

F.B.S. Steuerberatungsgesellschaft mbH

Niederlassung Zwickau

Amtsgerichtsstraße 1
08056 Zwickau
Telefon: (0375) 3530710
Telefax: (0375) 3530711
E-Mail: info@fbs-zwickau.de
Leiterin der NL: Heidemarie Siegel

Ihr Zeichen

Unser Zeichen

Datum

04.10.2011

Mandanten-Rundschreiben 05/2011

Anforderungen an Spendenbescheinigungen • Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen • Steuererklärungspflichten bei Kapitaleinkünften • Besteuerung von Fotovoltaikanlagen

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Thema der erneuerbaren Energien ist auch aus steuerlicher Sicht von Bedeutung. In einer Sonderbeilage gehen wir ausführlich auf die steuerlichen Aspekte von Investitionen im Bereich der erneuerbaren Energien ein. Der Schwerpunkt liegt dabei auf Fotovoltaikanlagen, die mittlerweile vielfach auch von Privatpersonen errichtet und betrieben werden. Es gilt hierbei steuerliche Pflichten zu beachten und steuerliche Fördermöglichkeiten zu nutzen.

Zunächst stellen wir aber in diesem Mandanten-Rundschreiben die neuen Vorgaben der Finanzverwaltung für die Zuwendungsbescheinigung vor. Relevant ist dies bei Spenden über 200 € an gemeinnützige Organisationen und Vereine.

Daneben stehen umsatzsteuerliche Fragen im Fokus. So hat sich die Rechtsprechung wiederum mit einer Facette der Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen beschäftigt. Die Finanzverwaltung hat ausführlich zu der Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ab dem 1.1.2011 Stellung genommen.

| | | | |
|---|---|---|--|
| Geschäftsführer: StB Manfred J.Schäfer StBin Heidemarie Siegel Leiterin der NL Zwickau: StBin Heidemarie Siegel | Büroanschrift Zwickau Amtsgerichtsstraße 1 08056 Zwickau ☎: 0375/3530710 Fax: 0375/3530711 ✉: info@fbs-zwickau.de | Sitz: Neumühle 2 91056 Erlangen Registergericht Handelsregister Fürth, HRB 3984 Steuernummer: 216/126/20021 | Bankverbindungen: Volksbank Zwickau Kto: 100009994 BLZ: 87095934 Hypovereinsbank Zwickau Kto: 4780180213 BLZ:87020088 |
|---|---|---|--|

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Steuerlicher Spendenabzug – Verwendung der verbindlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen
- 2 Spenden an gemeinnützige Organisationen im EU-Ausland
- 3 Verwertung ausländischer Bankdaten auf angekauften Daten-CDs zulässig
- 4 Anrechnung der Vorauszahlungen eines Ehegatten auf die Steuerschulden beider Ehegatten
- 5 Minderung der kindergeldrechtlichen „Einkünfte und Bezüge“ des volljährigen Kindes durch Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung bei bloßer Mitversicherung

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 6 Regelmäßige Arbeitsstätten bei wechselndem Einsatz in 14 Filialen
- 7 Basiszinssatz steigt ab 1.7.2011 auf 0,37 %
- 8 Kosten eines Arbeitszimmers bei privater Mitbenutzung steuerlich absetzbar?

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Bemessungsgrundlage
- 10 Unrichtige Angabe der Rechtsform des Leistungsempfängers auf Rechnung
- 11 Inanspruchnahme für unberechtigten Steuerausweis auch bei nicht vollständiger Rechnung
- 12 Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ab 1.1.2011

Für Personengesellschaften

- 13 Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 14 Steuererklärungspflichten bei Kapitaleinkünften

Für Hauseigentümer

- 15 Gewerblicher Grundstückshandel: Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze durch Aufteilung im Kaufvertrag
- 16 Gewinn aus Veräußerung eines neben dem Wohngrundstück gelegenen, rechtlich selbständigen und als Garten genutzten Grundstücks zu versteuern

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 17 Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA): Zahlung der Beiträge für eine Rückdeckungsversicherung
- 18 Haftung: GmbH-Geschäftsführer haftet gegenüber Insolvenzverwalter nicht für Zahlung rückständiger Umsatzsteuer-, Lohnsteuerbeträge und Sozialversicherungsbeiträge nach Eintritt der Insolvenzreife
- 19 Firmenzusatz bei einer „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“

Steuerliche Aspekte der Investition in erneuerbare Energien

- 20 Steuerliche Beurteilung der Investition in Fotovoltaikanlagen
- 21 Besonderheiten bei (Klein-)Blockheizkraftwerken

Für alle Steuerpflichtigen

1 Steuerlicher Spendenabzug – Verwendung der verbindlichen Muster für Zuwendungsbestätigungen

Spenden können steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn diese durch eine ordnungsgemäße Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden. Eine Ausnahme gilt nur für bestimmte Spenden bis zur Höhe von 200 €. Bei denen ist der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts als Nachweis ausreichend. **Für Vorstände eines gemeinnützigen Vereins** ist nun von besonderer Bedeutung, dass es **strenge Regeln für die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen** gibt. Das Bundesfinanzministerium hat diese Regeln in dem Schreiben vom 17.6.2011 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2223/07/0018 :004, DOK 2011/0474108) zusammengefasst. Im Wesentlichen wird ausgeführt:

- Zuwendungsbestätigungen müssen nach dem von der Finanzverwaltung veröffentlichten Muster ausgestellt werden. Diese Muster sind verbindlich. Die Zuwendungsbestätigungen sind vom jeweiligen Zuwendungsempfänger (in der Regel also dem gemeinnützigen Verein) anhand dieser Muster selbst herzustellen. In einer auf einen bestimmten Zuwendungsempfänger zugeschnittenen Zuwendungsbestätigung müssen nur die Angaben aus den veröffentlichten Mustern übernommen werden, die im Einzelfall einschlägig sind.
- Die Wortwahl und die Reihenfolge der vorgeschriebenen Textpassagen in den vorgenannten Mustern sind beizubehalten, Umformulierungen sind unzulässig. Zusätze sind nur in den nachfolgend genannten Ausnahmefällen zulässig.
- Auf der Zuwendungsbestätigung dürfen weder Danksagungen an den Zuwendenden noch Werbung für die Ziele der begünstigten Einrichtung angebracht werden. Entsprechende Texte sind jedoch auf der Rückseite oder natürlich auf einem separaten Anschreiben zulässig.
- Mehrere Geldzuwendungen (Mitgliedsbeiträge und/oder Geld- bzw. Sachspenden) können in einer Bestätigung zusammengefasst werden, wenn diese als „Sammelbestätigung“ bezeichnet und die Gesamtsumme genannt wird. In diesem Fall ist die Bestätigung noch um folgenden Zusatz zu ergänzen: „Es wird bestätigt, dass über die in der Gesamtsumme enthaltenen Zuwendungen keine weiteren Bestätigungen, weder formelle Zuwendungsbestätigungen noch Beitragsquittungen oder ähnliches ausgestellt wurden und werden.“ Auf der Rückseite der Sammelbestätigung oder in der dazugehörigen Anlage ist jede einzelne Zuwendung mit Datum, Betrag und Art (Mitgliedsbeitrag, Geldspende) aufzulisten. Diese Auflistung muss ebenfalls eine Gesamtsumme enthalten, die derjenigen der Sammelbestätigung entspricht, und als „Anlage zur Sammelbestätigung vom ...“ gekennzeichnet sein.
- Der zugewendete Betrag ist auf der Zuwendungsbestätigung sowohl in Ziffern als auch in Buchstaben zu benennen. Für die Benennung in Buchstaben ist es nicht zwingend erforderlich, dass der zugewendete Betrag in einem Wort genannt wird; ausreichend ist die Buchstabenbenennung der jeweiligen Ziffern. So kann z.B. ein Betrag in Höhe von 1 246 € als „eintausendzweihundertsechundvierzig“ oder „eins – zwei – vier – sechs“ bezeichnet werden. In diesen Fällen sind allerdings die Leerräume vor der Nennung der ersten Ziffer und hinter der letzten Ziffer in geeigneter Weise (z.B. durch „X“) zu entwerfen.
- Handelt es sich um eine Sachspende, so sind in die Zuwendungsbestätigung genaue Angaben über den zugewendeten Gegenstand aufzunehmen (z.B. Alter, Zustand, historischer Kaufpreis usw.).

- Die Zeile des Musters: „Es handelt sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen Ja Nein “ auf den Mustern für Zuwendungsbestätigungen von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, von politischen Parteien im Sinne des Parteiengesetzes, von unabhängigen Wählervereinigungen und von Stiftungen des privaten Rechts ist immer zu übernehmen und entsprechend anzukreuzen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen ein Zuwendungsempfänger grundsätzlich keine Zuwendungsbestätigungen für die Erstattung von Aufwendungen ausstellt.
- Unter bestimmten Bedingungen sind auch Mitgliedsbeiträge an steuerbegünstigte Gesellschaften als Sonderausgabe abzugsfähig. Ob dies so ist, ergibt sich im Zweifel aus der Freistellungsbescheinigung des Finanzamts. Wird eine Bescheinigung über geleistete Mitgliedsbeiträge ausgestellt, so muss diese folgenden Zusatz enthalten: „Es wird bestätigt, dass es sich nicht um einen Mitgliedsbeitrag handelt, dessen Abzug nach § 10b Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes ausgeschlossen ist.“
- Die die Zuwendungsbestätigung ausstellende Körperschaft muss eine Kopie der ausgestellten Bescheinigung aufbewahren.
- Optische Hervorhebungen von Textpassagen sind erlaubt. Auch die Adresse des Zuwendenden unter dem Namen anzuordnen, so dass dies gleichzeitig als Anschriftenfeld genutzt werden kann, ist erlaubt.
- Die Zuwendungsbestätigung darf nicht größer als eine DIN-A4-Seite sein.
- Hinweise zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung und der steuerlichen Anerkennung der Zuwendungsbestätigung sind wörtlich zu übernehmen.

Hinweis:

Es ist darauf hinzuweisen, dass derjenige, der vorsätzlich oder grob fahrlässig (also bei Sorgfaltspflichtverletzung in besonderer Weise) eine **unrichtige Zuwendungsbestätigung ausstellt** oder eine Fehlverwendung der Zuwendung veranlasst, **in Haftung genommen werden kann**. Die Höhe der Haftungsschuld beträgt pauschal 30 % des zugewendeten Betrags. Deshalb sollten Vorstände eines gemeinnützigen Vereins bei der Ausstellung von Spendenbescheinigungen äußerst sorgfältig vorgehen.

