsächlich entstandenen Fahrtkosten sowie die Unterbringungskosten in vollem Umfang als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Aufwendungen für die Gewährung von Mahlzeiten sind als Bewirtungskosten nach den üblichen Regeln zu 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Kosten abzugsfähig.
 - Wird die Reise mit gegenwärtigen oder zukünftigen Geschäftspartnern durchgeführt, um allgemeine Geschäftsbeziehungen erst anzuknüpfen, zu erhalten oder zu verbessern, handelt es sich um ein Geschenk. Fahrt- und Unterbringungskosten dürfen dann den Gewinn nicht mindern; Aufwendungen für die Bewirtung sind nach den üblichen Regeln zu 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Kosten abzugsfähig.
- Aufwendungen für Arbeitnehmer: Wird die Reise mit Arbeitnehmern des Betriebs durchgeführt, sind die hierdurch veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgaben in voller Höhe berücksichtigungsfähig. Etwaige Abzugsbeschränkungen, wie z.B. für Bewirtungskosten, greifen nicht.

Behandlung der Reise beim Empfänger:

- Gewährung der Reiseleistungen an Geschäftspartner: Wendet der Unternehmer einem Geschäftspartner eine Incentive-Reise zu, so sind auf dessen Seite Betriebseinnahmen in Höhe des Reisewerts anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn die Reise einer Personen- oder Kapitalgesellschaft zugewendet wird. Der Wert einer Reise ist auch dann als Betriebseinnahme anzusetzen, wenn das die Reiseleistungen gewährende Unternehmen die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehen darf. Da die Reise regelmäßig allgemeine touristische Interessen befriedigt, liegt gleichzeitig eine Entnahme vor. Ist Nutznießer der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, so liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Der Wert der zugewandten Reise ist in ihrer Gesamtheit mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen.

- Gewährung der Reiseleistungen an Arbeitnehmer: Wird Arbeitnehmern des Unternehmers eine Incentive-Reise gewährt, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, der ggf. pauschal versteuert werden kann.

Vermeidung der steuerlichen Erfassung auf Seiten des Empfängers durch Pauschalversteuerung:

- Der die Incentive-Reise gewährende Unternehmer wird i.d.R. ein Interesse daran haben, dass auf Seiten des Empfängers keine steuerlichen Folgen eintreten. Dieses Ziel kann erreicht werden, wenn der die Reise gewährende Unternehmer die Sachzuwendung mit einem Steuersatz von 30 % pauschal versteuert. Damit sind sämtliche steuerlichen Folgen auf Seiten des Empfängers – sei dies ein Unternehmer oder ein Arbeitnehmer – abgegolten.
- Bei dieser Pauschalversteuerung sind bestimmte Regeln einzuhalten.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen sollten stets die steuerlichen Konsequenzen in den Blick genommen werden. Dies allein schon deshalb, weil die steuerlichen Folgen oftmals materiell bedeutsam sind und damit die Kosten der Reise deutlich erhöhen können.

13 Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für das Sportsponsoring

In der Praxis vielfach angewendet 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 FinVerw 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 FG hat diese Auffassung der FinVerw nun 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. 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 nun unter dem Az. III R 5/22 beim BFH die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

14 Gewerbliche Tätigkeit eines Sportlers und Zurechnung von Zahlungen der Sportförderung

Im Streit stand die steuerliche Behandlung eines Sportlers. Dieser erwirtschaftete Einnahmen aus Sponsorenverträgen, die er als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelte. Daneben vereinnahmte dieser Zahlungen, die er von der Stiftung Deutsche Sporthilfe i.H.v. rund 6 517 € – bestehend aus einer Kader-Förderung (monatlich 300 €) sowie einer ab Juli 2014 in Teilbeträgen ausbezahlten Prämie für seinen Platz bei den Olympischen Spielen (monatlich 416,67 €) – erhalten hatte. Diese Einnahmen ordnete er – unter Berufung auf eine ältere

Äußerung der FinVerw – den sonstigen Einkünften zu, denen er Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüberstellte. Das Finanzamt sah nun insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es liege eine einheitliche Tätigkeit vor.

Dieses Auslegungsergebnis der FinVerw hat der BFH nun mit Urteil vom 15.12.2021 (Az. X R 19/19) bestätigt. Entscheidend sei, dass die – an sich nicht steuerbare – sportliche Betätigung mit ihrer gewerblichen Vermarktung im Rahmen von Sponsorenverträgen in einem untrennbaren Sachzusammenhang stehe. Daher bilden beide Tätigkeiten einen einheitlichen Gewerbebetrieb, so dass auch die Sporttätigkeit von der Steuerpflicht erfasst werde.

Ausdrücklich lehnt das Gericht den Ansatz von (pauschalen) Betriebsausgaben für sportbedingte Aufwendungen in Höhe der Zahlungen der Sportförderung ab. Bei einem Gewerbetreibenden sind tatsächliche Aufwendungen nach den allgemeinen für Betriebsausgaben geltenden Regeln anzusetzen. Der durch die sportliche Betätigung bedingte Nahrungsmittelmehrbedarf ist einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigungsfähig.

Hinweis:

Die FinVerw hat dies in älteren Erlassen großzügiger gesehen. Der BFH führt hierzu aber aus, dass sich der Stpfl. im Streitfall hierauf nicht berufen könne, da diese Verwaltungsauffassung auf einer unzutreffenden Gesetzesauslegung beruhe. Vorliegend war aber entscheidend – und dies ist dann im Einzelfall zu prüfen –, dass ein einheitlicher Gewerbebetrieb Sponsoring/Sporttätigkeit vorlag und in diesem Rahmen die Zahlungen der Sporthilfe steuerlich anzusetzen waren.

Für Personengesellschaften

15 Eingeschränkte Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Gewinne einer Personengesellschaft werden erst auf Ebene der Gesellschafter besteuert. Dies eröffnet auch die Möglichkeit, dem Gesellschafter zugerechnete Verluste der Gesellschaft bei der Einkommensteuerveranlagung des Gesellschafters mit Einkünften aus anderen Einkunftsquellen zu verrechnen. Diese Möglichkeit der Verlustverrechnung ist steuerlich allerdings bei Gesellschaftern, die nicht unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften, insbesondere also bei Kommanditisten, begrenzt auf die geleistete Einlage bzw. eine höhere, im Handelsregister eingetragene Haftsumme.

Ist nun absehbar, dass die Gesellschaft das laufende Wirtschaftsjahr mit einem steuerlichen Verlust abschließen wird, so muss rechtzeitig geprüft werden, ob eine eventuelle Einschränkung der Verlustverrechnung droht. Im Grundsatz sind Verluste dann nicht beim Gesellschafter mit anderen Einkünften ausgleichsfähig (sondern nur mit zukünftigen Gewinnen aus der Beteiligung verrechenbar), wenn der Verlustanteil des Kommanditisten zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos führt. Die diesbezügliche gesetzliche Regelung ist komplex und führt vielfach zu Streitfällen. Dies zeigt ein aktueller Fall, über den das FG Münster zu entscheiden hatte.

Im Streit stand die Berechnung der ausgleichsfähigen Verluste hinsichtlich zweier Aspekte: Zum einen, ob eine außerbilanzielle Hinzurechnung eines Investitionsabzugsbetrags im Jahr der vorgenommenen Investition den beim Gesellschafter anzusetzenden Verlust berühre. Zum anderen die Wirkung von „Überentnahmen“ in Vorjahren. In den Vorjahren überstiegen die Entnahmen die Einlagen und Gewinnanteile, so dass das Kapitalkonto zu Beginn des Streitjahres bei -82 627 € lag. Verluste lagen in den Vorjahren jedoch nicht vor, vielmehr wurden stets Gewinne erzielt. Im Streitjahr ergab sich nun ein deutlich positiver Saldo aus Einlagen und Entnahmen, was dazu führte, dass der vergleichsweise hohe Verlust des Jahres das negative Kapitalkonto nur um ca. 2 346 € vergrößerte. Das Finanzamt vertrat nun aber die Ansicht, dass hinsichtlich der Entnahmen/Einlagen eine wirtschaftsjahrübergreifende Betrachtung zu erfolgen habe und mithin die Mehrentnahmen der Vorjahre nun mindernd zu berücksichtigen seien, denn in einer wirtschaftsjahrübergreifenden Betrachtung seien durch die Einlagen im Streitjahr lediglich diese Mehrentnahmen der Vorjahre wieder ausgeglichen worden.

Das FG Münster hat nun mit Gerichtsbescheid v. 13.4.2022 (Az. 13 K 141/20 F) zum Streitfall entschieden, dass

- die Prüfung, ob der Verlustanteil zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos geführt hat, rein jahresbezogen vorzunehmen ist. Mehrentnahmen aus Vorjahren beeinflussen das negative Kapitalkonto nicht.
- der Hinzurechnungsbetrag aus dem Investitionsabzugsbetrag im Jahr der Investition dagegen außerhalb der Steuerbilanz ausschließlich bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns zu berücksichtigen ist, so dass dieser das insoweit maßgebliche Kapitalkonto und somit die Berechnung des Verlustausgleichsvolumens nicht beeinflusst.

Nach der gesetzlichen Regelung darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust einer KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Ob diese gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind – ob also ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht – bestimmt sich durch einen Vergleich des Kapitalkontos zum Bilanzstichtag des Veranlagungsjahres mit dem Kapitalkonto zum Bilanzstichtag des Vorjahres. Es ergibt sich also eine streng wirtschaftsjahrbezogene Betrachtung.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung ist nun unter dem Az. IV R 10/22 vor dem BFH die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage nicht abschließend geklärt ist.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass bei drohenden Verlusten eine rechtzeitige Fortschreibung des sich ergebenden Kapitalkontos und eine entsprechende Planung der Entnahmen und Einlagen erfolgen muss. Mittels Verzicht auf Entnahmen bzw. Einlagen bis zum Ende des Wirtschaftsjahres – meist also aktuell der 31.12.2022 – kann das Verlustverrechnungsvolumen vergrößert werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

16 Mit dem Jahressteuergesetz angekündigte Gesetzesänderungen

Vorgelegt wurde der Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022. Dieses sieht auch Änderungen für Bezieher von Kapitaleinkünften vor:

- Sparer-Pauschbetrag: Mit Wirkung ab 2023 soll der Sparerpauschbetrag von derzeit 801 € auf 1 000 € bzw. bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten von 1 602 € auf 2 000 € angehoben werden.
- Verluste aus Kapitaleinkünften: Verluste aus Kapitaleinkünften dürfen nur die Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt, mindern. Insoweit ist die Verlustverrechnung also ausdrücklich auf diese Einkunftsart beschränkt. Bei Ehegatten gilt dies nach aktuellem Recht darüber hinaus ausdrücklich für den einzelnen Ehegatten. Mit Wirkung ab dem Jahr 2022 soll nun eine ehегattenübergreifende Verlustverrechnung eingeführt werden.

Handlungsempfehlung:

Soweit die Ehegatten eigene Konten/Depots führen, muss bei der Depotbank bis zum 15.12.2022 eine Verlustbescheinigung angefordert werden. Diese bescheinigten, noch nicht ausgeglichenen Verluste können dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung mit positiven Erträgen aus Kapitalvermögen aus anderen Depots/Konten des Ehegatten verrechnet werden, wenn die vorgesehene Gesetzesänderung wie aktuell vorgesehen umgesetzt wird.

Hinweis:

Das Gesetzgebungsverfahren wird voraussichtlich erst gegen Ende 2022 abgeschlossen sein, so dass auch erst dann die endgültigen Regelungen feststehen.