2 Spenden an gemeinnützige Organisationen im EU-Ausland

Steuerlich begünstigt sind auch Spenden an gemeinnützige Organisationen, die ihren Sitz im EU-Ausland haben. In diesem Fall sind die entsprechenden **Voraussetzungen vom Stpfl. nachzuweisen**. Hierzu führt das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 16.5.2011 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2223/07/0005 :008, DOK 2011/0381377) Folgendes aus: Den Nachweis, dass der ausländische Zuwendungsempfänger die deutschen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben erfüllt, hat der inländische Spender gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt durch **Vorlage geeigneter Belege** – dies wären insbesondere Satzung, Tätigkeitsbericht, Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Kassenbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnung über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung, Vorstandsprotokolle – zu erbringen. Bescheinigungen über Zuwendungen von nicht im Inland steuerpflichtigen Organisationen reichen als alleiniger Nachweis nicht aus.

Hinweis:

Diese Nachweisanforderungen sind äußerst hoch angesetzt und in manchen Fällen wohl auch kaum erfüllbar. Im Praxisfall sollte möglichst zeitnah an die ausländische Körperschaft herangetreten werden, um entsprechende Unterlagen zu erhalten.

3 Verwertung ausländischer Bankdaten auf angekauften Daten-CDs zulässig

Im vergangenen Jahr wurden von der deutschen Finanzverwaltung verschiedene Daten-CDs mit Informationen über Bankdaten angekauft, welche vielfach zu Maßnahmen der Steuerfahndung führten. Teilweise wird in Fachkreisen angeführt, dass die Daten-CDs unrechtmäßig erworben seien und damit auch im Besteuerungsverfahren ein Beweisverwertungsverbot bestehe. Das Finanzgericht Köln wies diese Argumentation in dem Beschluss vom 15.12.2010 (Aktenzeichen 14 V 2484/10) zurück und führte vielmehr aus, dass keine ernstlichen Zweifel daran bestehen, dass die Auswertung einer von der Bundesrepublik Deutschland angekauften Steuerdaten-CD mit Angaben über ausländische Bankvermögen deutscher Stpfl. im Besteuerungsverfahren rechtmäßig ist.

Hinweis:

Ob andere Gericht genauso entscheiden, bleibt abzuwarten. Dennoch sollte deutlich werden, dass der zunehmende Datenaustausch zwischen den Finanzbehörden und andere Maßnahmen zur Informationsbeschaffung mittlerweile zu einer sehr hohen Transparenz führen, so dass Steuerstraftaten mit einer recht hohen Wahrscheinlichkeit aufgedeckt werden.

4 Anrechnung der Vorauszahlungen eines Ehegatten auf die Steuerschulden beider Ehegatten

Grundsätzlich zahlt jeder Gesamtschuldner nur auf seine eigene Steuerschuld; bei zusammenveranlagten Ehegatten wird ohne Weiteres allerdings die Tilgungsabsicht auf die gemeinsame Steuerschuld unterstellt. Leisten Ehegatten Vorauszahlungen zur Einkommensteuer, so werden diese auf die sich ergebende Steuerschuld angerechnet.

Unproblematisch ist dies grundsätzlich dann, wenn eine Zusammenveranlagung der Ehegatten erfolgt. Probleme können sich dagegen dann ergeben, wenn die Ehe nicht mehr intakt ist und/oder eine getrennte Veranlagung der Ehegatten erfolgt.

Mit diesen Fragen hat sich nochmals der Bundesfinanzhof beschäftigt und mit Urteil vom 22.3.2011 (Aktenzeichen VII R 42/10) entschieden, dass Vorauszahlungen eines Ehegatten auf Grund eines an beide Ehegatten gerichteten Vorauszahlungsbescheids letztlich der Tilgung der zu erwartenden Steuerschulden beider Ehegatten dienen und zwar unabhängig davon, ob die Eheleute später zusammen oder getrennt veranlagt werden. Dies ergibt sich daraus, dass bei einer intakten Ehe aus Sicht des Finanzamts grundsätzlich davon auszugehen ist, dass Vorauszahlungen mit der Absicht der Tilgung der gemeinsamen Steuerschuld geleistet werden. Die Vorauszahlungen sind deshalb zunächst auf die festgesetzten Steuern beider Ehegatten anzurechnen. Ein verbleibender Rest ist nach Kopfteilen an die Ehegatten auszukehren. Dies gilt unabhängig davon, ob die Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden oder aber eine getrennte Veranlagung erfolgt.

Hinweis:

Ist nicht mehr von einer intakten Ehe auszugehen oder auch in der Insolvenz eines Ehepartners, kann den Ehegatten nur geraten werden, eine Vorauszahlung gegenüber dem Finanzamt mit einem ausdrücklichen Hinweis über die Tilgungsabsicht zu übersenden. Es sollte also mitgeteilt werden, auf wessen Steuerschuld die Vorauszahlung später angerechnet werden soll.

5 Minderung der kindergeldrechtlichen „Einkünfte und Bezüge“ des volljährigen Kindes durch Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung bei bloßer Mitversicherung

Nach derzeitigem Recht wird Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag für Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Insbesondere dürfen die Einkünfte und Bezüge des Kindes **nicht mehr als 8 004 € im Jahr** betragen. Um den Kindergeldanspruch zu sichern, sollte zum Jahresende ein eventuelles Überschreiten dieser Grenze geprüft werden. Wichtig ist, dass es sich insoweit um einen Grenzbetrag handelt, d.h., wird dieser auch nur geringfügig überschritten, entfallen die steuerlichen Vergünstigungen insgesamt.

Der Arbeitslohn des Kindes ist um Werbungskosten und auch um abgeführte Sozialversicherungsbeiträge zu mindern. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Beiträge eines beihilfeberechtigten Kindes für eine private Kranken- und Pflegeversicherung nicht in die Bemessungsgröße für den Jahresgrenzbetrag von 8 004 € einzubeziehen (also vom Bruttoarbeitslohn abzuziehen), soweit sie auf Tarife entfallen, mit denen die (Mindest-)Vorsorge für den Krankheitsfall abgedeckt wird. Beiträge für private Zusatzkrankenversicherungen können dagegen nicht abgezogen werden. Daher sind nach Ansicht des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg (Urteil vom 4.11.2010, Aktenzeichen 4 K 10218/06 B) bei der Ermittlung des Jahresgrenzbetrags die entsprechenden, auf das Kind entfallenden Krankenversicherungsbeiträge auch dann mindernd zu berücksichtigen, wenn nicht das Kind selbst, sondern ein Elternteil als Versicherungsnehmer im Rahmen einer Familienversicherung für das in Ausbildung befindliche volljährige Kind eine private Krankenversicherung abgeschlossen und die Versicherungsbeiträge geleistet hat.

Hinweis:

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte ist zu dieser Problematik nicht einheitlich. Wird der Grenzbetrag aber ohne Einbezug dieser Versicherungsbeiträge überschritten, so sollte die Argumentation des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg genutzt werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

6 Regelmäßige Arbeitsstätten bei wechselndem Einsatz in 14 Filialen

Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte können nur im Rahmen der Entfernungspauschale mit 0,30 € je Entfernungskilometer geltend gemacht werden. Dagegen können bei einer Dienstreise je tatsächlich gefahrenem Kilometer pauschal 0,30 € und darüber hinaus auch noch ab einer Abwesenheitszeit von acht Stunden Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht werden. Insoweit ist es wichtig abzugrenzen, wo bei dem Arbeitnehmer die regelmäßige Arbeitsstätte liegt.

Um eine solche Frage ging es in einem Verfahren vor dem Niedersächsischen Finanzgericht. Streitig war die Frage, ob es sich bei 14 Sparkassenfilialen, in denen der klagende Bankangestellte als Personalreserve wechselnd eingesetzt war, um regelmäßige Arbeitsstätten handelt. Im Streitjahr wurde der Kläger wie schon im Vorjahr 2007 als Personalreserve in insgesamt 14 Filialen eingesetzt. Der Kläger erkundigt sich dabei am Morgen des jeweiligen Arbeitstages bei der Sparkasse danach, wo er konkret eingesetzt wird. Der Einsatzort ist abhängig von spontan aufgetretenen Personalausfällen.

In der Einkommensteuererklärung für 2008 gab der Kläger die Fahrten zu einer bestimmten Filiale als Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte an. Die Fahrten zu den übrigen Filialen sah er als Dienstreisen an. Er ermittelte eine Entfernung von 11 274 km und Fahrtkosten i.H.v. 3 382,20 €. Außerdem machte er Verpflegungsmehraufwand für 207 Tage i.H.v. insgesamt 1 242 € geltend.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts vom 15.4.2011 (Aktenzeichen 3 K 169/10) lagen mit Ausnahme der einen Filiale tatsächlich keine regelmäßigen Arbeitsstätten vor, so dass die Reisekosten geltend gemacht werden konnten. Zwar ist unbestritten, dass der Arbeitnehmer bei seinem Arbeitgeber auch mehrere regelmäßige Arbeitsstätten haben kann, jedoch setzt dies voraus, dass der Arbeitnehmer die ortsfesten betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder aufsucht. Dies sei aber im entschiedenen Fall nicht gegeben.

Hinweis:

Das Gericht hat die Revision zugelassen, da die Frage, bis zu welcher Anzahl an Beschäftigungsstellen noch von einer regelmäßigen Arbeitsstätte ausgegangen werden kann, bislang nicht höchstrichterlich geklärt ist. Regelmäßige Arbeitsstätten hat der Bundesfinanzhof bisher angenommen bei einem Rettungsassistenten des DRK, der an insgesamt fünf verschiedenen Rettungsstationen beschäftigt ist, bei einem Busfahrer, der seinen Bus an verschiedenen Busdepots abholt und bei dem Bezirksleiter einer Einzelhandelskette, der fünf bis acht Filialen zugeordnet war, die er allerdings jeweils arbeitstäglich aufgesucht hatte.

7 Basiszinssatz steigt ab 1.7.2011 auf 0,37 %

Die Deutsche Bundesbank hat den Basiszinssatz neu berechnet. Der Basiszins steigt zum 1.7.2011 auf 0,37 % (bislang 0,12 %). Dieser Zinssatz dient als Grundlage für die Berechnung von Verzugszinsen (§ 288 Abs. 1 Satz 2 BGB), wird aber oftmals auch als Basis für die Verzinsung von Gesellschafterkonten herangezogen.

8 Kosten eines Arbeitszimmers bei privater Mitbenutzung steuerlich absetzbar?

Die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers sind in gewissen Grenzen steuerlich zu berücksichtigen. Dies setzt allerdings nach bislang gefestigter Ansicht stets voraus, dass der Raum so gut wie ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird. Eine **private Mitbenutzung** ist lediglich dann unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist.

Das **Finanzgericht Baden-Württemberg** hebt in dem Urteil vom 2.2.2011 (Aktenzeichen 7 K 2005/08) hervor, dass sich an dieser Sichtweise auch durch die Aufgabe des Aufteilungsverbots bei Aufwendungen für Fortbildungsreisen nichts geändert hat. Eine Aufteilung in beruflich bzw. betrieblich und privat veranlasste Aufwendungen scheidet daran, dass eine klare und eindeutige Abgrenzbarkeit der Aufwendungen nicht gegeben ist. Im Urteilsfall gab es keine Trennung des Arbeitszimmers von den privaten Räumen. Dies hatte zur Folge, dass nicht davon ausgegangen werden konnte, dass eine private Mitbenutzung von nur untergeordneter Bedeutung vorlag. Zudem ging durch das Arbeitszimmer der alleinige Zugang zu einer neu errichteten Terrasse und dem neu angelegten Garten, was ebenfalls für eine private Mitbenutzung sprach.

Dagegen hat das **Finanzgericht Köln** mit Urteil vom 19.5.2011 (Aktenzeichen 10 K 4126/09) anders entschieden. Nach diesem Urteil sollen die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer **auch bei erheblicher Privatnutzung** in Höhe des beruflichen bzw. betrieblichen Nutzungsanteils **steuerlich abgezogen werden können**. In dem Verfahren beantragte ein Unternehmer den Abzug von 50 % der Kosten für einen jeweils hälftig als Wohnzimmer und zur Erledigung seiner Büroarbeiten genutzten Raum. Das Finanzgericht gab der Klage grundsätzlich statt, beschränkte allerdings die steuerliche Anerkennung als Betriebsausgaben auf 1 250 €, da das Wohn-/Arbeitszimmer im Urteilsfall nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit darstellte. Dabei stützte sich das Gericht im Wesentlichen auf den Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs zur Aufteilung von gemischt veranlassten Reisekosten.

Hinweis:

Das Finanzgericht Köln hat mit Hinweis auf das anderslautende Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen. Diese Frage ist somit noch nicht geklärt. Insoweit ist auch fraglich, welcher Aufteilungsmaßstab anzuwenden ist. In einschlägigen Fällen einer erheblichen privaten Mitbenutzung des Arbeitszimmers sollte aber geprüft werden, ob ein anteiliger Abzug begehrt wird. Zunächst ist aber grundsätzlich anzuraten, die tatsächliche Nutzung des Arbeitszimmers durch Fotos oder Pläne ausreichend zu dokumentieren.

Für Unternehmer und Freiberufler

9 Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Bemessungsgrundlage

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, so muss der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Umsatzsteuerbetrag berichtigen und auf der anderen Seite muss der Leistungsempfänger den entsprechenden Vorsteuerabzug ändern. Die Berichtigungen sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Insofern ist der Zahlungszeitpunkt maßgebend.

Beispiel:

Klassischer Fall ist die Gewährung von Skonto, welche der Kunde in Anspruch nimmt. Erfolgt z.B. im April 2011 durch den Unternehmer U eine Lieferung zum Nettobetrag von 100 €, so schuldet dieser bei Sollversteuerung für den Voranmeldungszeitraum April hier eine Umsatzsteuer von 19 €. Der Abnehmer A hat – unter den sonstigen Voraussetzungen – für den Voranmeldungszeitraum April einen Anspruch auf Vorsteuerabzug über 19 €.

Zahlt nun im Mai 2011 A unter Nutzung von 3 % Skonto einen Bruttobetrag von 115,43 €, so ermäßigt sich die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage von 100 € auf 97 € und die Umsatzsteuer entsprechend von 19 € auf 18,43 €. Die Berichtigung der Umsatzsteuer bei U und des Vorsteuerabzugs bei A ist für den Mai 2011 vorzunehmen.

Hinweis:

Generell ist für die Berichtigung des Umsatzsteuer- und Vorsteuerabzugsbetrags bei Mängelrügen und der nachträglichen Gewährung von Boni, Skonti und Rabatten der Zeitpunkt der Auszahlung bzw. der Inanspruchnahme der Gutschrift durch den Kunden maßgeblich.

Diese Grundsätze sind auch auf die Abrechnungen der Versorgungsunternehmer anzuwenden. Ergeben sich bei der **Lieferung von elektrischem Strom, Gas, Wärme oder Wasser** Erstattungen, so sind die damit verbundenen Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigungen beim Versorgungsunternehmer und dem Kunden nicht bereits bei Ablauf der Abrechnungsperiode, sondern erst in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Rückzahlung erfolgt. Wird eine HRückzahlung mit der ersten Abschlagszahlung für die Folgezeit verrechnet, gilt als Zeitpunkt der Minderung der Bemessungsgrundlage das Fälligkeitsdatum der Abschlagszahlung bzw. deren tatsächliche frühere Zahlung durch den Kunden. Eine Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage liegt dagegen nicht vor, wenn das tatsächliche (durch Ablesung ermittelte Entgelt) höher ist als das bereits im Rahmen der Anzahlungen erhaltene Entgelt. In diesen Fällen entsteht die Steuer erstmalig in Höhe des Differenzbetrags. Das Versorgungsunternehmen hat insoweit einen Umsatz zu erklären und der Kunde kann unter den sonstigen Voraussetzungen einen Vorsteuerabzug geltend machen.

Die Pflicht zur Berichtigung der Steuer besteht auch dann, wenn das **Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung uneinbringlich geworden ist**. Uneinbringlichkeit liegt dabei nicht nur bei Zahlungsunfähigkeit und Insolvenzeröffnung vor, sondern z.B. auch, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann. Auch soweit der Leistungsempfänger das Bestehen oder die Höhe des vereinbarten Entgelts substantiiert bestreitet, kommt eine Berichtigung der Umsatzsteuer wegen Uneinbringlichkeit in Betracht.

10 Unrichtige Angabe der Rechtsform des Leistungsempfängers auf Rechnung

Bekanntermaßen wird der Vorsteuerabzug nur dann anerkannt, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Dies erfordert, dass alle gesetzlichen Angaben in der Rechnung vorhanden sind. Die Rechnung muss u.a. den Namen und die Anschrift des Leistungsempfängers ausweisen. Die vollständige und korrekte Bezeichnung des Leistungsempfängers ist wesentlicher Bestandteil einer zum Vorsteuerabzug geeigneten Rechnung. Die erforderlichen Angaben müssen eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung des Namens und der Anschrift des jeweiligen Unternehmers ermöglichen.

Hieraus folgt, dass die unzutreffende Angabe der Rechtsform des Leistungsempfängers zum Verlust des Vorsteuerabzugs führt, wenn bei Angabe einer inländischen anstelle einer ausländischen Rechtsform eine erhöhte Verwechslungsgefahr in Bezug auf die Person des Leistungsempfängers besteht. So entschied das Finanzgericht Berlin-Brandenburg in dem Beschluss vom 22.2.2011 (Aktenzeichen 5 V 5004/11), dass die fehlerhafte Angabe der Rechtsform des leistungsempfangenden Unternehmens (hier: GmbH anstatt Sp. z. o. o., eine GmbH polnischen Rechts) in Verbindung mit einer verkürzten Namensangabe den Anforderungen nicht genügt. Aus Sicht des Finanzamts konnte eine Verwechslung mit der unter derselben Anschrift ansässigen Schwester-GmbH nicht ausgeschlossen werden. Insoweit ist der Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung auch dann ausgeschlossen, wenn der Rechnungsaussteller den berechneten Umsatzsteuerbetrag abgeführt hat.

Hinweis:

Dies verdeutlicht wiederum, dass bei der Ausfertigung umsatzsteuerlicher Rechnungen und entsprechend bei der Prüfung solcher Eingangsrechnungen beim Leistungsempfänger mit äußerster Sorgfalt geprüft werden sollte, ob alle erforderlichen Angaben vorhanden sind. Dies gilt auch bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen innerhalb einer Unternehmensgruppe. Im Zweifel ist eine berichtigte Rechnung anzufordern.

11 Inanspruchnahme für unberechtigten Steuerausweis auch bei nicht vollständiger Rechnung

Wird in einer Rechnung Umsatzsteuer offen ausgewiesen, so schuldet der Unternehmer diese Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt. Da die Gefahr besteht, dass der Leistungsempfänger unberechtigterweise aus der Rechnung einen Vorsteuerabzug beanspruchen könnte, schuldet der Leistungserbringer die ausgewiesene Umsatzsteuer in jedem Fall, also auch z.B. dann, wenn der Umsatz gar nicht der Umsatzsteuer unterlegen hat.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 17.2.2011 (Aktenzeichen V R 39/09) entschieden, dass dies auch dann gilt, wenn die Rechnung nicht alle Pflichtangaben aufweist und damit bereits aus formellen Gründen beim Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Im Urteilsfall betrieb die Klägerin ein Unternehmen zur Produktion und zum Vertrieb von Spirituosen in der Rechtsform einer GmbH. Im Rahmen einer im Januar 2006 durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Klägerin in den Monaten April, Mai und Juni 2005 der T-GmbH insgesamt drei Rechnungen erteilt hatte. In diesen Rechnungen war Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 74 121,60 € gesondert ausgewiesen. Die in den Rechnungen bezeichneten Lieferungen waren nicht ausgeführt worden. Die Rechnungen wiesen keinen Lieferzeitpunkt und keine fortlaufende Rechnungsnummer auf. Die Rechnungsempfängerin verwendete die Rechnungen zum Vorsteuerabzug. Das Finanzamt forderte die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer. Dies bestätigte der Bundesfinanzhof.

Hinweis:

In diesen Fällen kann sich der Unternehmer also nicht darauf berufen, dass die Rechnungen nicht alle geforderten Merkmale aufwiesen und damit im umsatzsteuerlichen Sinne nicht ordnungsgemäß waren. Es ist also stets sehr sorgfältig zu prüfen, ob in einer Rechnung Umsatzsteuer ausgewiesen werden darf.

12 Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ab 1.1.2011

Durch das Jahressteuergesetz 2010 ist der Vorsteuerabzug für Grundstücke neu geregelt worden, die der Unternehmer sowohl für Zwecke seines Unternehmens als auch für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals nutzt (**teilunternehmerisch genutzte Grundstücke**). Der Vorsteuerabzug für die Errichtung und Unterhaltung solcher Grundstücke ist nunmehr ausgeschlossen, soweit dieser auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke außerhalb des Unternehmens entfällt. Im Gegenzug entfällt dann allerdings auch die Besteuerung der nichtunternehmerischen Verwendung des Grundstücks. Zu dieser Neuregelung hat nun das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 22.6.2011 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7303-b/10/10001 :0001, DOK 2011/0467333) Stellung genommen. Wichtige Aspekte aus diesem Schreiben stellen wir im Folgenden vor.

Die Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken gilt ab dem 1.1.2011.