Für Hauseigentümer

17 Veräußerung einer privat genutzten Immobilie – Steuerliche Nichterfassung bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Wird eine im steuerlichen Privatvermögen gehaltene Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder veräußert, so wird der realisierte Veräußerungsgewinn grundsätzlich steuerlich erfasst. Insoweit besteht eine in der Praxis wichtige Rückausnahme – die dann eben zur steuerlichen Nichterfassung des Veräußerungsgewinns führt – wenn die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Dies setzt nach der Rechtsprechung voraus, dass die Wohnimmobilie mindestens im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Konkret bedeutet dies, wie nun der BFH mit zwei gleichlautenden Bescheiden vom 3.8.2022 (Az. IX B 16/22 und IX B 17/22) bestätigt und konkretisiert:

- Ausreichend ist eine zusammenhängende Nutzung von einem Jahr und zwei Tagen – wobei sich die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auf das gesamte mittlere Kalenderjahr erstrecken muss, während die eigene Wohnnutzung im zweiten Jahr vor der Veräußerung und im Veräußerungsjahr nur jeweils einen Tag zu umfassen braucht.
- Wird – so lag der Streitfall – die maßgebliche Wohnimmobilie im Jahr der Veräußerung überhaupt nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken genutzt, kommt die Ausnahmevorschrift nicht zur Anwendung und es erfolgt eine steuerliche Erfassung der Veräußerung.
- Maßgebend sind demnach das Kalenderjahr der Veräußerung und die beiden vorangegangenen Kalenderjahre.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist mithin eine entsprechende zeitliche Planung vorzunehmen. Materiell kann dies sehr hohe Bedeutung erlangen.

18 Aktualisierte Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung

Das BMF hat seine Arbeitshilfen zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung) aktualisiert und die entsprechende Arbeitshilfe samt Anleitung mit Stand August 2022 veröffentlicht.

Eine solche Kaufpreisaufteilung ist dann erforderlich, wenn eine Immobilie zu einem Gesamtkaufpreis erworben wurde. Insoweit muss dann der Wert des Gebäudes aus dem Gesamtkaufpreis ermittelt werden, da nur auf diesen Abschreibungen zu berechnen sind, während der Grund und Boden keiner Abnutzung unterliegt.

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nicht nach der sogenannten Restwertmethode, sondern nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen. Die von der FinVerw zur Verfügung gestellte Arbeitshilfe ermöglicht unter Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen.

Handlungsempfehlung:

In materiell bedeutsamen Fällen ist empfehlenswert, eine Kaufpreisaufteilung auf das Gebäude einerseits und den Grund und Boden andererseits unmittelbar im Kaufvertrag vorzunehmen. Einer solchen vertraglichen Aufteilung ist grds. für steuerliche Zwecke zu folgen, wenn die gewählte Aufteilung nicht offensichtlich unzutreffend ist.

19 Erhöhung der Grunderwerbsteuer in Hamburg und Sachsen

Beim Erwerb einer Immobilie fällt Grunderwerbsteuer an. Der Grunderwerbsteuersatz kann von den einzelnen Bundesländern autonom festgelegt werden. Die Grunderwerbsteuersätze werden nun erhöht in

- **Hamburg** zum 1.1.2023 von 4,5 % auf 5,5 %;
- **Sachsen** plant eine Erhöhung von 3,5 % auf 5,5 % (Beschluss Eckwerte Haushalt 2023/2024 v. 14./15.6.2022).

Käufe ab dem Inkrafttreten der (vorgesehenen) Erhöhung am 1.1.2023 werden mit dem erhöhten Steuersatz besteuert. Bei einem Kaufpreis von z.B. 300 000 € führt die Erhöhung immerhin zu einer Mehrbelastung von 3 000 € (1 %-Punkt) bzw. 6 000 € (2 %-Punkte). Die

Grunderwerbsteuer entsteht grundsätzlich bereits mit dem Abschluss des rechtswirksamen und notariell beurkundeten Kaufvertrags. Die Übergabe des Grundstücks, die Grundbuchumschreibung und die Kaufpreiszahlung haben keinen Einfluss auf die Entstehung der Steuer. Im Hinblick auf den anstehenden Stichtag 1.1.2023 ist also der Abschluss des notariellen Kaufvertrags maßgebend.

Handlungsempfehlung:

Wegen der hohen Steuersätze sollten Kaufpreisbestandteile, welche nicht auf die Immobilie selbst, sondern z.B. auf Inventar, Möbel oder eine Einbauküche entfallen, aus dem Kaufpreis herausgerechnet und im Kaufvertrag separat ausgewiesen werden. Hierauf fällt keine Grunderwerbsteuer an.

Hinweis:

Wird mit der Immobilie eine auf dessen Dach befindliche Photovoltaikanlage mitveräußert, so unterliegt diese ebenfalls nicht der Grunderwerbsteuer. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Veräußerung der Photovoltaikanlage der Umsatzsteuer unterliegt. Oftmals wird das nicht der Fall sein, da eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt. Dies ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats für den Einzelfall zu prüfen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

20 **Organschaft: § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG umfasst keine außerorganschaftlichen Mehrabführungen**

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 Dividendenbesteuerung (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 FinVerw, 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 dabei 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 handelsbilanziellem 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 FinVerw gestellt. Abzuwarten bleibt allerdings die Reaktion der FinVerw, also die Frage, ob diese das Urteil über den entschiedenen Fall hinaus allg. anerkennt. Für Zeiträume ab dem VZ 2022 ist im Übrigen zu beachten, dass durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts für organschaftlich verursachte Minder- und Mehrabführungen statt der Ausgleichspostenlösung die von der FinVerw präferierte Einlagelösung gilt, und dies erstmals für Minder- und Mehrabführungen in einem nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft.

21 Verluste aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen nach vorheriger Kapitalerhöhung

Mit seinem vorläufig noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 21.6.2022 (Az. 13 K 1149/20 E) hat sich das FG Düsseldorf mit der steuerlichen Berücksichtigung eines Verlustes nach § 17 EStG befasst. Die Besonderheit lag darin, dass die Veräußerung sowohl einen im Wege einer Kapitalerhöhung unter Aufgeldzahlung kurz vor der Veräußerung neu geschaffenen Kapitalgesellschaftsanteil wie auch Altanteile umfasste. Dazu hat das FG entschieden,

- dass im Rahmen des § 17 EStG die Gewinnerzielungsabsicht nicht anhand jedes einzelnen veräußerten Anteils, sondern einheitlich für alle veräußerten Anteile zu prüfen ist,
- und dass der 2019 ins Gesetz aufgenommene § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG entgegen der Gesetzgebung nicht etwa deklaratorisch, sondern konstitutiv ist.

Im Streitfall war die Stpfl. Alleingesellschafterin einer im November des Streitjahrs 2015 gegründeten Immobilien-GmbH. Bei Gründung betrug das Stammkapital 25 000 €, eingeteilt in 25 000 Geschäftsanteile (Nrn. 1 bis 25 000, Nennbetrag jeweils 1 €). Kurz nach der Gründung beschloss die Stpfl. eine Kapitalerhöhung auf 26 000 €. Zur Durchführung schuf sie einen neuen Anteil (Nr. 25 001, Nennbetrag 1 000 €) und verpflichtete sich im Kapitalerhebungsbeschluss, neben der Einlage ein Aufgeld i.H.v. 500 000 € in die Kapitalrücklagen der GmbH einzuzahlen. Nach der Einzahlung veräußerte sie die Anteile mit den lfd. Nr. 24.701 bis 25.001 für 26 300 € an ihren Ehemann.

In ihrer Steuererklärung machte die Stpfl. einen Veräußerungsverlust nach § 17 EStG i.H.v. 285 000 € geltend, der sich durch Abzug der AK i.H.v. 501 300 € von dem Veräußerungspreis i.H.v. 26 300 € und der anschließenden Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ergab. Das Aufgeld ordnete sie dabei ausschließlich dem Neuanteil als AK zu. Das FA vertrat die Auffassung, der Verlust aus der Veräußerung des Neuanteils sei nicht zu berücksichtigen, da es insoweit an der Gewinnerzielungsabsicht fehle. Im Übrigen sei, wenn eine einheitliche Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht vorgenommen werden müsste, das Aufgeld auf alle Anteile gleichmäßig zu verteilen. Der 2019 neu eingefügte § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG, der eine solche gleichmäßige Aufteilung vorsehe, sei lediglich deklaratorisch.

Das FG Düsseldorf hat der Klage wie folgt stattgegeben:

- Die Gewinnerzielungsabsicht sei in zwei Schritten zu prüfen: Zunächst werde die objektive Erfolgsprognose und erst dann – sofern die Erfolgsprognose negativ ist – die subjektive Gewinnerzielungsabsicht des Stpfl. geprüft.
- Schritt 1: Bei der Prüfung der Erfolgsprognose werde der Totalgewinn als Gesamtergebnis der steuerrelevanten Tätigkeit oder Nutzung von Kapitalvermögen betrachtet.
- Schritt 2: Bei Vorliegen einer positiven Erfolgsprognose bei gewerblichen Einkünften i.S. des § 17 EStG sei regelmäßig davon auszugehen, dass der qualifiziert Beteiligte eine entsprechende Absicht der Gewinnerzielung besitzt, auch wenn die Gewinnerzielung bei kurzer Dauer der Beteiligung im Einzelfall in den Hintergrund treten könne. Dabei müsse auf die gesamte veräußerte Beteiligung und nicht auf den einzelnen veräußerten Anteil abgestellt werden.
- Das in die Kapitalrücklage eingezahlte Aufgeld verteile sich zwar bei wirtschaftlicher Betrachtung auf alle Geschäftsanteile an der Kapitalgesellschaft und werte diese

entsprechend ihrer Nennwerte auf. Nach der Rechtsprechung des BFH ist das im Rahmen einer Kapitalerhöhung in die Kapitalrücklage eingezahlte Aufgeld steuerlich aber ausschließlich dem neu geschaffenen Anteil zuzuordnen. Die diesbezügliche gesetzliche Neuregelung des § 17 Abs. 2a Satz 5 EStG gelte erst für nach dem 31.7.2019 und nur auf Antrag des Stpfl., der hier nicht gestellt wurde, bereits für Veräußerungen vor dem 31.7.2019.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist aufmerksam zu verfolgen, das FG Düsseldorf hat seine Auffassung jedenfalls sehr klar und überzeugend abgeleitet. Unter Gestaltungsaspekten hervorzuheben ist auch, dass das FG keinen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO erkennen kann – die von der Stpfl. gewählte rechtliche Gestaltung (Anteilswerb durch Kapitalerhöhung unter Aufgeldzahlung) sei „*nicht unangemessen*“. Sie hätte nicht ausschließlich dem Zweck der Steuerminderung gedient, sondern der Ausstattung der GmbH mit Finanzmitteln, mithin einem wirtschaftlichen Zweck. Diese Gestaltung sei „*weder gekünstelt noch umständlicher, wesentlich teurer, komplizierter oder weniger praktikabel im Vergleich*“ zu anderen möglichen Gestaltungen.

22 Zeitpunkt der Entstehung eines Auflösungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG, Liebhaberei bei Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Die Frage des Zeitpunkts der Berücksichtigung eines Auflösungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG ist höchstrichterlich bereits mehrfach behandelt worden: Danach ist ein Verlust regelmäßig in dem Jahr zu erfassen, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlustes nicht mehr zu rechnen ist.

Auf Grund der hohen materiellen Relevanz im Einzelfall müssen entsprechende Sachverhalte aber gleichwohl immer wieder gerichtlich überprüft und insbes. die Frage entschieden werden, ob der Verlust im Streitjahr bereits feststand. So auch in dem Fall, in dem das FG Düsseldorf rkr. mit Urteil v. 12.4.2022, Az. 10 K 1175/19 E, zur Frage der Geltendmachung eines Verlustes aus der Auflösung einer GmbH entschieden hat,

- dass ein Auflösungsverlust i.S.v. § 17 Abs. 4 EStG bei einer Auflösung einer Kapitalgesellschaft mit anschließendem Insolvenzverfahren regelmäßig erst mit dessen Abschluss entsteht,
- und dass, wenn sich ein Stpfl. gem. § 17 Abs. 1 EStG an einer Kapitalgesellschaft in Kenntnis einer dieser drohenden Insolvenz beteiligt, ihm die auch bei dieser Einkunftsart erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht fehlt.