Hinweis:

Nach der Übergangsregelung ist diese Neuregelung nicht anzuwenden auf Grundstücke, die auf Grund eines vor dem 1.1.2011 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft worden sind oder mit deren Herstellung vor dem 1.1.2011 begonnen worden ist. Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird; bei baugenehmigungsfreien Gebäuden, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden. Kommt die Übergangsregelung zum Tragen, so sind die Vorsteuern dieses Grundstücks betreffend voll abzugsfähig, andererseits muss dann aber auch auf die nichtunternehmerische Nutzung die Steuer entrichtet werden, so dass sich im Ergebnis nur ein temporärer Vorteil durch den vollen Vorsteuerabzug ergibt.

Nach der nunmehr geltenden Vorschrift ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt. Dem Vorsteuerauschluss unterliegen auch Gebäude und Außenanlagen.

Hinweis:

Keine Änderung hinsichtlich des Vorsteuerabzugs ist eingetreten für Gegenstände, die umsatzsteuerrechtlich selbständige Zuordnungsobjekte darstellen. Als Beispiele sind zu nennen Fotovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke.

Die Vorsteueraufteilung hat regelmäßig nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu erfolgen, d.h., der Vorsteuerabzug ist im Verhältnis der unternehmerisch genutzten Fläche zur Gesamtfläche möglich.

Beispiele zum Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken:

Beispiel 1:

Sachverhalt: Unternehmer U, der nur vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze ausführt, lässt zum 1.1.02 (Beginn der Herstellung nach dem 31.12.2010) ein Einfamilienhaus fertigstellen. Die Herstellungskosten betragen insgesamt 300 000 € zzgl. 57 000 € Umsatzsteuer. U nutzt das Gebäude ab Fertigstellung planungsgemäß zu 40 % für seine vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätze und zu 60 % für private Wohnzwecke. U macht einen Vorsteuerabzug i.H.v. 22 800 € (40 % von 57 000 €) bei dem zuständigen Finanzamt geltend, ohne schriftlich mitzuteilen, in welchem Umfang er das Grundstück seinem Unternehmen zugeordnet hat.

Lösung: U hat durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs i.H.v. 40 % dokumentiert, dass er in dieser Höhe das Grundstück seinem Unternehmen zugeordnet hat. Da U gegenüber dem Finanzamt nicht schriftlich erklärt hat, dass er das Grundstück insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, kann diese Zuordnung zum Unternehmen nicht unterstellt werden. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG sind 22 800 € (57 000 € x 40 %) als Vorsteuer abziehbar. Die Neuregelung des anteiligen Vorsteuerabzugs findet keine Anwendung, da von vorneherein nur der unternehmerisch genutzte Grundstücksteil dem Unternehmen zugeordnet wurde.

Sofern der für private Wohnzwecke genutzte Grundstücksanteil später unternehmerisch genutzt wird, ist eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des U nicht zulässig, da U diesen Grundstücksanteil nicht nachweisbar seinem Unternehmen zugeordnet hat. Verringert sich hingegen später der Umfang der unternehmerischen Nutzung des dem Unternehmen zugeordneten Grundstücksanteils (z.B. Nutzung des gesamten Grundstücks zu 80 % für private Wohnzwecke und zu 20 % für unternehmerische Zwecke), ist eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Unternehmer U, der nur vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze ausführt, lässt zum 1.1.02 ein Einfamilienhaus fertig stellen. Die Herstellungskosten betragen insgesamt 300 000 € zzgl. 57 000 € Umsatzsteuer. Die Nutzfläche des Einfamilienhauses beträgt 200 qm. U nutzt das Gebäude ab Fertigstellung planungsgemäß zu 40 % für seine vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätze und zu 60 % für private Wohnzwecke. Die laufenden Aufwendungen, die auf das gesamte Grundstück entfallen, betragen in dem Jahr 02 1 500 € zzgl. 285 € Umsatzsteuer. U hat dem zuständigen Finanzamt schriftlich mitgeteilt, dass er das Grundstück in vollem Umfang seinem Unternehmen zugeordnet hat.

Lösung: U hat das Grundstück insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet und seine Zuordnungsentscheidung dokumentiert. Da U 60 % des Gebäudes für seine privaten nichtunternehmerischen Zwecke verwendet, ist der Vorsteuerabzug nach der nunmehr geltenden gesetzlichen Regelung nur i.H.v. 22 800 € (57 000 € x 40 %) zulässig. Da die laufenden Kosten nicht direkt der unternehmerischen bzw. privaten Nutzung des Grundstücks zugeordnet werden können, beträgt der Vorsteuerabzug aus den laufenden Aufwendungen nach dem Verhältnis der Nutzflächen nach Aufteilung 114 €.

Beispiel 3:

Sachverhalt: Sachverhalt wie Beispiel 2. Im Jahr 06 lässt U das Einfamilienhaus um ein Dachgeschoss erweitern, welches für fremde unternehmerische Zwecke, die nicht mit der Nutzung der eigenen unternehmerisch genutzten Flächen in Zusammenhang stehen, steuerpflichtig vermietet wird. Die Herstellungskosten hierfür betragen 100 000 € zzgl. 19 000 € Umsatzsteuer. Das Dachgeschoss ist zum 1.7.06 bezugsfertig und hat eine Nutzfläche von 100 qm. Zusätzlich lässt U im gleichen Jahr die Außenfassade neu streichen. Die Aufwendungen hierfür betragen 10 000 € zzgl. 1 900 € Umsatzsteuer.

Lösung: Der Ausbau des Dachgeschosses steht nicht in einem einheitlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit den bereits vorhandenen Flächen. Es liegt deshalb ein eigenständiges Zuordnungsobjekt vor. Unabhängig von der bereits bei Herstellung des Gebäudes getroffenen Zuordnungsentscheidung kann das Dachgeschoss dem Unternehmen zugeordnet werden. Da U das Dachgeschoss steuerpflichtig vermietet, ist er zum Vorsteuerabzug i.H.v. 19 000 € berechtigt; es erfolgt keine Vorsteuerkürzung.

Der Anstrich der Außenfassade entfällt auf alle Stockwerke. Nach der gesetzlichen Neuregelung berechtigt nur der Teil der Aufwendungen zum Vorsteuerabzug, der auf die unternehmerische Nutzung des Gebäudes entfällt. Die Aufteilung erfolgt nach dem Verhältnis der Nutzflächen: 40 % von 200 qm (bisherige Nutzfläche) + 100 % von 100 qm (Dachgeschoss) = 180 qm von 300 qm (60 %). Vorsteuerabzug: 60 % von 1 900 € = 1 140 €.

Für Personengesellschaften

13 Ausscheiden aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft

Wird der Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt und erfolgt eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe, so muss in diesem Zeitpunkt der Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn mittels einer Bilanz ermittelt werden. Dieser Übergang von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung erfordert die Ermittlung eines Übergangsgewinns, bei dem z.B. Forderungen berücksichtigt werden, die noch offen stehen.

Das Sächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 23.3.2011 (Aktenzeichen 5 K 1231/07) allerdings klargestellt, dass bei einer zweigliedrigen Gesellschaft zwar für den Ausscheidenden eine Übergangsbesteuerung zu erfolgen habe, nicht jedoch für den verbleibenden Partner. Im Urteilsfall handelte es sich um eine ärztliche Gemeinschaftspraxis mit Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung, aus der einer der beiden Ärzte gegen Abfindung ausschied und der verbleibende Arzt die dann noch übrig gebliebene Einzelpraxis fortführte. Der verbleibende Partner bleibt danach bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung. Den Teil der Abfindung, der auf am Tag des Ausscheidens bestehende Honorarforderungen entfällt, kann der verbleibende Partner sofort als Betriebsausgaben abziehen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

14 Steuererklärungspflichten bei Kapitaleinkünften

Soweit überhaupt die Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung besteht und keine Fristverlängerung beantragt wurde, musste bis zum 31.5.2011 die Einkommensteuererklärung für 2010 abgegeben werden. Soweit die Erklärungspflicht durch einen Vertreter der steuerberatenden Berufe unterstützt wird, verlängert sich diese Abgabefrist im Regelfall bis zum 31.12.2011. Seit Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte zum 1.1.2009 müssen Kapitaleinkünfte im Grundsatz in der Steuererklärung nicht mehr aufgeführt werden. In der Praxis bestehen aber häufig vorkommende Ausnahmen, in denen die Kapitaleinkünfte deklariert werden müssen bzw. dies sinnvoll ist.

Zu nennen sind zunächst insbesondere folgende Fälle, bei denen eine **Pflicht zur Deklaration der Kapitalerträge** besteht:

- Besteht **Kirchensteuerpflicht** und hat die Bank auf Grund fehlender Informationen die Kirchensteuer auf die Abgeltungsteuer nicht abgeführt, so müssen die Kapitaleinkünfte in der Einkommensteuererklärung vollständig angegeben werden, damit im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung die Kirchensteuer festgesetzt werden kann.
- Es existieren Fälle, in denen der Schuldner der Kapitalerträge keine Abgeltungsteuer einbehält; diese Erträge müssen dann erklärt werden. Zu nennen sind insbesondere die **Veräußerung von wesentlichen (Beteiligung mindestens 1 %) GmbH-Anteilen, Zinserträge aus einem Privatdarlehen und Kapitalerträge, die von einer ausländischen Bank ausgezahlt werden, und auch Steuererstattungszinsen.**
- Kapitalerträge spielen bei anderen Anträgen und Berechnungen eine Rolle, so z.B. bei der Ermittlung der zumutbaren Grenze für außergewöhnliche Belastungen, wie Krankheitskosten oder bei Anträgen auf Sparprämien. In diesen Fällen müssen trotz Abgeltungsteuer die Kapitalerträge erklärt werden.

In anderen Fällen kann die **freiwillige Erklärung der Kapitalerträge** sinnvoll sein:

- Wenn der **Sparer-Pauschbetrag** von 801 € bzw. 1 602 € bei Zusammenveranlagung noch nicht ausgeschöpft wurde, etwa weil dem Kreditinstitut kein Freistellungsauftrag erteilt wurde.
- Bei Beziehern kleinerer Einkommen und insbesondere auch bei Rentnern liegt der persönliche Steuersatz nicht selten unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 %. In diesem Fall kann im Rahmen einer **Günstigerprüfung** dann der persönliche (Durchschnitts-)Steuersatz zur Anwendung kommen.
- Sind Gewinne aus Aktienveräußerungen realisiert worden und bestehen noch vortragsfähige **Verluste aus früheren Spekulationsgeschäften**, so kann eine Verrechnung der Verluste verbunden mit einer Erstattung der auf die Aktienveräußerungsgewinne einbehaltenen Abgeltungsteuer nur im Rahmen der Einkommensteuererklärung erfolgen.
- Bei **GmbH-Beteiligungen** ist die Anwendung der Abgeltungsteuer dann sehr ungünstig, wenn Zinsen aus der **Refinanzierung des Anteilserwerbs** anfallen, da diese Zinsen im Rahmen der Anwendung der Abgeltungsteuer steuerlich gar nicht berücksichtigt werden können. Unter bestimmten Voraussetzungen kann dann im Rahmen der Einkommensteuererklärung ein Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens beantragt werden. Die Steuer bemisst sich dann bei einer 40 %igen Freistellung der Erträge nach dem normalen Einkommensteuertarif verbunden mit einem 60 %igen Abzug von Werbungskosten.

Hinweis:

Die Frage, ob Kapitaleinkünfte erklärt werden sollen oder ggf. auch müssen, ist in jedem Fall zu prüfen. Regelmäßig erstellen die Banken Steuerbescheinigungen bzw. Informationen über die für die Steuererklärung relevanten Werte, welche zum Nachweis der entsprechenden Kapitalerträge dienen. Gegebenenfalls müssen solche Informationen bei der Bank angefordert werden.

Für Hauseigentümer

15 Gewerblicher Grundstückshandel: Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze durch Aufteilung im Kaufvertrag

Werden vermietete Immobilien im Privatvermögen gehalten, so ist ein entstehender Veräußerungsgewinn nach einer zehnjährigen Haltedauer steuerfrei. Dieser steuerliche Vorteil gilt allerdings dann nicht, wenn ein sog. gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels ist die von der Rechtsprechung entwickelte Drei-Objekt-Grenze. Danach liegt in der Regel ein gewerblicher Grundstückshandel vor, sofern mehr als drei Objekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel fünf Jahren ab der Anschaffung oder Errichtung veräußert werden.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.9.2010 (Aktenzeichen IV R 44/08) ist die zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel dienende Drei-Objekt-Grenze überschritten, wenn der Kaufvertrag zwar über einen unabgeteilten Miteigentumsanteil abgeschlossen, das Grundstück jedoch in derselben Urkunde in Wohn- und Gewerbeeinheiten aufgeteilt wurde, von denen der Erwerber mehr als drei Einheiten zugewiesen bekam. Konkret wurde im Urteilsfall etwas mehr als fünf Jahre nach dem Grundstückskauf gleichzeitig mit dem Kaufvertrag das Grundstück durch Teilungserklärung noch in derselben Urkunde in Miteigentumsanteile verbunden mit 21 Wohnungseigentums- und vier gewerblichen Teileigentumseinheiten aufgeteilt. Die Vorbereitungen für die Aufteilung waren dementsprechend bei Vertragsabschluss bereits abgeschlossen. Hinzu kam, dass sich der Veräußerer mit (weiterem) Vertrag vom selben Tag verpflichtet hat, diejenigen Wohneinheiten zurückzuerwerben, die die GmbH nicht innerhalb der folgenden fünf Tage durch wirksamen Kaufvertrag an Dritte weiterveräußert hatte. Die Verknüpfung des Kaufvertrags mit der Teilungserklärung einerseits sowie der inhaltliche und der enge zeitliche Zusammenhang mit der Rückkaufsverpflichtung andererseits rechtfertigen es nach Ansicht des Gerichts, als Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze nicht den unabgeteilten Miteigentumsanteil, sondern die 21 mit dem Wohnungseigentum verbundenen Miteigentumsanteile anzusehen.

Hinweis:

Die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels hätte im Urteilsfall wohl vermieden werden können, wenn die Fünfjahresfrist großzügiger überschritten worden wäre und die Teilung des Objekts zum Gegenstand eines sehr viel später abgeschlossenen selbständigen Vertrags gemacht worden wäre. Das Urteil zeigt aber auch, dass die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel nach wie vor sehr schwierig ist und derartige Fälle immer steuerlichen Rats bedürfen.

16 Gewinn aus Veräußerung eines neben dem Wohngrundstück gelegenen, rechtlich selbständigen und als Garten genutzten Grundstücks zu versteuern

Werden im Privatvermögen gehaltene Immobilien innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb wieder veräußert, so ist ein dabei entstehender Gewinn zu versteuern. Es handelt sich dann um ein sog. „privates Veräußerungsgeschäft“. Ausdrücklich ausgenommen sind Immobilien, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht hatte nun in einen Fall zu entscheiden, ob diese Ausnahmeregelung auch dann vorliegt, wenn der Stpfl. und seine Familie, die ein Wohngebäude auf einem unmittelbar angrenzenden Grundstück bewohnen, ein bereits bei Erwerb rechtlich selbständiges und verkehrsfähiges, im Wesentlichen unbebautes Grundstück, das lediglich mit einem Gartenpavillon bebaut ist, tatsächlich in die Gartennutzung einbeziehen.

Im Urteilsfall erwarb der Stpfl. 1999 ein mit einem Wohnhaus bebautes Grundstück mit einer Größe von 3 661 qm. Der Kaufpreis betrug 2 Mio. DM (1 022 568 €). Das Gebäude wurde seit 1999 von der Familie des Klägers überwiegend zu Wohnzwecken genutzt. Ferner befand sich in dem Gebäude das Büro des Klägers. Ebenfalls in 1999 erwarb der Kläger das dem Wohngrundstück angrenzende, mit einem im Jahr 1950 errichteten gemauerten, geschlossenen und beheizbaren Gartenpavillon bebaute Grundstück mit einer Größe von 2 956 qm zu einem Kaufpreis von 650 000 DM (332 334 €). Die ursprünglich zusammengehörenden Grundstücke waren bereits im Jahr 1994 parzelliert worden. Im Jahr 2004 begann der Kläger mit einer weiteren Teilung des Grundstücks. Es entstand ein Flurstück mit 126 qm, das als Grundstücksstreifen an das mit dem Wohnhaus bebaute Grundstück angrenzt, sowie ein Flurstück mit 415 qm, das als Einfahrt zum Büro diente. Eigentümer dieser Grundstücke blieb weiterhin der Kläger. Ein weiteres neu entstandenes Flurstück mit einer Grundstücksgröße von 2 385 qm wurde sodann am 15.6.2005 als Baugrundstück veräußert. Der Verkaufspreis betrug 425 000 €.

Streitig war nun, ob dieser Verkauf einkommensteuerlich zu erfassen war. Das Finanzgericht Schleswig-Holstein bejahte dies mit nun veröffentlichtem Urteil vom 3.3.2010 (Aktenzeichen 5 K 42/09). Argumentiert wurde, dass der Charakter der gesetzlichen Regelung als Ausnahмовorschrift eine restriktive Auslegung gebiete. Vor diesem Hintergrund ist die Privilegierung dieser Vorschrift grundsätzlich auf den dem Wohngebäude rechtlich zuzuordnenden Grund und Boden zu beschränken. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die zu dem Wohngebäude rechtlich gehörenden Flächen – auch unter Berücksichtigung gebietspezifischer Besonderheiten – eine für die Wohnnutzung erforderliche und übliche Gartennutzung ermöglichen.

Hinweis:

Anders wäre dieser Fall wohl dann zu entscheiden, wenn das Grundstück zunächst noch nicht in separate Parzellen geteilt gewesen wäre.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

17 Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA): Zahlung der Beiträge für eine Rückdeckungsversicherung

Mit Urteil vom 9.3.2011 (Aktenzeichen 12 K 12267/07, GmbHR 2011, 670) hat das FG Berlin-Brandenburg zur Übernahme von Beiträgen für eine Rückdeckungsversicherung und zur Angemessenheit von Zinsen für Gesellschafterdarlehen Stellung genommen.

Im Streitfall hatte die GmbH ihren Gesellschafter-Geschäftsführern jeweils eine Pensionszusage erteilt und später mit diesen vereinbart, dass sie ihre Rückdeckungsversicherung selbst bedienen sollen und die GmbH nur mehr als Zahlstelle fungiere. Die GmbH erhöhte in der Folgezeit weder die Pensionsrückstellung noch den Anspruch aus der Rückdeckungsversicherung, behandelte aber **Zahlungen an die Rückdeckungsversicherung** als Betriebsausgaben.

Diese Zahlungen werden nun sowohl vom Finanzamt als auch vom FG Berlin-Brandenburg mit der Begründung als vGA gewertet, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter keine Veranlassung gesehen hätte, diese Zahlungen zu Gunsten der GmbH-Gesellschafter zu übernehmen.

Explizit weist das FG darauf hin, dass es für die Annahme einer vGA auch unerheblich sei, wenn die Gesellschafter sich nicht bewusst gewesen seien, mit den Zahlungen vGA zu verwirklichen. Die vGA setze grundsätzlich keine subjektiven Handlungserfordernisse voraus.

Betreffend die **Zinsen für Gesellschafterdarlehen** führt das FG aus, dass im Rahmen eines Fremdvergleichs von der für den Stpfl. günstigsten Vergleichsvergütung auszugehen sei; die sog. **Mittelwertmethode sei nach der neueren Rechtsprechung nicht mehr haltbar**.

Vielmehr sei darauf abzustellen, zu welchen Konditionen die GmbH anderweitig einen Kredit hätte erhalten können. In Anwendung einer Statistik der Bundesbank lag im Streitfall die Obergrenze der Streuwerte der Sollzinsen der Banken bei rd. 13 % und damit deutlich über dem zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern vereinbarten Zinssatz von 10,5 %. Damit war der Annahme einer vGA insoweit der Boden entzogen.

Hinweis:

Auch dieses Urteil führt die Grundsätze der ständigen Rechtsprechung fort: Trägt eine GmbH Aufwendungen, die tatsächlich vom Gesellschafter zu übernehmen wären, so stellt dies einen typischen Fall der vGA dar, weil eine Vermögensminderung auf der Ebene der GmbH vorliegt, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nicht hingenommen hätte.

18 Haftung: GmbH-Geschäftsführer haftet gegenüber Insolvenzverwalter nicht für Zahlung rückständiger Umsatzsteuer-, Lohnsteuerbeträge und Sozialversicherungsbeiträge nach Eintritt der Insolvenzreife

Mit der Frage der Haftung des GmbH-Geschäftsführers nach Eintritt der Insolvenzreife hat sich der BGH mit dem Urteil vom 25.1.2011 (Aktenzeichen II ZR 196/09, WM 2011, 406) befasst.

Im Urteilsfall stritt der Insolvenzverwalter mit dem ehemaligen Geschäftsführer einer GmbH über das Vermögen dieser Gesellschaft. Gegenstand des Streits waren Zahlungen des Geschäftsführers an den Sozialversicherungsträger und das Finanzamt auf bestehende Beitragsrückstände zu einem Zeitpunkt, zu dem nach Auffassung des Insolvenzverwalters bereits Insolvenzreife gegeben war.