Im konkreten Streitfall hatte – sehr verkürzt dargestellt – eine GmbH im Juli 2014 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt. An der GmbH waren Herr E zu 66,66 % und Frau B zu 33,34 % beteiligt. Geschäftsführer war seit 2008 Herr K. Mit notariellem Vertrag vom 18.3.2014 erwarb die Stpfl. zum einen den gesamten Geschäftsanteil von Frau B zu einem Kaufpreis von 1 € und zum anderen von Herrn E einen Teilgeschäftsanteil im Umfang der Hälfte seines Geschäftsanteils zu einem Kaufpreis von ebenfalls 1 €. Als weitere „Gegenleistung“ verpflichtete sich die Stpfl., der Gesellschaft bis spätestens zum 15.4.2014 ein Gesellschafterdarlehen i.H.v. 320 000 € zur Verfügung zu stellen. Die Abtretung der Geschäftsanteile war aufschiebend bedingt durch die vollständige Erbringung des vorgenannten Darlehens. Die Stpfl. leistete im Rahmen der Darlehensgewährung eine Einmalzahlung i.H.v. 320 000 € an die X-Bank auf deren Forderungen gegen die GmbH.

Mit notariellem Vertrag vom 2.5.2014 hoben die Stpfl., Frau B und Herr E, den ursprünglichen Anteilsübertragungsvertrag seinem „gesamten Inhalt nach auf und stell[t]en den vor Durchführung der darin erfolgten Anteilsübertragungen bestehenden Zustand wieder her“, und zwar durch Rückübertragung der Anteile. Sodann schlossen sie einen neuen Geschäftsanteilsübertragungsvertrag, wonach mit sofortiger dinglicher Wirkung Herr E der Stpfl. einen Geschäftsanteil im Nennwert von nur noch 2 000 € übertrug. In der Folge begehrte die Stpfl. nun die Berücksichtigung eines Verlustes gem. § 17 Abs. 4 EStG i.H.v. 320 002 € für 2014, was das FA mit dem Hinweis ablehnte, in 2014 sei noch nicht ersichtlich gewesen, ob und in welcher Höhe noch nachträgliche AK anfielen.

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen und folgende Aspekte hervorgehoben:

- Die Entstehung eines Auflösungsverlustes setze voraus, dass mit Zuteilungen und Rückzahlungen gem. § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht mehr zu rechnen ist, und dass feststehe, ob und in welcher Höhe noch nachträgliche AK oder sonstige im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG zu berücksichtigende wesentliche Aufwendungen anfallen werden.

- Nur ausnahmsweise könne der Zeitpunkt, in dem der Auflösungsverlust realisiert ist, schon vor Abschluss der Liquidation liegen, nämlich dann, wenn mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlustes nicht mehr zu rechnen ist, z.B. bei Ablehnung des Verfahrens mangels Masse.
- Im konkreten Streitfall sei aber eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Stpfl. im Jahr der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht ausgeschlossen gewesen, weil die Gesellschaft im Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses (dem Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens) nicht vermögenslos war (da die GmbH ausweislich des Berichts des Insolvenzverwalters noch über Vermögen i.H.v. rd. 44 T€ verfügte).
- Ein Auflösungsverlust habe im Streitjahr auch deshalb nicht festgestanden, weil die Stpfl. z.B. ihr zu Sicherungseigentum übereignete Fahrzeuge an sich genommen und verwertet hatte.

Neben diesen Feststellungen zum Zeitpunkt der Realisation des Verlusts stellt das FG auch noch ganz grundsätzlich heraus, dass im Streitfall schon die Gewinnerzielungsabsicht der Stpfl. nicht festgestellt werden konnte. Denn die GmbH habe sich schon seit Beginn 2014 am Rande der Insolvenz befunden und die übertragenen Anteile wurden als wertlos eingeschätzt (d.h. mit 1 € bewertet). Hinter dem Erwerb dieser wertlosen GmbH-Anteile sowie der Darlehensgewährung bei drohender Insolvenz der GmbH könnten daher lediglich private Motive – auf Grund einer persönlichen Beziehung der Stpfl. zu Herrn C – zu sehen sein.

Hinweis:

Das FG hat sich bei seiner rechtskräftigen Entscheidung auf die vom BFH aufgestellten Grundsätze gestützt, nach denen die Verlustberücksichtigung bereits vor Abschluss des Insolvenzverfahrens in Betracht kommt (wenn z.B. ohne weitere Ermittlungen und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen ist, dass das Vermögen der Gesellschaft zu Liquidationswerten die Schulden nicht mehr decken wird).

Handlungsempfehlung:

Für die Beratungspraxis ist auch vor diesem Hintergrund zu empfehlen, etwaige Auflösungsverluste weiterhin möglichst frühzeitig geltend zu machen: Wird der Auflösungsverlust „zu früh“ geltend gemacht, verliert der Stpfl. das Einspruchs- und ggf. das anschließende Klageverfahren, kann aber i.d.R. den Verlust in einem späteren Veranlagungszeitraum noch geltend machen. Wird der Verlust hingegen „zu spät“ geltend gemacht, scheidet die Verlustberücksichtigung dann aus, wenn die Steuerbescheide schon bestandskräftig sind. Daher ist in einschlägigen Fällen dringend darauf zu achten, den Auflösungsverlust möglichst früh geltend zu machen.

23 Zahlungen des Geschäftsführers auf Grund einer Lohnsteuerhaftung sind als Werbungskosten abzugsfähig

Nach § 69 AO haften GmbH-Geschäftsführer u.a. für Schulden der GmbH, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Insofern sollte gerade den Verpflichtungen zur Erklärung und zur Zahlung von Lohnsteuern und von Umsatzsteuern höchste Priorität beigemessen werden.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 8.3.2022 (Az. VI R 19/20) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat,

- dass Aufwendungen eines angestellten Geschäftsführers zur Tilgung von Haftungsschulden auch insoweit als Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar sind, als die Haftung auf nicht abgeführter Lohnsteuer beruht, die auf den Arbeitslohn des Geschäftsführers entfällt,
- und dass das Abzugsverbot gem. § 12 Nr. 3 EStG dem nicht entgegenstehe (Abzugsverbot für Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen).

Im konkreten Streitfall war die Stpfl. Mit-Gesellschafterin sowie Mit-Geschäftsführerin einer Restaurant-GmbH, sie bezog für ihre Geschäftsführertätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Durch Beschluss des Amtsgerichts wurde über das Vermögen dieser GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Stpfl. wurde durch einen auf § 69 AO gestützten Haftungsbescheid für nicht abgeführte Lohnsteuer einschließlich Zuschlagsteuern und steuerliche Nebenleistungen in Haftung genommen. Den Haftungsschulden lagen teilweise auch Forderungen gegen die GmbH zu Grunde, die dadurch entstanden waren, dass die GmbH

angemeldete Lohnsteuern, die auf den Arbeitslohn der Stpfl. selbst entfielen, nicht abgeführt hatte.

Die Stpfl. leistete darauf Zahlungen und beantragte, die von ihr geleisteten Haftungsbeträge für Lohnsteuer einschließlich Zuschlagsteuern und steuerliche Nebenleistungen als nachträgliche Werbungskosten anzusetzen, was das FA unter Verweis auf § 12 Nr. 3 EStG ablehnte.

Das FG gab der dagegen gerichteten Klage statt und auch der BFH bestätigt nun diese Auffassung:

- Es stellen diejenigen Aufwendungen Werbungskosten dar, die durch den Beruf des Stpfl. veranlasst sind. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung besteht und wenn – wie im Streitfall – die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden.
- Danach habe es sich bei den Aufwendungen der Stpfl. zur Tilgung ihrer Haftungsschulden um Werbungskosten i.S.v. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG gehandelt. Denn die Haftung beruhe auf Pflichtverletzungen, die der Stpfl. auf Grund ihrer nichtselbständigen Tätigkeit als angestellter Geschäftsführerin der GmbH zur Last gelegt wurden.
- Das „auslösende Moment“ für die von der Stpfl. auf die Haftungsschulden getätigten Aufwendungen liege im Bereich der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre.
- Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis sei dann nicht gegeben, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer gem. §§ 69, 34 AO als (angestellter) Geschäftsführer in Anspruch genommen werde und darauf beruhende Haftungsschulden tilge.
- Das Abzugsverbot in § 12 Nr. 3 EStG stehe der Berücksichtigung der Werbungskosten im Streitfall nicht entgegen, weil dessen Voraussetzungen schon nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht erfüllt seien. Denn es gehe nicht um den Abzug von (nachgeforderter) Einkommen- oder Lohnsteuer, sondern allein um den Abzug von Zahlungen der Stpfl. auf ihre Haftungsschulden, die auf §§ 69, 34 AO beruhen.
- Solche Haftungsschulden seien keine Steuern gem. § 3 Abs. 1 AO und erst recht weder Steuern vom Einkommen noch eine sonstige Personensteuer i.S.v. § 12 Nr. 3 EStG.

Hinweis:

Mit diesem Urteil, das in allen einschlägigen Fällen zum Tragen kommen sollte, liegt nun erstmalig eine höchstrichterliche Entscheidung zu dieser Frage des Werbungskostenabzugs vor. Der Werbungskostenabzug ist steuersystematisch sachgerecht, da die Geschäftsführerin in ihrer Vermögensposition insoweit ja auch nicht bessergestellt wird, denn ebenso wie den übrigen Arbeitnehmern auch wird bzw. wurde ihr in einem ersten Schritt schließlich auch nur der um die Lohnsteuer gekürzte Nettolohn ausbezahlt.

Energiekrise und energetische Maßnahmen – Aktuelle steuerliche Aspekte

24 Steuerliche Aspekte bei Unternehmen und Freiberuflern sowie bei Arbeitnehmern

Die aktuell drastisch steigenden Energiepreise machen ein zügiges Handeln erforderlich. Mögliche Reaktionen gehen von Maßnahmen zur Einsparung von Energie, so z.B. einer energetischen Sanierung bei Gebäuden, der Umstellung auf Elektromobilität bis hin zur Selbsterzeugung von Strom mittels einer eigenen Photovoltaikanlage. Hierbei spielen stets auch steuerliche Fragestellungen eine Rolle, da diese Maßnahmen teilweise über spezielle steuerliche Regelungen gefördert werden oder aber selbst steuerliche Folgen auslösen können. Im Folgenden stellen wir die insoweit relevanten steuerlichen Aspekte vor.

Hinweis:

Neben den im Folgenden dargestellten steuerlichen Möglichkeiten der Förderung/Geltendmachung von energetischen Sanierungsmaßnahmen bestehen diverse Möglichkeiten der Förderung über Bundes-, Landes- und Kommunalprogramme oder Programme der Energieversorger. Hierauf wird im Folgenden nur punktuell eingegangen.

a) Zuschuss für Ladestationen in Unternehmen

Über die KfW kann voraussichtlich noch bis Dezember 2022 ein Zuschuss zu Ladestationen für Elektrofahrzeuge in Unternehmen beantragt werden (Zuschuss 441). Der Zuschuss beträgt bis zu 900 € pro Ladepunkt für den Kauf und die Installation von Ladestationen, die nicht öffentlich zugänglich sind und die zum Aufladen von Firmen- und Privatfahrzeugen von Beschäftigten vorgesehen sind. Gefördert werden (auch kommunale) Unternehmen, freiberuflich Tätige und gemeinnützige Organisationen.

Neu ist, dass die Frist, die Ladestationen in Betrieb zu nehmen, von zwölf auf 18 Monate verlängert wurde. Die neue Frist gilt auch für bereits zugesagte Zuschüsse.