Der BGH hat die Klage des Insolvenzverwalters allerdings zurückgewiesen und die Rechte des ehemaligen Geschäftsführers mit der Feststellung gestärkt, dass die Zahlungen an das Finanzamt mit der **Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers** im Sinne des GmbHG vereinbar waren. Der Geschäftsführer sehe sich hier einer **Pflichtenkollision** gegenüber, die sich aus der gesetzlich verankerten Massesicherungspflicht einerseits und der drohenden Ordnungswidrigkeit nach § 26b UStG bzw. § 380 AO i.V.m. §§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 38 Abs. 3 Satz 1 EStG sowie der drohenden persönlichen Haftung nach §§ 69, 34 Abs. 1 AO ergebe. Insoweit könne es dem Geschäftsführer nicht zugemutet werden, sich trotz vorhandener Mittel der Gefahr ordnungswidrigen Handelns und der persönlichen Haftung auszusetzen.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung nimmt der BGH den Geschäftsführer (auf Grund der ihm drohenden persönlichen Haftung) von der dem Grunde nach bestehenden Haftung nach § 64 Satz 1 GmbHG aus und sorgt insoweit für Rechtssicherheit. Bei vorhandenen Rückständen, wie z.B. die Lohnsteuer betreffend, die (noch) ausgeglichen werden können, führt eine Zahlung trotz Insolvenzreife nicht dazu, dass auf Grund einer anderen Norm eine erneute Haftung entsteht.

19 Firmenzusatz bei einer „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“

Mit der Frage der Firma und der Einfügung weiterer Namensbestandteile bei einer „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ hat sich das OLG Hamburg mit Beschluss vom 2.11.2010 (Aktenzeichen 11 W 84/10, GmbHR 2011, 657) befasst.

Die „UG (haftungsbeschränkt)“ wurde mit dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG) eingeführt und zeichnet sich dadurch aus, dass sie als GmbH allen Bestimmungen des GmbH-Gesetzes unterliegt, allerdings nicht befugt ist, die Bezeichnung „GmbH“ zu führen, weil sie über kein Mindeststammkapital verfügt. Daher muss der Rechtsformzusatz „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ lauten.

Dazu stellt das OLG Hamburg fest, dass dieser Zusatz „exakt und buchstabengetreu einzuhalten“ ist. Eine Eintragung mit einer Trennung dieses Zusatzes sei nicht zulässig – im konkreten Streitfall wurde daher die Eintragung „... Deutsche Unternehmergesellschaft für ... (haftungsbeschränkt)“ vom Amtsgericht nach Ansicht des OLG zu Recht abgelehnt.

Steuerliche Aspekte der Investition in erneuerbare Energien

20 Steuerliche Beurteilung der Investition in Fotovoltaikanlagen

Investitionen im Bereich regenerativer Energien stehen derzeit besonders im Fokus. Aus Sicht der Privatpersonen betrifft dies insbesondere die Errichtung einer eigenen Fotovoltaikanlage oder den Betrieb eines (Klein-)Blockheizkraftwerks, welche mittlerweile von der Dimensionierung her auch für Einfamilienhäuser geeignet sind. Im Folgenden gehen wir auf die steuerlichen Folgen derartiger Investitionen ein. Zum einen haben „Privatpersonen“ dann **steuerliche Pflichten** zu erfüllen, die sonst nur Unternehmer betreffen, andererseits bestehen auch **steuerliche Förderinstrumente**, welche es zu nutzen gilt.

a) Wirtschaftliche Rahmenbedingungen – insbesondere Erneuerbare-Energien-Gesetz

Fotovoltaikanlagen sind Anlagen, in denen mittels Solarzellen ein Teil der Sonnenstrahlung unmittelbar in elektrische Energie umgewandelt wird. Dagegen dienen Solarkollektoranlagen – oder auch thermische Solaranlagen – ausschließlich der Wärmeerzeugung. Die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen beim Betrieb einer Fotovoltaikanlage werden im Wesentlichen durch das im Jahr 2000 in Kraft getretene **Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (kurz: EEG)** bestimmt. Dieses Gesetz erfuhr in den Jahren 2004 und 2009 eine weitgehende Novellierung. Kernpunkt des EEG war und ist, dass Netzbetreiber verpflichtet sind, Stromquellen aus erneuerbaren Energien (v.a. Fotovoltaik, Windkraft und Biomassekraftwerke) unverzüglich vorrangig an das Stromnetz anzuschließen, den eingespeisten Strom abzunehmen und zu festgelegten Sätzen zu vergüten (sog. Einspeisevergütung).

Die **Einspeisevergütungssätze** sind gestaffelt nach der Größe und der Aufstellungsart der Fotovoltaikanlage und werden in regelmäßigen Abständen abgesenkt, um dem technischen Fortschritt und der damit einhergehenden Absenkung der Anschaffungskosten einer solchen Anlage Rechnung zu tragen. Maßgebend für eine Anlage sind die Sätze im Zeitpunkt der Inbetriebnahme. Der so ermittelte Satz für die Einspeisevergütung gilt dann über die gesamte Dauer der garantierten Einspeisevergütung von 20 Jahren.

Aktuell gelten für Anlagen auf/an Gebäuden folgende Vergütungssätze (abweichende Sätze für Freiflächenanlagen):

| Inbetriebnahme | Mindest-Solarstromvergütung in Ct/kWh ab 2010 für Anlagen auf/an Gebäuden | | | | | | |
|------------------------------|---|-------------|---------------|-----------|--|------------------|------------------|
| | ≤ 30 kW | > 30-100 kW | > 100-1000 kW | > 1000 kW | Eigenverbrauch bei Anteil bis 30 % (Anteil über 30 %) | | |
| | | | | | ≤ 30 kW | > 30-100 kW | > 100-500 kW |
| 1.1.– 30.6.2010 | 39,14 | 37,23 | 35,23 | 29,37 | 22,76 | 0 | 0 |
| 1.7.– 30.9.2010 | 34,05 | 32,39 | 30,65 | 25,55 | 17,67 (22,05) | 16,01 (20,39) | 14,27 (18,65) |
| 1.10.– 31.12.2010 | 33,03 | 31,42 | 29,73 | 24,79 | 16,65 (21,03) | 15,04 (19,42) | 13,35 (17,73) |
| 1.1.– 31.12.2011 | 28,74 | 27,33 | 25,86 | 21,56 | 12,36 (16,74) | 10,95 (15,33) | 9,48 (13,86) |

Hinweis:

Grundsätzlich sind für die gesamte zwanzigjährige Förderdauer die Vergütungssätze im Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Anlage maßgebend. Dies gilt auch beim Erwerb einer gebrauchten Anlage, d.h., dann gilt der bisherige Vergütungssatz für die Restlaufzeit fort. Bei einer Erweiterung der Anlage gilt für den zugebauten Teil der im Zeitpunkt der Inbetriebnahme dieses Teils aktuelle Vergütungssatz.

Zum 1.7.2011 erfolgte – anders als zunächst geplant – keine Absenkung der Vergütungssätze.

Die Installation einer Fotovoltaikanlage wird daneben durch weitere Förderprogramme unterstützt. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass einige Kreditinstitute eine solche Investition mit vergleichsweise zinsgünstigen Darlehen finanzieren. Des Weiteren erfolgt eine Unterstützung oftmals durch den örtlichen Energieversorger.

Auch die **KfW** fördert Investitionen in Fotovoltaikanlagen mittels zinsgünstiger und mit tilgungsfreien Anlaufjahren ausgestatteter Kredite (Programmnummer 270 „Erneuerbare Energien – Standard“). Die Beantragung erfolgt nicht direkt bei der KfW, sondern immer über die Hausbank. Im Übrigen bieten die großen Solaranlagenhersteller auf ihren Internetseiten Datenbanken, mit denen die Fördermöglichkeiten am jeweiligen Standort ermittelt werden können.

b) Umsatzsteuer beim Betrieb einer Fotovoltaikanlage

aa) Unternehmereigenschaft

Umsatzsteuerliche Fragen sind ein wesentlicher Aspekt bei der Investition in eine Fotovoltaikanlage. Wird der Betrieb der Anlage als umsatzsteuerliches Unternehmen eingestuft, wird beim Erwerb die Vorsteuer vom Finanzamt erstattet, so dass nur der Nettobetrag finanziert werden muss.

Nach gefestigter Auffassung liegt auch bei sonst nicht unternehmerisch tätigen Personen, die eine Fotovoltaikanlage betreiben eine nachhaltige Tätigkeit vor, so dass eine **Unternehmereigenschaft** im Sinne des Umsatzsteuergesetzes begründet wird, wenn der erzeugte Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird. Der Betrieb einer Fotovoltaikanlage unter Anwendung der Regeln des EEG führt also dazu, dass der Betreiber als umsatzsteuerlicher Unternehmer eingestuft wird. Dies gilt auch für sog. kaufmännisch-bilanzielle Einspeisungen, wenn der erzeugte Strom vom Anlagenbetreiber nicht in das Netz des Netzbetreibers eingespeist, sondern intern verbraucht wird.

Hinweis:

Allerdings hat dies nicht zwingend zur Folge, dass umsatzsteuerliche Pflichten zu erfüllen sind, da der Betreiber einer Anlage regelmäßig als **umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer** einzustufen ist. Kleinunternehmer brauchen auf von ihnen ausgeführte Umsätze keine Umsatzsteuer zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen, wenn der Gesamtumsatz zuzüglich Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17 500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. In diesen Fällen ist es regelmäßig wirtschaftlich günstiger, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten, damit der Vorsteuerabzug bei der Errichtung der Anlage gewährt wird. Wird von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht, so wird bei der Einspeisung keine Umsatzsteuer berechnet (und abgeführt). Ein Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung geschieht schlichtweg dadurch, dass der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Anlage im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht wird. Er bindet sich mit der Erklärung für mindestens fünf Kalenderjahre an den Verzicht der Kleinunternehmerregelung.

Errichtet eine **umsatzsteuerlich bereits tätige Person** eine Fotovoltaikanlage, so wird der Betrieb der Anlage umsatzsteuerlich nicht separat erfasst. Umsatzsteuerlich werden alle wirtschaftlichen Aktivitäten einer Person einmal berücksichtigt. Die umsatzsteuerlichen Folgen des Betriebs der Fotovoltaikanlage sind dann mit in den für die anderen Aktivitäten erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen zu erfassen.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Rechtsanwalt R errichtet auf seinem privat genutzten Wohnhaus eine Fotovoltaikanlage.