Handlungsempfehlung:

Der Zuschuss kann über die Homepage der KfW beantragt werden. Da die Zuschussgewährung unter dem Vorbehalt verfügbarer Haushaltsmittel steht, wird eine möglichst frühzeitige Antragstellung empfohlen.

Hinweis:

Die Förderung der Errichtung neuer Ladestationen für Wohngebäude (Zuschuss 440) ist dagegen ausgelaufen. Teilweise bieten die Länder, Kommunen oder auch Energieversorgungsunternehmen insoweit noch eine Förderung an. Weiterhin soll der Umweltbonus für Elektrofahrzeuge ab dem 1.9.2023 auf Privatpersonen beschränkt werden, so dass dann Anschaffungen in Unternehmen nicht mehr gefördert werden. Bis dahin wird auch die Anschaffung von Elektrofahrzeugen für Unternehmen durch den Umweltbonus gefördert, wobei ab dem 1.1.2023 generell Plug-In-Hybridfahrzeuge nicht mehr durch den Umweltbonus gefördert werden sollen.

b) Elektrofahrzeuge: Sonderregelung für Firmenwagen zur privaten Nutzung

Wird ein Firmenwagen vom Unternehmer für Privatfahrten genutzt oder einem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt, so ist der Vorteil für die Möglichkeit der Privatnutzung regelmäßig (soweit nicht ausnahmsweise ein steuerlich anerkanntes Fahrtenbuch geführt wird) nach der „1 %-Regelung“ steuerlich zu erfassen, d.h. die Entnahme bzw. der Lohnvorteil ist mit 1 % des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs anzusetzen. Bei der Nutzung/Zurverfügungstellung eines **Elektrofahrzeugs** erfolgt steuerlich allerdings eine Förderung:

- Handelt es sich um ein Elektrofahrzeug mit einem Bruttolistenpreis von bis zu 60 000 €, so ist der Vorteil aus der Privatnutzung nach der 1 %-Regelung nur **zu einem Viertel anzusetzen**.
- Handelt es sich um ein Elektrofahrzeug mit einem Bruttolistenpreis von mehr als 60 000 € oder um ein Hybridelektrofahrzeug, dessen Reichweite unter ausschließlicher Nutzung des Elektroantriebs mindestens 60 km beträgt, so ist der Vorteil aus der Privatnutzung nur **zur Hälfte anzusetzen**.

Hinweis I:

Bei Zurverfügungstellung an den Arbeitnehmer bzw. Anschaffung des Firmenwagens vor 2022 gelten u.U. abweichende Bedingungen.

Der Entnahmewert bzw. der geldwerte Vorteil kann auf die insgesamt tatsächlich entstandenen Gesamtkosten begrenzt werden (sog. **Kostendeckelung**). Soweit das Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt, ist für den Vergleich des pauschal ermittelten geldwerten Vorteils mit den Gesamtkosten die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung oder vergleichbare Aufwendungen nur zur 25 % bzw. zu 50 % anzusetzen.

Hinweis II:

Zu beachten ist, dass die Kürzung des Entnahmewerts (aus 25 % bzw. 50 %) nicht für die umsatzsteuerliche Bewertung gilt. Insoweit ist weiterhin die Bemessungsgrundlage mit 1 % des Bruttolistenpreises (angesetzt zu 80 %) zu bewerten.

Hinweis III:

Hinsichtlich der steuerlichen Wirkung dieser Förderung ist zu differenzieren. Nutzt ein Unternehmer das Betriebsfahrzeug auch für private Zwecke, so wird durch den geringeren Ansatz des Nutzungswerts im Ergebnis ein Ausgleich für die vergleichsweise hohen Anschaffungskosten des Fahrzeugs geschaffen. Bei der Firmenwagengestellung an einen Arbeitnehmer ergibt sich bei diesem ein echter Vorteil, der den Firmenwagen deutlich attraktiver werden lässt.

c) Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern

Aus verschiedensten Gründen stellen Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern (Elektro-)Fahrräder zur Verfügung. Dies stärkt nicht nur das Image des Unternehmens, sondern bietet auch Vorteile für den Arbeitnehmer in finanzieller Hinsicht. Steuerlich unterliegt dieser Vorteil für den Arbeitnehmer grundsätzlich der Lohnsteuer. Insoweit existiert allerdings eine Steuerbefreiung.

Steuerfrei sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads. Eine Anrechnung auf die Entfernungspauschale erfolgt nicht. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Elektrofahräder als auch für (konventionelle) Fahrräder.

Hinweis:

Ist ein Elektrofahrzeug jedoch **verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug** einzuordnen (z.B. gelten Elektrofahräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt, als Kraftfahrzeuge, sog. S-Pedelecs), sind für die Bewertung dieses geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden.

Die Steuerbefreiung gilt nur für die Überlassung eines Fahrrads zur privaten Nutzung. Wird dem Arbeitnehmer der Erwerb eines Fahrrades verbilligt oder ganz ohne eigene Kosten ermöglicht, so liegt ein geldwerter Vorteil vor, der der Lohnsteuer unterliegt. Möglich ist aber eine Pauschalbesteuerung.

d) Elektrisches Aufladen durch bzw. Überlassung einer Ladevorrichtung an Arbeitnehmer

Ausdrücklich von der Lohnsteuer ausgenommen sind

- zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das **elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs** an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für
- die dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung zeitweise **überlassene betriebliche Ladevorrichtung**, nicht jedoch deren Übereignung.

Zu den begünstigten Fahrzeugen rechnen auch Elektrofahräder, wenn diese verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind (sog. S-Pedelecs, s.o.) sowie z.B. E-Scooter. Begünstigt ist das Aufladen sowohl privater Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge des Arbeitnehmers als auch Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassen werden (sog. Dienstwagen). Nicht begünstigt ist das Aufladen bei einem Dritten oder an einer von einem fremden Dritten betriebenen Ladevorrichtung.

Mit einer solchen Maßnahme kann der Arbeitgeber also ohne lohnsteuerliche Folgen den Arbeitnehmern einen Vorteil zukommen lassen und damit seine Attraktivität als Arbeitgeber steigern.

e) Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen

Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen zur CO₂-Kompensation (z.B. Aufwendungen für die Wiederaufforstung von Wäldern durch die Stilllegung von Emissionsminderungsgutschriften) können betrieblich veranlasst und somit als Betriebsausgaben abziehbar sein.

Nach Ansicht der FinVerw (so Landesamt für Steuern Niedersachsen v. 3.2.2022) ist dies aber unter Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls und folgender Prüffragen zu entscheiden, also:

- ob die Aufwendungen betrieblich veranlasst sind,
- ob den Aufwendungen Verträge zwischen fremden Dritten oder nahestehenden Personen zu Grunde liegen,
- wem die Aufwendungen zufließen (Vorteilseignung) und
- ob die Aufwendungen nach den betrieblichen Verhältnissen und in Relation zu dem zu erwartenden betrieblichen Nutzen angemessen oder unverhältnismäßig hoch sind.

Eine betriebliche Veranlassung liegt insbesondere dann vor, wenn die betrieblich bedingte CO₂-Verursachung z.B. durch Geschäftsreisen oder Energieeinsatz in Produktion oder Verwaltung ausgeglichen werden soll.

Im Einzelfall will die FinVerw prüfen, ob unangemessener Repräsentationsaufwand vorliegt. Dies ist danach zu beurteilen, ob eine ordentliche und gewissenhafte steuerpflichtige Person – ungeachtet der Freiheit, den Umfang der Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen – angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte.

f) Minderung des Gewinns durch gestiegene Energiekosten: Anpassung der Vorauszahlungen

Führen die gestiegenen Energiekosten zu einer Minderung des voraussichtlichen Gewinns im Jahr 2022, so bietet sich eine Anpassung der Steuervorauszahlungen an, um die Liquidität zu schonen. Insoweit muss auf Basis einer aktuellen BWA und einer Hochrechnung bis zum Jahresende eine Prognose des voraussichtlichen Gewinns erfolgen und diese dem Finanzamt übermittelt werden, um auf dieser Basis die Steuervorauszahlungen anzupassen. Ggf. werden auch bereits gezahlte Vorauszahlungen wieder erstattet, wenn sich nach der Prognose ein geringeres Vorauszahlungssoll ergibt.

Allerdings kann bei einem solchen Anpassungsantrag nicht isoliert die Belastung durch die gestiegenen Energiekosten angesetzt werden, sondern auch alle anderen positiven wie negativen Entwicklungen müssen in diese Ergebnisprognose einfließen.

g) Energiepreispauschale (EPP)

In den meisten Fällen wurde die Energiepreispauschale i.H.v. 300 € (abzgl. der darauf entfallenden Lohnsteuer) mit der Lohnabrechnung für September 2022 an die Arbeitnehmer ausgezahlt. Arbeitnehmer erhalten die EPP vom inländischen Arbeitgeber ausgezahlt, wenn sie unbeschränkt steuerpflichtig sind und am 1.9.2022

- in einem gegenwärtigen ersten Dienstverhältnis stehen und
- (a) in eine der Steuerklassen I bis V eingereiht sind oder (b) im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung pauschal besteuerten Arbeitslohn beziehen („Minijobber“) und dem Arbeitgeber schriftlich bestätigen, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt.

Auch in den Fällen des Bezugs von Lohnersatzleistungen, die zum Bezug der EPP berechtigen (z.B. Krankengeld, Elterngeld, Kurzarbeitergeld), hat der Arbeitgeber die EPP an den Arbeitnehmer auszus zahlen.

In bestimmten Fällen wird dagegen die EPP nicht durch den Arbeitgeber ausgezahlt, sondern es muss eine Einkommensteuer-Veranlagung für 2022 erfolgen, mit der dann ohne Antrag durch das Finanzamt die EPP festgesetzt wird. Dies betrifft folgende Fälle:

- Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet, Lohnsteuer-Anmeldungen abzugeben (z.B., weil die Höhe der Arbeitslöhne so gering ist, dass keine Lohnsteuer anfällt, oder der Arbeitgeber ausschließlich geringfügig Beschäftigte (Minijobber) hat, bei denen die Lohnsteuer nach § 40a Abs. 2 EStG pauschal erhoben wird) oder
- der Arbeitgeber mit jährlichem Anmeldezeitraum hat auf die Auszahlung an den Arbeitnehmer verzichtet oder
- der Arbeitnehmer hat in den Fällen der Pauschalbesteuerung bei Minijobs dem Arbeitgeber nicht schriftlich bestätigt, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt oder
- der Arbeitnehmer ist kurzfristig beschäftigt oder eine Aushilfskraft in der Land- und Forstwirtschaft.
- Weiterhin sind Arbeitnehmer betroffen, die am 1.9.2022 nicht in einem ersten Dienstverhältnis standen, ein solches aber zu einem anderen Zeitpunkt in 2022 gegeben ist.
- Auch bisher beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die in 2022, aber nach dem 1.9.2022 nach Deutschland umgezogen sind, also ein Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht erfolgte, erhalten die EPP.
- Ebenso bei einem im Inland wohnenden Arbeitnehmer, der im Ausland beschäftigt ist (Grenzpendler/Grenzgänger). Der Anspruch auf die EPP besteht unabhängig davon, ob Deutschland auch das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn zusteht. Der ausländische Arbeitgeber zahlt jedoch keine EPP nach deutschem Recht. Die Arbeitnehmer erhalten die EPP von ihrem Finanzamt über die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen muss also für 2022 zwingend eine Einkommensteuer-Veranlagung beantragt werden, damit auf diesem Weg die EPP ausgezahlt wird. Dies gilt auch dann, wenn ansonsten kein Grund bzw. keine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung besteht.

Hinweis:

Liegt kein Arbeitsverhältnis vor, aber Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, so wird die EPP grds. durch Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlung zum 10.9.2022 ausgezahlt. Ggf. erfolgt die Festsetzung und Auszahlung jedoch erst mit der Einkommensteuer-Veranlagung für 2022, so z.B., wenn bisher keine Vorauszahlungen festgesetzt waren. Ein gesonderter Antrag ist hierfür nicht erforderlich.

25 Steuerliche Entlastungen für Privatpersonen

a) Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen

Aktuell sind Bürgerinnen und Bürger durch die hohen Gaspreise belastet. Die ganz erheblich gestiegenen Weltmarktpreise und daneben aber auch die ab dem 1.10.2022 einsetzende Gasumlage zur Finanzierung der Ersatzbeschaffungskosten der von russischen Minderlieferungen betroffenen Gasimporteure führt bei Wohnungen, die mit Gas beheizt werden, zu ganz erheblichen Mehrbelastungen. Eine Milderung erfolgt nun dadurch, dass der Umsatzsteuersatz auf **Gaslieferungen über das Erdgasnetz** temporär für den Zeitraum vom 1.10.2022 bis 31.3.2024 von derzeit noch 19 % auf dann 7 % abgesenkt wird. Die Bundesregierung geht davon aus, dass diese Minderung der Umsatzsteuer von den Gaslieferanten in vollem Umfang an die Bürgerinnen und Bürger weitergegeben wird.

Die Senkung des Umsatzsteuersatzes gilt nur für Gaslieferungen über das Erdgasnetz. Nicht ermäßigt besteuert wird danach weiterhin die Lieferung von Gas über andere Vertriebswege, wie z.B. Tankwagen oder Kartuschen.

Hinweis:

Nach dem aktuell vorliegenden Gesetzentwurf gilt die vorgesehene Steuersatzsenkung nur für die Lieferung von Erdgas. So eben bspw. an Verbraucher, die ihr Haus oder ihre Wohnung mit einer eigenen Erdgasheizung beheizen. Nicht profitieren dagegen solche Verbraucher, die bspw. über ein **Contractingmodell** von einem Energiedienstleister oder bspw. den Stadtwerken Wärme beziehen und nur für die gelieferte Wärme bezahlen. Selbst wenn im Rahmen dieses Contractingmodells die Wärme mit Erdgas erzeugt wird, ist die Wärmelieferung an den Kunden mit 19 % Umsatzsteuer belastet. Ob für diese Fälle im Gesetzgebungsverfahren noch eine Lösung gefunden wird, bleibt abzuwarten. Ebenso ist keine Absenkung des Umsatzsteuersatzes auf **Fernwärme** vorgesehen.

Nach den allgemeinen steuerlichen Regeln sind bereits **Abschlagszahlungen** für Gaslieferungen ab dem 1.10.2022 nur noch mit 7 % Umsatzsteuer zu belegen. Das heißt die Energieversorgungsunternehmen können diesen Steuervorteil unmittelbar ab Oktober 2022 an die Verbraucher weitergeben.

Da die Umsatzsteuersatzsenkung nur für Lieferungen ab dem 1.10.2022 gilt, muss eine **Verbrauchsabgrenzung** erfolgen. In der Regel werden die Gaslieferanten den Gasverbrauch bis zum 30.9.2022 und ab dem 1.10.2022 rechnerisch im Wege einer Schätzung ermitteln, so dass ein Ablesen des Gaszählers nicht zwingend erforderlich ist. Ggf. kann dies im Einzelfall sinnvoll sein, um eine exakte Abgrenzung der Verbräuche zu erreichen.

Der Umsatzsteuersatz auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz wird allgemein abgesenkt. Dies betrifft also auch **Gaslieferungen an Unternehmen**. Im Ergebnis profitieren diese im Regelfall aber nicht von dieser Maßnahme, da diese zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und damit die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer vom Finanzamt erstattet wird, für den Unternehmer also belastungsneutral ist. Anders ist dies dann, wenn der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wie bspw. ein Arzt oder eine Wohnungsvermietungsgesellschaft.

Hinweis:

Das Gesetzgebungsverfahren bedarf noch der abschließenden Beschlussfassung durch den Bundestag und den Bundesrat.

b) „Kohlendioxidkostenaufteilungsgesetz“ – Änderung der Kostenbelastung zwischen Vermieter und Mieter

Unternehmen, die Heizöl, Erdgas, Benzin oder Diesel in den Verkehr bringen und nicht unter das Europäische Emissionshandelssystem fallen, bezahlen seit dem 1.1.2021 einen Kohlendioxidpreis. Dies belastet eben auch Heizöl und Erdgas zum Beheizen einer Wohnung oder zur Warmwasserbereitung. Vermieter können nach derzeitiger Rechtslage die Heizkosten einschließlich des darin enthaltenen Anteils an den Kohlendioxidkosten vollumfänglich auf Mieter umlegen, wenn eine Umlage der Heizkosten vertraglich vereinbart worden ist. Im Anwendungsbereich der Heizkostenverordnung und sofern dort keine Ausnahmen greifen, sind die Heizkosten zwingend auf die Nutzer zu verteilen und damit auch auf Mieter.

Nun soll gesetzlich geregelt werden, dass **ab dem 1.1.2023** diese Zusatzkosten durch die CO₂-Bepreisung auf Mieter und Vermieter aufgeteilt wird. Nach der Gesetzesbegründung soll dies den Vermietern einen Anreiz geben, für eine energieeffiziente Beheizung zu sorgen. Dieses Gesetz sieht dazu ein Stufenmodell vor, das anhand des **Kohlendioxidstoßes des Gebäudes** festlegt, wie Kohlendioxidkosten auf Vermieter und Mieter in Wohngebäuden aufgeteilt werden. Bei Nichtwohngebäuden wird zunächst eine hälftige Teilung der Kohlendioxidkosten eingeführt.

Konkret muss für das jeweilige Gebäude der Kohlendioxidstoß ermittelt werden, was die energetische Qualität des Gebäudes widerspiegelt. Dies erfolgt über die im jeweiligen Abrechnungsjahr eingesetzte Primärenergie, wie Öl oder Gas, und wird dann auf die Wohnfläche bezogen. Sodann wird das Gebäude in eine bestimmte im Gesetz vorgegebene **Gebäudeklasse** eingereiht, anhand derer sich die Aufteilung der auf der eingesetzten Primärenergie lastenden CO₂-Bepreisung zwischen Vermieter und Mieter erfolgt. Bei sehr geringem CO₂-Verbrauch trägt der Mieter die Kosten alleine, bei sehr hohem CO₂-Verbrauch dagegen der Vermieter zu 90 %. Zwischen diesen beiden Extremfällen sind weitere Stufen mit entsprechender Verteilung zwischen Vermieter und Mieter vorgesehen.

In Ausnahmefällen muss der Vermieter nur eine verminderte Last der CO₂-Kosten tragen, so z.B. wenn Auflagen des **Denkmalschutzes** eine energetische Sanierung verhindern oder der Brennstoff z.B. wegen eines Anschlusszwangs nicht gewechselt werden kann. Im Ergebnis werden in den allermeisten Fällen damit ab dem 1.1.2023 Mieter von einem Teil der Kosten des CO₂-Ausstoßes durch das Heizen entlastet.

26 Errichtung einer Photovoltaikanlage auf dem privat genutzten Einfamilienhaus

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 macht. 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 vermieteten 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 und insoweit 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 € betragen und im Folgejahr 50 000 € 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:

Ganz aktuell ist nun eine **gesetzliche Vereinfachung vorgesehen**, die die **Anwendung der Kleinunternehmerregelung** entbehrllich machen soll, und zwar 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 einer 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 aber 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 dementsprechend 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 ist erforderlich, dass der Anlagenbetreiber eine **ordnungsgemäße Rechnung** besitzt.

Während des Betriebs der Anlage gilt aus Sicht der Umsatzsteuer dann, 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 insoweit 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 Liebhabereitigkeit 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 Betriebseinnahmen 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 FinVerw einen Ansatz mit 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 insoweit aber insbesondere, 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 € 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 FinVerw 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 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 Gewerbeinheit,

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 erst im Dezember 2022 abgeschlossen sein wird.

27 Energetische Sanierungsmaßnahmen an Immobilien

a) Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden

Energetische Sanierungsmaßnahmen an ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden werden steuerlich durch eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer gefördert. Im Kern gelten folgende Grundsätze:

Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen an selbst genutztem Wohneigentum

Fördervoraussetzung	Energetische Sanierungsmaßnahmen an selbst genutztem Wohneigentum. Die Immobilie muss im Zeitpunkt der Durchführung der förderfähigen Maßnahme älter als zehn Jahre sein.
Restriktionen	Eine Förderung scheidet aus, wenn aus der Wohnung ganz oder teilweise steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden. So also bei vollständiger oder auch teilweiser Vermietung der Immobilie. Unschädlich ist, wenn Teile der Immobilie als häusliches Arbeitszimmer genutzt werden.
Höhe der Steuerermäßigung	Die Steuerermäßigung beträgt 20 % der Aufwendungen, maximal insgesamt 40 000 € je Objekt und ist über drei Jahre zu verteilen: Im Jahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im folgenden Jahr je 7 %, max. je 14 000 € und im dritten Jahr 6 %, max. 12 000 €. Damit können Aufwendungen bis 200 000 € berücksichtigt werden.
Förderfähige Maßnahmen	<ul style="list-style-type: none"> – Wärmedämmung von Wänden, – Wärmedämmung von Dachflächen, – Wärmedämmung von Geschossflächen, – Erneuerung der Fenster und Außentüren, – Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage, – Erneuerung der Heizungsanlage, – Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung, – Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind, – einschließlich der Kosten der Energieberatung. <p>Wichtig: Die jeweiligen technischen Mindestanforderungen sind in einer Verordnung festgehalten.</p>
Keine Mehrfachförderung	Nehmen Stpfl. bereits die steuerliche Förderung für Modernisierungsaufwendungen in Sanierungsgebieten oder für Baudenkmale oder die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch, kann die Steuerermäßigung für diese Aufwendungen (insgesamt) nicht geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt, wenn Stpfl. zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse nach anderen Förderprogrammen (z.B. KfW-Förderung) für die Einzelmaßnahmen am Wohngebäude erhalten.
Fachunternehmen	Die Sanierungsmaßnahmen müssen zwingend durch ein Fachunternehmen durchgeführt werden. Danach sind Fachunternehmen alle Unternehmen, die in einem der folgenden Gewerke tätig sind: Mauer- und Betonbauarbeiten, Stukkateurarbeiten, Maler- und Lackierungsarbeiten, Zimmer-, Tischler- und Schreinerarbeiten, Wärme-, Kälte- und Schallsolierungsarbeiten, Steinmetz- und Steinbildhauarbeiten, Brunnenbauarbeiten, Dachdeckerarbeiten, Sanitär- und Klempnerarbeiten, Glasarbeiten, Heizungsbau und -installation, Kälteanlagenbau, Elektrotechnik- und -installation, Metallbau. Dabei sind nur die Maßnahmen förderfähig, die ein Fachunternehmen im Rahmen seines Gewerbes durchführt.

Hinweis:

Wird im Zusammenhang mit der energetischen Sanierung eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Gebäudes auch die Wohnfläche desselben erweitert (z.B. durch den Einbau einer Gaube, eine Dachgeschossaufstockung oder einen Anbau), unterfallen auch die am neuen Gebäudeteil verwirklichten energetischen Maßnahmen der steuerlichen Förderung.

Von besonderer Bedeutung sind die **einzuhaltenden technischen Mindestanforderungen**, die in einer Rechtsverordnung festgehalten sind. Die Einhaltung dieser Anforderungen muss zwingend von dem ausführenden Fachunternehmen bescheinigt werden. Für die Bescheinigung sind die amtlich vorgeschriebenen Muster zu verwenden.