Lösung: Mit der Rechtsanwaltstätigkeit ist R bereits unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuergesetz tätig und muss hierfür Umsatzsteuervoranmeldungen und eine Umsatzsteuerjahreserklärung abgeben. Errichtung und Betrieb der Fotovoltaikanlage sind nun eine weitere unternehmerische Tätigkeit, die in die Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärung mit einzubeziehen ist.

bb) Vorsteuerabzug

Die an den leistenden Unternehmer (Installateur oder Solarunternehmen) bei der Errichtung der Anlage gezahlte Umsatzsteuer kann gegenüber dem Finanzamt in der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass eine **Rechnung** vorliegt, die den Anforderungen des Umsatzsteuergesetzes genügt.

Weitere Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass die Fotovoltaikanlage **dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordnet** wird. Dies geschieht im Zweifel dadurch, dass die Vorsteuer aus dem Erwerb zeitnah in der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht wird.

Hinweis I:

Der Vorsteuerabzug kann nicht mehr im Nachhinein geltend gemacht werden. Zwar ist noch ungeklärt, bis zu welchem Zeitpunkt der Vorsteuerabzug spätestens geltend gemacht werden muss, doch empfiehlt sich eine möglichst zeitnahe Berücksichtigung in der Umsatzsteuervoranmeldung, spätestens aber in der pünktlich abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung.

Abzugsfähig sind alle Vorsteuern, die mit der Errichtung der Fotovoltaikanlage in Zusammenhang stehen. Dies ist zunächst die in der Rechnung des die Anlage installierenden Fachunternehmens ausgewiesene Umsatzsteuer. Daneben können aber z.B. auch Vorsteuern aus Beratungskosten im Zusammenhang mit der Errichtung der Anlage in Frage kommen. Weiterhin muss ggf. die Dachfläche im Hinblick auf die Errichtung der Anlage vorbereitet werden. Insoweit ist die Rechtsprechung aber noch uneinheitlich:

- Das FG Rheinland-Pfalz entschied mit Urteil vom 10.2.2011 (Aktenzeichen 6 K 2607/08), dass die Vorsteuern aus der Neueindeckung des Daches abzugsfähig sind, wenn eine noch nicht erneuerungsbedürftige, jedoch **asbesthaltige Dacheindeckung** allein deshalb erneuert wird, damit die rechtlichen Voraussetzungen für die Installation einer Fotovoltaikanlage erfüllt werden. Anders insoweit allerdings noch die Verfügung der OFD Frankfurt vom 10.7.2008 (Aktenzeichen S 7300 A – 156 – St 111).
- Fraglich ist der Vorsteuerabzug dann, wenn vorbereitend auf die Errichtung das Dach saniert wird und eine Dacherweiterung erfolgt. Insoweit kann argumentiert werden, dass die **Dachsanierung** primär der Nutzung des Gebäudes selbst dient und daher die Vorsteuern nicht abzugsfähig sind (so das FG München in dem Urteil vom 27.7.2009, Aktenzeichen 14 K 595/08).

- Dagegen ließ das FG Nürnberg in dem Urteil vom 29.9.2009 (Aktenzeichen 2 K 784/2009) den Vorsteuerabzug insoweit zu, als die Leistungen auf die Dachfläche entfielen, die später durch die Fotovoltaikanlage genutzt wurde. Ebenso auch in dem Urteil vom 13.4.2010 (Aktenzeichen 2 K 952/2008) betreffend der **Neueindeckung eines Daches** vor Montage der Fotovoltaikanlage.
- Anerkannt wurde der Vorsteuerabzug auch auf Kosten für eine statische Begutachtung der Dachkonstruktion und die **Verstärkung des Dachstuhls**, welche für die Montage der Anlage notwendig war (Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 19.5.2009, Aktenzeichen 2 K 1204/2008).
- Nach dem Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 21.12.2009 (Aktenzeichen 16 K 377/09) kann für Aufwendungen anlässlich der **Erweiterung eines Carports**, der selbst nicht unternehmerisch genutzt wird, und dessen Erweiterung lediglich wegen der Errichtung einer Fotovoltaikanlage erfolgt, kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.
- Ebenso entschied das FG München mit Urteil vom 27.7.2009 (Aktenzeichen 14 K 1164/07), dass ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Kosten für die **Errichtung eines Gebäudes** nicht in Betracht kommt, wenn die unternehmerische Nutzung des Gebäudes allein in einer auf dem Dach montierten Fotovoltaikanlage bestehen soll. Im Urteilsfall wurde ein Schuppen errichtet, der ausschließlich der Installation der Fotovoltaikanlage diene.

Hinweis II:

Auf Grund der noch nicht einheitlichen Rechtsprechung muss im Einzelfall entschieden werden, ob der Vorsteuerabzug aus solchen Aufwendungen geltend gemacht wird.

cc) Umsatzsteuer auf die Einspeisevergütung

Wird der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, so unterliegt die Lieferung des erzeugten Stroms an das Energieversorgungsunternehmen der Umsatzsteuer. Anzuwenden ist der Regelsteuersatz von 19 %.

Hinweis I:

Die Umsatzsteuerpflicht der Einspeisevergütung bedeutet für den Anlagenbetreiber regelmäßig keine wirtschaftliche Belastung, da die Umsatzsteuer auf den Einspeisesatz aufgeschlagen wird und das den Strom abnehmende Energieversorgungsunternehmen diese als Vorsteuer geltend machen kann.

Die **Lieferung von Strom an einen Mieter** ist eine unselbständige Nebenleistung zum Vermietungsumsatz. Die Vermietungsleistung ist grundsätzlich steuerfrei, wobei unter bestimmten Bedingungen auf die Steuerfreiheit verzichtet werden kann, so dass dann auch die Stromlieferung der Umsatzsteuer unterliegt. Die steuerfreie Verwendung des erzeugten Stroms würde insoweit allerdings auch den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Anlage ausschließen.

Mit § 33 Abs. 2 EEG wurde ein Anreiz geschaffen, den eigenen Elektrizitätsverbrauch zeitlich an die eigene Produktion anzupassen, um so die öffentlichen Elektrizitätsnetze zu entlasten. Der Netzbetreiber ist zunächst wie bisher zur Abnahme, Weiterleitung und Verteilung sowie Vergütung der gesamten vom Anlagenbetreiber erzeugten Elektrizität verpflichtet. Soweit die erzeugte Energie vom Anlagenbetreiber nachweislich dezentral verbraucht wird (sog. **Direktverbrauch**), kann sie mit dem nach § 33 Abs. 2 EEG geltenden Betrag vergütet werden. Umsatzsteuerlich wird zunächst der gesamte erzeugte Strom an das Energieversorgungsunternehmen geliefert und dann der selbst verbrauchte Strom vom Energieversorgungsunternehmen zurück geliefert.

Die **Umsatzsteuer auf die Rücklieferung** des Netzbetreibers wird berechnet auf die Differenz zwischen der Vergütung nach § 33 Abs. 2 EEG (0,1236 €/kWh – Werte für eine in 2011 installierte Anlage) und der – dem Anlagenbetreiber ansonsten zustehenden – Einspeisevergütung (0,2874 €/kWh). Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Netzbetreibers beträgt somit 0,1638 €/kWh.

Entgelt für die Lieferung des Anlagenbetreibers ist die Summe aus der Einspeisevergütung von 0,1236 €/kWh und dem Entgelt für die Rücklieferung von 0,1638 €/kWh und beträgt somit 0,2874 €/kWh.

Hinweis II:

Die bei der Rücklieferung in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann der Anlagenbetreiber bei privater Nutzung des Stroms allerdings nicht als Vorsteuer geltend machen.

Hinweis III:

In der Praxis ist die Ermittlung der abzuführenden Umsatzsteuer regelmäßig unproblematisch, da über die Stromeinspeisung durch das Energieversorgungsunternehmen mittels Gutschrift abgerechnet wird. Wird dem Energieversorgungsunternehmen mitgeteilt, dass die Lieferungen der Umsatzsteuer unterliegen, so wird in diesen Gutschriften die Umsatzsteuer berücksichtigt und ausgewiesen.

dd) Umsatzsteuerliche Pflichten

Soweit nicht von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht wird, sind regelmäßig **Umsatzsteuervoranmeldungen** beim Finanzamt abzugeben, in denen die voraussichtliche Umsatzsteuerschuld zu berechnen ist. Wird eine unternehmerische Tätigkeit mit der Fotovoltaikanlage erstmals aufgenommen, so müssen die Umsatzsteuervoranmeldungen im Jahre der Errichtung der Anlage und im Folgejahr zwingend monatlich abgegeben werden. Ansonsten werden auf Grund der regelmäßig geringen Höhe der abzuführenden Steuer Umsatzsteuervoranmeldungen vierteljährlich abzugeben sein.

Hinweis:

Eine Vereinfachung der Umsatzsteuerberechnung tritt ein, wenn ein Antrag auf Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestellt wird. In diesem Fall wird die Umsatzsteuer auf die Einspeisevergütung erst dann geschuldet, wenn der Zahlungsbetrag des Energieversorgungsunternehmens eingegangen ist, so dass rein auf die Zahlungsvorgänge abgestellt werden kann. Ansonsten ist die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldezeitraums abzuführen, in dem die Stromlieferung erfolgt ist.

c) Einkommensteuerliche Folgen

aa) Gewerbliche Einkünfte

Aus dem Betrieb einer Fotovoltaikanlage werden gewerbliche Einkünfte erzielt. Voraussetzung ist, dass der Betrieb der Anlage mit **Gewinnerzielungsabsicht** erfolgt. Bei Volleinspeisung des erzeugten Stroms nach den Vorschriften des EEG wird regelmäßig eine Gewinnerzielungsabsicht zu bejahen sein, da die Vergütungssätze so bemessen sind, dass aus dem Betrieb der Anlage insgesamt eine positive Anlagerendite erwirtschaftet wird. Lediglich in den Fällen, in denen eine Fremdfinanzierung vorliegt, ist im Einzelfall die Einkunftserzielungsabsicht nach den allgemeinen Grundsätzen unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investitionen und der Finanzierung zu prüfen. Insoweit auch der Hinweis auf die Verfügung der OFD Niedersachsen vom 17.9.2010, Aktenzeichen S 2240 – 160 – St 221/St 222.

Hinweis I:

Soweit das Finanzamt einen Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht verlangt, ist diese mittels eines Erfolgsplans über die gesamte Anlagenlebensdauer nachzuweisen. Die Feststellungslast für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht trägt der Stpfl.

Die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit ist **dem Finanzamt formlos** anzuzeigen.

Wird die Fotovoltaikanlage durch eine bisher vermögensverwaltende Personengesellschaft betrieben, so ist die sog. **Abfärbetheorie** zu beachten. Nach dieser erzielt eine Personengesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte mit der Folge, dass diese der Gewerbesteuer unterliegen, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, welche nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. Betreibt also eine vermögensverwaltende Personengesellschaft eine größere Fotovoltaikanlage, so kann die Abfärberegelung greifen, so dass alle Einkünfte der Gesellschaft als gewerbliche eingestuft werden. Dies sollte für den Einzelfall sehr sorgfältig geprüft werden. Ggf. sollte der Betrieb der Anlage durch eine neu gegründete separate Personengesellschaft erfolgen.