Hinweis:

Werden energetische Maßnahmen an einem aus mehreren selbst genutzten **Eigentumswohnungen** bestehenden Gebäude durchgeführt, ist grundsätzlich für jede einzelne Eigentumswohnung eine

Bescheinigung auszustellen. Es wird nicht beanstandet, dass das ausführende Fachunternehmen aus Vereinfachungsgründen eine Gesamtbescheinigung ausstellt, wenn es sich entweder um das Gesamtgebäude betreffende Sanierungsaufwendungen handelt oder die auf das Sondereigentum einzelner Wohnungen entfallenden Aufwendungen den einzelnen Wohnungen klar und eindeutig zugeordnet werden können. Hat die Wohnungseigentümergeinschaft zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben und Interessen einen Verwalter bestellt, ist dieser als Auftraggeber zu adressieren. Der Verwalter kann in diesen Fällen die anteiligen auf das Miteigentum entfallenden Aufwendungen nach dem Verhältnis des Miteigentumsanteils aufteilen und dem einzelnen Wohnungseigentümer mitteilen.

b) Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen

Bei kleineren Maßnahmen an selbst genutzten Immobilien bzw. solchen, bei denen die technischen Anforderungen für die Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen nicht eingehalten oder nachgewiesen werden können, kann ggf. die Steuerermäßigung bei Aufwendungen für Handwerkerleistungen genutzt werden. Gefördert werden allgemein Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen. Insoweit sind allerdings die Begrenzungen zu beachten, insbesondere:

- Gefördert wird nur der vom Handwerker in Rechnung gestellte Lohnanteil, Fahrtkosten sowie anteilige Maschinenkosten und nicht die Materiallieferungen und
- pro Jahr können maximal Aufwendungen i.H.v. 6 000 € angesetzt werden, welche dann mit einer Steuerermäßigung von 20 % gefördert werden. Es kann also maximal eine Steuerermäßigung von 1 200 € im Kalenderjahr geltend gemacht werden.

Vorliegen muss eine Rechnung des Handwerkers und die Rechnung muss zwingend mittels Zahlung auf ein Bankkonto des Handwerkers beglichen werden. Darüber hinaus werden allerdings keine besonderen Anforderungen gestellt. Insbesondere gibt es keine Vorgaben hinsichtlich des technischen bzw. energetischen Standards.

c) Energetische Sanierung bei vermieteten Immobilien

Energetische Sanierungen an einer vermieteten Immobilie können in aller Regel unmittelbar als Werbungskosten im Jahr der Zahlung steuermindernd geltend gemacht werden. Sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen liegen grds. immer dann vor, wenn die Maßnahmen weder zu einer Erweiterung der Immobilie (d.h. weder zu einer Vergrößerung der nutzbaren Fläche noch zu einer Vermehrung der Substanz) noch zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen. Unschädlich sind Maßnahmen zur Erhaltung des bisher dagewesenen Wohnstandards. Als Beispiele für sofort abziehbare **Erhaltungsaufwendungen** betreffend von energetischen Sanierungsmaßnahmen können beispielhaft genannt werden:

- Austausch der Fenster gegen solche nach heutigem Wärmeisierungsstandard,
- Austausch der Heizungsanlage – auch dann, wenn z.B. Einzelöfen gegen eine Zentralheizung ersetzt werden oder z.B. eine Ölheizung durch eine Wärmepumpe ersetzt wird,
- Einbau einer thermischen Solaranlage zur Unterstützung der Heizung/Warmwasserbereitung,
- Isolierung des Daches,
- Anbringen zusätzlicher Fassadenverkleidung zur Wärmedämmung,
- Austausch der Allgemeinbeleuchtung gegen energiesparende Lampen.

Fallen größere Aufwendungen an, so ist die Möglichkeit einer **zeitlich gestreckten steuerlichen Geltendmachung** zu prüfen. So ist gesetzlich vorgesehen, dass größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die sich im steuerlichen Privatvermögen befinden und überwiegend Wohnzwecken dienen, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden können. Insoweit besteht ein Wahlrecht.

Hinweis:

Eine solche steuerlich gestreckte Geltendmachung macht insbesondere dann Sinn, wenn ansonsten nur vergleichsweise geringe Einkünfte erzielt werden. Insoweit sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats eine steuerliche Vergleichsrechnung angestellt werden.

Mit freundlichen Grüßen

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 7/2022

Energiekrise und energetische Maßnahmen – Aktuelle steuerliche Aspekte

1. *Steuerliche Aspekte bei Unternehmen und Freiberuflern sowie bei Arbeitnehmern*
 - a) *Zuschuss für Ladestationen in Unternehmen*
 - b) *Elektrofahrzeuge: Sonderregelung für Firmenwagen zur privaten Nutzung*
 - c) *Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern*
 - d) *Elektrisches Aufladen durch bzw. Überlassung einer Ladevorrichtung an Arbeitnehmer*
 - e) *Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen*
 - f) *Minderung des Gewinns durch gestiegene Energiekosten: Anpassung der Vorauszahlungen*
 - g) *Energiepreispauschale (EPP)*
2. *Steuerliche Entlastungen für Privatpersonen*
 - a) *Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen*
 - b) *„Kohlendioxidkostenaufteilungsgesetz“ Änderung der Kostenbelastung zwischen Vermieter und Mieter*
3. *Errichtung einer Photovoltaikanlage auf dem privat genutzten Einfamilienhaus*
 - a) *Verbesserte Rahmenbedingungen durch die Änderungen im Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG)*
 - b) *Umsatzsteuerliche Folgen*
 - c) *Folgen bei der Einkommensteuer*
4. *Energetische Sanierungsmaßnahmen an Immobilien*
 - a) *Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden*
 - b) *Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen*
 - c) *Energetische Sanierung bei vermieteten Immobilien*

1 Steuerliche Aspekte bei Unternehmen und Freiberuflern sowie bei Arbeitnehmern

Die aktuell drastisch steigenden Energiepreise machen ein zügiges Handeln erforderlich. Mögliche Reaktionen gehen von Maßnahmen zur Einsparung von Energie, so z.B. einer energetischen Sanierung bei Gebäuden, der Umstellung auf Elektromobilität bis hin zur Selbsterzeugung von Strom mittels einer eigenen Photovoltaikanlage. Hierbei spielen stets auch steuerliche Fragestellungen eine Rolle, da diese Maßnahmen teilweise über spezielle steuerliche Regelungen gefördert werden oder aber selbst steuerliche Folgen auslösen können. Im Folgenden stellen wir die insoweit relevanten steuerlichen Aspekte vor.

Hinweis:

Neben den im Folgenden dargestellten steuerlichen Möglichkeiten der Förderung/Geltendmachung von energetischen Sanierungsmaßnahmen bestehen diverse Möglichkeiten der Förderung über Bundes-, Landes- und Kommunalprogramme oder Programme der Energieversorger. Hierauf wird im Folgenden nur punktuell eingegangen.

a) Zuschuss für Ladestationen in Unternehmen

Über die KfW kann voraussichtlich noch bis Dezember 2022 ein Zuschuss zu Ladestationen für Elektrofahrzeuge in Unternehmen beantragt werden (Zuschuss 441). Der Zuschuss beträgt bis zu 900 € pro Ladepunkt für den Kauf und die Installation von Ladestationen, die nicht öffentlich zugänglich sind und die zum Aufladen von Firmen- und Privatfahrzeugen von Beschäftigten vorgesehen sind. Gefördert werden (auch kommunale) Unternehmen, freiberuflich Tätige und gemeinnützige Organisationen.

Neu ist, dass die Frist, die Ladestationen in Betrieb zu nehmen, von zwölf auf 18 Monate verlängert wurde. Die neue Frist gilt auch für bereits zugesagte Zuschüsse.

Handlungsempfehlung:

Der Zuschuss kann über die Homepage der KfW beantragt werden. Da die Zuschussgewährung unter dem Vorbehalt verfügbarer Haushaltsmittel steht, wird eine möglichst frühzeitige Antragstellung empfohlen.

Hinweis:

Die Förderung der Errichtung neuer Ladestationen für Wohngebäude (Zuschuss 440) ist dagegen ausgelaufen. Teilweise bieten die Länder, Kommunen oder auch Energieversorgungsunternehmen insoweit noch eine Förderung an. Weiterhin soll der Umweltbonus für Elektrofahrzeuge ab dem 1.9.2023 auf Privatpersonen beschränkt werden, so dass dann Anschaffungen in Unternehmen nicht mehr gefördert werden. Bis dahin wird auch die Anschaffung von Elektrofahrzeugen für Unternehmen durch den Umweltbonus gefördert, wobei ab dem 1.1.2023 generell Plug-In-Hybridfahrzeuge nicht mehr durch den Umweltbonus gefördert werden sollen.

b) Elektrofahrzeuge: Sonderregelung für Firmenwagen zur privaten Nutzung

Wird ein Firmenwagen vom Unternehmer für Privatfahrten genutzt oder einem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt, so ist der Vorteil für die Möglichkeit der Privatnutzung regelmäßig (soweit nicht ausnahmsweise ein steuerlich anerkanntes Fahrtenbuch geführt wird) nach der „1 %-Regelung“ steuerlich zu erfassen, d.h. die Entnahme bzw. der Lohnvorteil ist mit 1 % des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs anzusetzen. Bei der Nutzung/Zurverfügungstellung eines **Elektrofahrzeugs** erfolgt steuerlich allerdings eine Förderung:

- Handelt es sich um ein Elektrofahrzeug mit einem Bruttolistenpreis von bis zu 60 000 €, so ist der Vorteil aus der Privatnutzung nach der 1 %-Regelung nur **zu einem Viertel anzusetzen**.
- Handelt es sich um ein Elektrofahrzeug mit einem Bruttolistenpreis von mehr als 60 000 € oder um ein Hybridelektrofahrzeug, dessen Reichweite unter ausschließlicher Nutzung des Elektroantriebs mindestens 60 km beträgt, so ist der Vorteil aus der Privatnutzung nur **zur Hälfte anzusetzen**.

Hinweis I:

Bei Zurverfügungstellung an den Arbeitnehmer bzw. Anschaffung des Firmenwagens vor 2022 gelten u.U. abweichende Bedingungen.

Der Entnahmewert bzw. der geldwerte Vorteil kann auf die insgesamt tatsächlich entstandenen Gesamtkosten begrenzt werden (sog. **Kostendeckelung**). Soweit das Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt, ist für den Vergleich des pauschal ermittelten geldwerten Vorteils mit den Gesamtkosten die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung oder vergleichbare Aufwendungen nur zur 25 % bzw. zu 50 % anzusetzen.

Hinweis II:

Zu beachten ist, dass die Kürzung des Entnahmewerts (aus 25 % bzw. 50 %) nicht für die umsatzsteuerliche Bewertung gilt. Insoweit ist weiterhin die Bemessungsgrundlage mit 1 % des Bruttolistenpreises (angesetzt zu 80 %) zu bewerten.

Hinweis III:

Hinsichtlich der steuerlichen Wirkung dieser Förderung ist zu differenzieren. Nutzt ein Unternehmer das Betriebsfahrzeug auch für private Zwecke, so wird durch den geringeren Ansatz des Nutzungswerts im Ergebnis ein Ausgleich für die vergleichsweise hohen Anschaffungskosten des Fahrzeugs geschaffen. Bei der Firmenwagengestellung an einen Arbeitnehmer ergibt sich bei diesem ein echter Vorteil, der den Firmenwagen deutlich attraktiver werden lässt.

c) Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern

Aus verschiedensten Gründen stellen Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern (Elektro-)Fahrräder zur Verfügung. Dies stärkt nicht nur das Image des Unternehmens, sondern bietet auch Vorteile für den Arbeitnehmer in finanzieller Hinsicht. Steuerlich unterliegt dieser Vorteil für den Arbeitnehmer grundsätzlich der Lohnsteuer. Insoweit existiert allerdings eine Steuerbefreiung. **Steuerfrei** sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads. Eine Anrechnung auf die Entfernungspauschale erfolgt nicht. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Elektrofahräder als auch für (konventionelle) Fahrräder.

Hinweis:

Ist ein Elektrofahrzeug jedoch **verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug** einzuordnen (z.B. gelten Elektrofahräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt, als Kraftfahrzeuge, sog. S-Pedelecs), sind für die Bewertung dieses geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden.

Die Steuerbefreiung gilt nur für die Überlassung eines Fahrrads zur privaten Nutzung. Wird dem Arbeitnehmer der Erwerb eines Fahrrades verbilligt oder ganz ohne eigene Kosten ermöglicht, so liegt ein geldwerter Vorteil vor, der der Lohnsteuer unterliegt. Möglich ist aber eine Pauschalbesteuerung.

d) Elektrisches Aufladen durch bzw. Überlassung einer Ladevorrichtung an Arbeitnehmer

Ausdrücklich von der Lohnsteuer ausgenommen sind

- zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das **elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs** an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für
- die dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung zeitweise **überlassene betriebliche Ladevorrichtung**, nicht jedoch deren Übereignung.

Zu den begünstigten Fahrzeugen rechnen auch Elektrofahrräder, wenn diese verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind (sog. S-Pedelecs, s.o.) sowie z.B. E-Scooter. Begünstigt ist das Aufladen sowohl privater Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge des Arbeitnehmers als auch Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassen werden (sog. Dienstwagen). Nicht begünstigt ist das Aufladen bei einem Dritten oder an einer von einem fremden Dritten betriebenen Ladevorrichtung.

Mit einer solchen Maßnahme kann der Arbeitgeber also ohne lohnsteuerliche Folgen den Arbeitnehmern einen Vorteil zukommen lassen und damit seine Attraktivität als Arbeitgeber steigern.

e) Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen

Aufwendungen für Klimaschutzmaßnahmen zur CO₂-Kompensation (z.B. Aufwendungen für die Wiederaufforstung von Wäldern durch die Stilllegung von Emissionsminderungsgutschriften) können betrieblich veranlasst und somit als Betriebsausgaben abziehbar sein.

Nach Ansicht der FinVerw (so Landesamt für Steuern Niedersachsen v. 3.2.2022) ist dies aber unter Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls und folgender Prüffragen zu entscheiden, also:

- ob die Aufwendungen betrieblich veranlasst sind,
- ob den Aufwendungen Verträge zwischen fremden Dritten oder nahestehenden Personen zu Grunde liegen,
- wem die Aufwendungen zufließen (Vorteilseignung) und
- ob die Aufwendungen nach den betrieblichen Verhältnissen und in Relation zu dem zu erwartenden betrieblichen Nutzen angemessen oder unverhältnismäßig hoch sind.

Eine betriebliche Veranlassung liegt insbesondere dann vor, wenn die betrieblich bedingte CO₂-Verursachung z.B. durch Geschäftsreisen oder Energieeinsatz in Produktion oder Verwaltung ausgeglichen werden soll.

Im Einzelfall will die FinVerw prüfen, ob unangemessener Repräsentationsaufwand vorliegt. Dies ist danach zu beurteilen, ob eine ordentliche und gewissenhafte steuerpflichtige Person – ungeachtet der Freiheit, den Umfang der Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen – angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte.

f) Minderung des Gewinns durch gestiegene Energiekosten: Anpassung der Vorauszahlungen

Führen die gestiegenen Energiekosten zu einer Minderung des voraussichtlichen Gewinns im Jahr 2022, so bietet sich eine Anpassung der Steuervorauszahlungen an, um die Liquidität zu schonen. Insoweit muss auf Basis einer aktuellen BWA und einer Hochrechnung bis zum Jahresende eine Prognose des voraussichtlichen Gewinns erfolgen und diese dem Finanzamt übermittelt werden, um auf dieser Basis die Steuervorauszahlungen anzupassen. Ggf. werden auch bereits gezahlte Vorauszahlungen wieder erstattet, wenn sich nach der Prognose ein geringeres Vorauszahlungssoll ergibt.

Allerdings kann bei einem solchen Anpassungsantrag nicht isoliert die Belastung durch die gestiegenen Energiekosten angesetzt werden, sondern auch alle anderen positiven wie negativen Entwicklungen müssen in diese Ergebnisprognose einfließen.

g) Energiepreispauschale (EPP)

In den meisten Fällen wurde die Energiepreispauschale i.H.v. 300 € (abzgl. der darauf entfallenden Lohnsteuer) mit der Lohnabrechnung für September 2022 an die Arbeitnehmer ausgezahlt. Arbeitnehmer erhalten die EPP vom inländischen Arbeitgeber ausgezahlt, wenn sie unbeschränkt steuerpflichtig sind und am 1.9.2022

- in einem gegenwärtigen ersten Dienstverhältnis stehen und
- (a) in eine der Steuerklassen I bis V eingereiht sind oder (b) im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung pauschal besteuerten Arbeitslohn beziehen („Minijobber“) und dem Arbeitgeber schriftlich bestätigen, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt.

Auch in den Fällen des Bezugs von Lohnersatzleistungen, die zum Bezug der EPP berechtigen (z.B. Krankengeld, Elterngeld, Kurzarbeitergeld), hat der Arbeitgeber die EPP an den Arbeitnehmer auszus zahlen.

In bestimmten Fällen wird dagegen die EPP nicht durch den Arbeitgeber ausgezahlt, sondern es muss eine Einkommensteuer-Veranlagung für 2022 erfolgen, mit der dann ohne Antrag durch das Finanzamt die EPP festgesetzt wird. Dies betrifft folgende Fälle:

- Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet, Lohnsteuer-Anmeldungen abzugeben (z.B., weil die Höhe der Arbeitslöhne so gering ist, dass keine Lohnsteuer anfällt, oder der Arbeitgeber ausschließlich geringfügig Beschäftigte (Minijobber) hat, bei denen die Lohnsteuer nach § 40a Abs. 2 EStG pauschal erhoben wird) oder
- der Arbeitgeber mit jährlichem Anmeldezeitraum hat auf die Auszahlung an den Arbeitnehmer verzichtet oder
- der Arbeitnehmer hat in den Fällen der Pauschalbesteuerung bei Minijobs dem Arbeitgeber nicht schriftlich bestätigt, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt oder
- der Arbeitnehmer ist kurzfristig beschäftigt oder eine Aushilfskraft in der Land- und Forstwirtschaft.
- Weiterhin sind Arbeitnehmer betroffen, die am 1.9.2022 nicht in einem ersten Dienstverhältnis standen, ein solches aber zu einem anderen Zeitpunkt in 2022 gegeben ist.
- Auch bisher beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die in 2022, aber nach dem 1.9.2022 nach Deutschland umgezogen sind, also ein Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht erfolgte, erhalten die EPP.
- Ebenso bei einem im Inland wohnenden Arbeitnehmer, der im Ausland beschäftigt ist (Grenzpendler/Grenzgänger). Der Anspruch auf die EPP besteht unabhängig davon, ob Deutschland auch das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn zusteht. Der ausländische Arbeitgeber zahlt jedoch keine EPP nach deutschem Recht. Die Arbeitnehmer erhalten die EPP von ihrem Finanzamt über die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen muss also für 2022 zwingend eine Einkommensteuer-Veranlagung beantragt werden, damit auf diesem Weg die EPP ausgezahlt wird. Dies gilt auch dann, wenn ansonsten kein Grund bzw. keine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung besteht.

Hinweis:

Liegt kein Arbeitsverhältnis vor, aber Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, so wird die EPP grds. durch Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlung zum 10.9.2022 ausgezahlt. Ggf. erfolgt die Festsetzung und Auszahlung jedoch erst mit der Einkommensteuer-Veranlagung für 2022, so z.B., wenn bisher keine Vorauszahlungen festgesetzt waren. Ein gesonderter Antrag ist hierfür nicht erforderlich.

2 Steuerliche Entlastungen für Privatpersonen

a) Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen

Aktuell sind Bürgerinnen und Bürger durch die hohen Gaspreise belastet. Die ganz erheblich gestiegenen Weltmarktpreise und daneben aber auch die ab dem 1.10.2022 einsetzende

Gasumlage zur Finanzierung der Ersatzbeschaffungskosten der von russischen Minderlieferungen betroffenen Gasimporteure führt bei Wohnungen, die mit Gas beheizt werden, zu ganz erheblichen Mehrbelastungen. Eine Milderung erfolgt nun dadurch, dass der Umsatzsteuersatz auf **Gaslieferungen über das Erdgasnetz** temporär für den Zeitraum vom 1.10.2022 bis 31.3.2024 von derzeit noch 19 % auf dann 7 % abgesenkt wird. Die Bundesregierung geht davon aus, dass diese Minderung der Umsatzsteuer von den Gaslieferanten in vollem Umfang an die Bürgerinnen und Bürger weitergegeben wird.

Die Senkung des Umsatzsteuersatzes gilt nur für Gaslieferungen über das Erdgasnetz. Nicht ermäßigt besteuert wird danach weiterhin die Lieferung von Gas über andere Vertriebswege, wie z.B. Tankwagen oder Kartuschen.

Hinweis:

Nach dem aktuell vorliegenden Gesetzentwurf gilt die vorgesehene Steuersatzsenkung nur für die Lieferung von Erdgas. So eben bspw. an Verbraucher, die ihr Haus oder ihre Wohnung mit einer eigenen Erdgasheizung beheizen. Nicht profitieren dagegen solche Verbraucher, die bspw. über ein **Contractingmodell** von einem Energiedienstleister oder bspw. den Stadtwerken Wärme beziehen und nur für die gelieferte Wärme bezahlen. Selbst wenn im Rahmen dieses Contractingmodells die Wärme mit Erdgas erzeugt wird, ist die Wärmelieferung an den Kunden mit 19 % Umsatzsteuer belastet. Ob für diese Fälle im Gesetzgebungsverfahren noch eine Lösung gefunden wird, bleibt abzuwarten. Ebenso ist keine Absenkung des Umsatzsteuersatzes auf **Fernwärme** vorgesehen.

Nach den allgemeinen steuerlichen Regeln sind bereits **Abschlagszahlungen** für Gaslieferungen ab dem 1.10.2022 nur noch mit 7 % Umsatzsteuer zu belegen. Das heißt die Energieversorgungsunternehmen können diesen Steuervorteil unmittelbar ab Oktober 2022 an die Verbraucher weitergeben.

Da die Umsatzsteuersatzsenkung nur für Lieferungen ab dem 1.10.2022 gilt, muss eine **Verbrauchsabgrenzung** erfolgen. In der Regel werden die Gaslieferanten den Gasverbrauch bis zum 30.9.2022 und ab dem 1.10.2022 rechnerisch im Wege einer Schätzung ermitteln, so dass ein Ablesen des Gaszählers nicht zwingend erforderlich ist. Ggf. kann dies im Einzelfall sinnvoll sein, um eine exakte Abgrenzung der Verbräuche zu erreichen.

Der Umsatzsteuersatz auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz wird allgemein abgesenkt. Dies betrifft also auch **Gaslieferungen an Unternehmen**. Im Ergebnis profitieren diese im Regelfall aber nicht von dieser Maßnahme, da diese zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und damit die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer vom Finanzamt erstattet wird, für den Unternehmer also belastungsneutral ist. Anders ist dies dann, wenn der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wie bspw. ein Arzt oder eine Wohnungsvermietungsgesellschaft.

Hinweis:

Das Gesetzgebungsverfahren bedarf noch der abschließenden Beschlussfassung durch den Bundestag und den Bundesrat.

b) „Kohlendioxidkostenaufteilungsgesetz“ – Änderung der Kostenbelastung zwischen Vermieter und Mieter

Unternehmen, die Heizöl, Erdgas, Benzin oder Diesel in den Verkehr bringen und nicht unter das Europäische Emissionshandelssystem fallen, bezahlen seit dem 1.1.2021 einen Kohlendioxidpreis. Dies belastet eben auch Heizöl und Erdgas zum Beheizen einer Wohnung oder zur Warmwasserbereitung. Vermieter können nach derzeitiger Rechtslage die Heizkosten einschließlich des darin enthaltenen Anteils an den Kohlendioxidkosten vollumfänglich auf Mieter umlegen, wenn eine Umlage der Heizkosten vertraglich vereinbart worden ist. Im Anwendungsbereich der Heizkostenverordnung und sofern dort keine Ausnahmen greifen, sind die Heizkosten zwingend auf die Nutzer zu verteilen und damit auch auf Mieter.

Nun soll gesetzlich geregelt werden, dass **ab dem 1.1.2023** diese Zusatzkosten durch die CO₂-Bepreisung auf Mieter und Vermieter aufgeteilt wird. Nach der Gesetzesbegründung soll dies den Vermietern einen Anreiz geben, für eine energieeffiziente Beheizung zu sorgen. Dieses Gesetz sieht dazu ein Stufenmodell vor, das anhand des **Kohlendioxidausstoßes des Gebäudes** festlegt, wie Kohlendioxidkosten auf Vermieter und Mieter in Wohngebäuden aufgeteilt werden. Bei Nichtwohngebäuden wird zunächst eine hälftige Teilung der Kohlendioxidkosten eingeführt.

Konkret muss für das jeweilige Gebäude der Kohlendioxidausstoß ermittelt werden, was die energetische Qualität des Gebäudes widerspiegelt. Dies erfolgt über die im jeweiligen Abrechnungsjahr eingesetzte Primärenergie, wie Öl oder Gas, und wird dann auf die Wohnfläche bezogen. Sodann wird das Gebäude in eine bestimmte im Gesetz vorgegebene

Gebäudeklasse eingereicht, anhand derer sich die Aufteilung der auf der eingesetzten Primärenergie lastenden CO₂-Bepreisung zwischen Vermieter und Mieter erfolgt. Bei sehr geringem CO₂-Verbrauch trägt der Mieter die Kosten alleine, bei sehr hohem CO₂-Verbrauch dagegen der Vermieter zu 90 %. Zwischen diesen beiden Extremfällen sind weitere Stufen mit entsprechender Verteilung zwischen Vermieter und Mieter vorgesehen.

In Ausnahmefällen muss der Vermieter nur eine verminderte Last der CO₂-Kosten tragen, so z.B. wenn Auflagen des **Denkmalschutzes** eine energetische Sanierung verhindern oder der Brennstoff z.B. wegen eines Anschlusszwangs nicht gewechselt werden kann. Im Ergebnis werden in den allermeisten Fällen damit ab dem 1.1.2023 Mieter von einem Teil der Kosten des CO₂-Ausstoßes durch das Heizen entlastet.

3 Errichtung einer Photovoltaikanlage auf dem privat genutzten Einfamilienhaus

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 macht. 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 vermieteten 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 und insoweit 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 € betragen und im Folgejahr 50 000 € 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:

Ganz aktuell ist nun eine **gesetzliche Vereinfachung vorgesehen**, die die **Anwendung der Kleinunternehmerregelung** entbehrllich machen soll, und zwar 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 einer 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 aber 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 dementsprechend 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 ist erforderlich, dass der Anlagenbetreiber eine **ordnungsgemäße Rechnung** besitzt.

Während des Betriebs der Anlage gilt aus Sicht der Umsatzsteuer dann, 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 insoweit 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 Liebhabereitigkeit 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 Betriebseinnahmen 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 FinVerw einen Ansatz mit 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 insoweit aber insbesondere, 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 € 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 FinVerw 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 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 Gewerbeinheit,

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 erst im Dezember 2022 abgeschlossen sein wird.

4 Energetische Sanierungsmaßnahmen an Immobilien

a) Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden

Energetische Sanierungsmaßnahmen an ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden werden steuerlich durch eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer gefördert. Im Kern gelten folgende Grundsätze:

Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen an selbst genutztem Wohneigentum	
Fördervoraussetzung	Energetische Sanierungsmaßnahmen an selbst genutztem Wohneigentum. Die Immobilie muss im Zeitpunkt der Durchführung der förderfähigen Maßnahme älter als zehn Jahre sein.
Restriktionen	Eine Förderung scheidet aus, wenn aus der Wohnung ganz oder teilweise steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden. So also bei vollständiger oder auch teilweiser Vermietung der Immobilie. Unschädlich ist, wenn Teile der Immobilie als häusliches Arbeitszimmer genutzt werden.
Höhe der Steuerermäßigung	Die Steuerermäßigung beträgt 20 % der Aufwendungen, maximal insgesamt 40 000 € je Objekt und ist über drei Jahre zu verteilen: Im Jahr des Abschlusses der

	energetischen Maßnahme und im folgenden Jahr je 7 %, max. je 14 000 € und im dritten Jahr 6 %, max. 12 000 €. Damit können Aufwendungen bis 200 000 € berücksichtigt werden.
Förderfähige Maßnahmen	<ul style="list-style-type: none"> – Wärmedämmung von Wänden, – Wärmedämmung von Dachflächen, – Wärmedämmung von Geschossflächen, – Erneuerung der Fenster und Außentüren, – Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage, – Erneuerung der Heizungsanlage, – Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung, – Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind, – einschließlich der Kosten der Energieberatung. <p>Wichtig: Die jeweiligen technischen Mindestanforderungen sind in einer Verordnung festgehalten.</p>
Keine Mehrfachförderung	Nehmen Stpfl. bereits die steuerliche Förderung für Modernisierungsaufwendungen in Sanierungsgebieten oder für Baudenkmale oder die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch, kann die Steuerermäßigung für diese Aufwendungen (insgesamt) nicht geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt, wenn Stpfl. zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse nach anderen Förderprogrammen (z.B. KfW-Förderung) für die Einzelmaßnahmen am Wohngebäude erhalten.
Fachunternehmen	Die Sanierungsmaßnahmen müssen zwingend durch ein Fachunternehmen durchgeführt werden. Danach sind Fachunternehmen alle Unternehmen, die in einem der folgenden Gewerke tätig sind: Mauer- und Betonbauarbeiten, Stukkateurarbeiten, Maler- und Lackierarbeiten, Zimmer-, Tischler- und Schreinerarbeiten, Wärme-, Kälte- und Schallisierungsarbeiten, Steinmetz- und Steinbildhauarbeiten, Brunnenbauarbeiten, Dachdeckerarbeiten, Sanitär- und Klempnerarbeiten, Glasarbeiten, Heizungsbau und -installation, Kälteanlagenbau, Elektrotechnik- und -installation, Metallbau. Dabei sind nur die Maßnahmen förderfähig, die ein Fachunternehmen im Rahmen seines Gewerbes durchführt.

Hinweis:

Wird im Zusammenhang mit der energetischen Sanierung eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Gebäudes auch die Wohnfläche desselben erweitert (z.B. durch den Einbau einer Gaube, eine Dachgeschossaufstockung oder einen Anbau), unterfallen auch die am neuen Gebäudeteil verwirklichten energetischen Maßnahmen der steuerlichen Förderung.

Von besonderer Bedeutung sind die **einzuhaltenden technischen Mindestanforderungen**, die in einer Rechtsverordnung festgehalten sind. Die Einhaltung dieser Anforderungen muss zwingend von dem ausführenden Fachunternehmen bescheinigt werden. Für die Bescheinigung sind die amtlich vorgeschriebenen Muster zu verwenden.

Hinweis:

Werden energetische Maßnahmen an einem aus mehreren selbst genutzten **Eigentumswohnungen** bestehenden Gebäude durchgeführt, ist grundsätzlich für jede einzelne Eigentumswohnung eine Bescheinigung auszustellen. Es wird nicht beanstandet, dass das ausführende Fachunternehmen aus Vereinfachungsgründen eine Gesamtbescheinigung ausstellt, wenn es sich entweder um das Gesamtgebäude betreffende Sanierungsaufwendungen handelt oder die auf das Sondereigentum einzelner Wohnungen entfallenden Aufwendungen den einzelnen Wohnungen klar und eindeutig zugeordnet werden können. Hat die Wohnungseigentümergeinschaft zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben und Interessen einen Verwalter bestellt, ist dieser als Auftraggeber zu adressieren. Der Verwalter kann in diesen Fällen die anteiligen auf das Miteigentum entfallenden Aufwendungen nach dem Verhältnis des Miteigentumsanteils aufteilen und dem einzelnen Wohnungseigentümer mitteilen.

b) Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen

Bei kleineren Maßnahmen an selbst genutzten Immobilien bzw. solchen, bei denen die technischen Anforderungen für die Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen

nicht eingehalten oder nachgewiesen werden können, kann ggf. die Steuerermäßigung bei Aufwendungen für Handwerkerleistungen genutzt werden. Gefördert werden allgemein Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen. Insoweit sind allerdings die Begrenzungen zu beachten, insbesondere:

- Gefördert wird nur der vom Handwerker in Rechnung gestellte Lohnanteil, Fahrtkosten sowie anteilige Maschinenkosten und nicht die Materiallieferungen und
- pro Jahr können maximal Aufwendungen i.H.v. 6 000 € angesetzt werden, welche dann mit einer Steuerermäßigung von 20 % gefördert werden. Es kann also maximal eine Steuerermäßigung von 1 200 € im Kalenderjahr geltend gemacht werden.

Vorliegen muss eine Rechnung des Handwerkers und die Rechnung muss zwingend mittels Zahlung auf ein Bankkonto des Handwerkers beglichen werden. Darüber hinaus werden allerdings keine besonderen Anforderungen gestellt. Insbesondere gibt es keine Vorgaben hinsichtlich des technischen bzw. energetischen Standards.

c) Energetische Sanierung bei vermieteten Immobilien

Energetische Sanierungen an einer vermieteten Immobilie können in aller Regel unmittelbar als Werbungskosten im Jahr der Zahlung steuermindernd geltend gemacht werden. Sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen liegen grds. immer dann vor, wenn die Maßnahmen weder zu einer Erweiterung der Immobilie (d.h. weder zu einer Vergrößerung der nutzbaren Fläche noch zu einer Vermehrung der Substanz) noch zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen. Unschädlich sind Maßnahmen zur Erhaltung des bisher dagewesenen Wohnstandards. Als Beispiele für sofort abziehbare **Erhaltungsaufwendungen** betreffend von energetischen Sanierungsmaßnahmen können beispielhaft genannt werden:

- Austausch der Fenster gegen solche nach heutigem Wärmeisolerungsstandard,
- Austausch der Heizungsanlage – auch dann, wenn z.B. Einzelöfen gegen eine Zentralheizung ersetzt werden oder z.B. eine Ölheizung durch eine Wärmepumpe ersetzt wird,
- Einbau einer thermischen Solaranlage zur Unterstützung der Heizung/Warmwasserbereitung,
- Isolierung des Daches,
- Anbringen zusätzlicher Fassadenverkleidung zur Wärmedämmung,
- Austausch der Allgemeinbeleuchtung gegen energiesparende Lampen.

Fallen größere Aufwendungen an, so ist die Möglichkeit einer **zeitlich gestreckten steuerlichen Geltendmachung** zu prüfen. So ist gesetzlich vorgesehen, dass größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die sich im steuerlichen Privatvermögen befinden und überwiegend Wohnzwecken dienen, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden können. Insoweit besteht ein Wahlrecht.

Hinweis:

Eine solche steuerlich gestreckte Geltendmachung macht insbesondere dann Sinn, wenn ansonsten nur vergleichsweise geringe Einkünfte erzielt werden. Insoweit sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats eine steuerliche Vergleichsrechnung angestellt werden.