Hinweis II:

Die Abfärberegelung greift nur bei sog. Mitunternehmerschaften, nicht dagegen z.B. bei Erbengemeinschaften und ehelichen Gütergemeinschaften. Vermietet also z.B. eine Erbengemeinschaft ein Mehrfamilienhaus und errichtet diese auf dem Dach des Hauses eine Fotovoltaikanlage, so bleibt es dabei, dass aus der Vermietung des Hauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet werden.

bb) Gewinnermittlungsmethode

Am einfachsten ist eine Ermittlung des Gewinns aus dem Betrieb der Anlage mittels **Einnahmen-Überschussrechnung**. Die zeitliche Erfassung der Einnahmen und Ausgaben erfolgt dann – außer bei den Abschreibungen – im Zeitpunkt der Zahlung.

Hinweis:

Alternativ kann der Gewinn auch mittels **Bilanzierung** ermittelt werden. Vorteile würde dies nur dann bringen, wenn Teilwertabschreibungen auf die Anlage – so z.B. bei vorzeitigem Verschleiß bzw. Leistungsabfall – oder wenn Rückstellungen – so z.B. für den späteren Rückbau der Anlage – angesetzt werden können. Über den Gesamtzeitraum des Betriebs der Anlage betrachtet führen jedoch beide Methoden zum gleichen Totalgewinn.

cc) Betriebseinnahmen

Betriebseinnahmen sind zunächst die Einspeisevergütungen und zwar bei einer Einnahmen-Überschussrechnung einschließlich der vereinnahmten Umsatzsteuer.

Die reduzierte Vergütung für selbst erzeugten und sofort verbrauchten Strom stellt neben dem normalen Tarif für eingespeisten Strom eine Betriebseinnahme im Rahmen des Gewerbebetriebs Stromerzeugung dar. Sie wird dem Stpfl. vom Netzbetreiber für die Stromerzeugung gewährt. Soweit Stpfl. selbst erzeugten und vom Netzbetreiber vergüteten Strom unmittelbar nach der Erzeugung für private Zwecke – z.B. im eigengenutzten Wohneigentum – selbst verbrauchen, liegt gleichzeitig eine Entnahme dieses Stroms vor. Die Entnahme kann mit dem Marktpreis, also im Zweifel mit dem Preis für den Strombezug vom gewählten Energieversorgungsunternehmen angesetzt werden.

dd) Aktivierung und Abschreibung der Fotovoltaikanlage

Die Ausgaben für die Fotovoltaikanlage können nicht unmittelbar, sondern nur über die Abschreibungen steuerlich geltend gemacht werden. Zu aktivieren sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Fotovoltaikanlagen werden unabhängig von deren Bauart, also sowohl die üblichen dachaufgesetzten Anlagen als auch dachintegrierte Anlagen als **selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter** angesehen und nicht etwa als Gebäudebestandteil. So ausdrücklich die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 5.8.2010 (Aktenzeichen S 2190.1-1/3 St 32).

Hinweis:

Bei dachintegrierten Fotovoltaikanlagen in Form von Solardachziegeln ist allerdings nur der Teil der Anschaffungskosten dem Wirtschaftsgut der Fotovoltaikanlage zuzuordnen, die nicht auf die Dacheindeckung als Gebäudebestandteil entfallen. Können die Aufwendungen für das Fotovoltaikmodul der dachintegrierten Anlage im Einzelfall nicht nachgewiesen werden, so kann aus Vereinfachungsgründen der auf das Gebäude entfallende Anteil in Höhe der Kosten für eine Dacheindeckung ohne integrierte Fotovoltaikanlage (in Anlehnung an die übrige Dacheindeckung) geschätzt werden. Der übersteigende Betrag ist dem Fotovoltaikmodul zuzuordnen und stellt die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abschreibung dar.

Die Abschreibung der Anlage beginnt mit deren Fertigstellung, welche i.d.R. mit der Inbetriebnahme durch das Energieversorgungsunternehmen anzunehmen ist. Dieser Zeitpunkt ist unabhängig von der Gewinnermittlungsmethode. Also auch dann, wenn der Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt wird, beginnt die Abschreibung mit Fertigstellung und ist unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung der entsprechenden Rechnungen.

Nach den Abschreibungstabellen der Finanzverwaltung ist eine **Abschreibung über 20 Jahre** vorzunehmen; mithin ergibt sich ein jährlicher Abschreibungsaufwand i.H.v. 5 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Abschreibung ist nach der linearen Methode vorzunehmen. Nur für Anschaffungen bis zum 31.12.2010 kam alternativ die degressive Abschreibung mit maximal 12,5 % des Buchwerts in Betracht.

Unter Beachtung bestimmter Größenmerkmale, welche aber regelmäßig erfüllt sein dürften und der Annahme einer überwiegend unternehmerischen Nutzung kommen des Weiteren **Sonderabschreibungen** in Frage. Und zwar kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben der laufenden Abschreibung eine Sonderabschreibung i.H.v. bis zu insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden.

Im Ergebnis kann damit im Jahr der Anschaffung oder Herstellung die Abschreibung insgesamt 25 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten betragen.

ee) Investitionsabzugsbetrag

Steuerlich wird die Installation einer Fotovoltaikanlage durch den Investitionsabzugsbetrag gefördert. Es besteht die Möglichkeit, dass bereits innerhalb der drei Kalenderjahre vor dem Erwerb der Anlage einkommensmindernd ein Betrag i.H.v. **40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten** steuermindernd geltend gemacht wird. Insoweit mindert sich dann allerdings später die steuerliche Abschreibung. Im Ergebnis ergibt sich aber ein deutlicher **Vorzieheffekt** und die Steuerminderung bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags kann bereits zur Finanzierung der Anlage eingesetzt werden.

Hinweis:

Ein Investitionsabzugsbetrag kann allerdings nur dann geltend gemacht werden, wenn die Anlage zu nicht mehr als 10 % nicht gewerblich genutzt wird. Dies kann dann problematisch werden, wenn ein entsprechender Anteil des erzeugten Stroms im eigenen Privathaushalt verbraucht wird. Insoweit kann die Wahl des reduzierten Vergütungssatzes nach § 33 Abs. 2 EEG für selbst erzeugten und unmittelbar verbrauchten Strom zu einem steuerlichen Nachteil werden.

Da im Regelfall mit der Errichtung der Fotovoltaikanlage ein neuer Gewerbebetrieb gegründet wird, sind insoweit die besonderen Anforderungen der Finanzverwaltung zu beachten. Und zwar verlangt diese bei der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags im Jahr vor der Gründung des Betriebs, dass dann bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags zwingend eine **verbindliche Bestellung der Fotovoltaikanlage** vorliegt. So die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 5.8.2010 (Aktenzeichen S 2190.1-1/3 St 32) mit Verweis auf das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 8.5.2009 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2139-b/07/10002).

Hinweis:

Diese Sichtweise ist allerdings umstritten. So entschied das FG München mit Urteil vom 26.10.2010 (Aktenzeichen 2 K 655/10), dass das zur Ansparrücklage in der bis 2007 geltenden Fassung entwickelte Nachweiserfordernis der verbindlichen Bestellung auf den Investitionsabzug nach der aktuell geltenden Fassung nicht übertragbar sei.

ff) Sonstige Betriebsausgaben

Neben den Abschreibungen sind als Betriebsausgaben alle Kosten anzusetzen, die durch den Betrieb der Fotovoltaikanlage wirtschaftlich verursacht sind. Dies sind insbesondere die Zählermiete, Finanzierungszinsen, Versicherung und Wartung sowie Beratungskosten.

gg) Verlustverrechnung

Auf Grund der Abschreibungen und ggf. eines Investitionsabzugsbetrags entstehen in den ersten Jahren des Betriebs regelmäßig steuerliche Verluste. Diese können mit anderen Einkünften verrechnet werden, so dass sich unmittelbar ein **steuermindernder Effekt** ergibt.

d) Gewerbesteuer

Da aus dem Betrieb der Fotovoltaikanlage gewerbliche Einkünfte erzielt werden, unterliegen diese auch der Gewerbesteuer. Mithin ist jährlich eine **Gewerbesteuererklärung** abzugeben.

Hinweis:

Im Ergebnis wird sich regelmäßig keine Gewerbesteuerzahllast ergeben, da ein **Freibetrag i.H.v. 24 500 € pro Jahr** gewährt wird. Wird dieser Freibetrag überschritten und fällt deshalb Gewerbesteuer an, so wird bei der Einkommensteuer eine Steuerermäßigung gewährt, die dazu führt, dass die Gewerbesteuerpflicht nur eine geringe steuerliche Mehrbelastung in sich birgt.

Im Jahr der Errichtung und in den ersten Betriebsjahren wird regelmäßig allein wegen der Abschreibungen ein steuerlicher Verlust auszuweisen sein. Gewerbesteuerlich wird dieser Verlust festgehalten und kann im Rahmen des Verlustvortrags mit Gewinnen aus der Anlage in zukünftigen Jahren verrechnet werden.

Unterhält der Betreiber der Fotovoltaikanlage auch noch ein anderes gewerbliches Unternehmen, wie z.B. ein Einzelhandelsgeschäft, ein Produktionsunternehmen oder einen Handwerksbetrieb, so ist zu prüfen ob eine Verrechnung der steuerlichen Anfangsverluste aus der Fotovoltaikanlage mit Gewinnen aus dem anderen Gewerbebetrieb möglich ist. Eine Verlustverrechnung ist nur dann möglich, wenn die Fotovoltaikanlage dem anderen gewerblichen Unternehmen zugeordnet werden kann, also ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt.

Eine solche Einheit liegt dann vor, wenn beide Tätigkeiten sachlich und wirtschaftlich miteinander verflochten sind. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn zwei (oder mehrere) Unternehmensbereiche sich gegenseitig stützen und ergänzen und nur miteinander wirtschaftlich betrieben werden können. Insoweit kann auf folgende Rechtsprechung verwiesen werden:

- Das FG Nürnberg hat mit Urteil vom 18.12.2007 (Aktenzeichen 1 K 1385/2007) entschieden, dass sich der Betrieb einer Fotovoltaikanlage auf dem Gebäude eines Elektronunternehmens und das Elektronunternehmen selbst wechselseitig ergänzen würden. Auch wenn die eigentliche Stromerzeugung nicht in direktem Zusammenhang mit dem Elektronunternehmen stehe, so habe der Unternehmer sein besonderes Fachwissen nutzen können, um die Anlage selbst zu installieren und diese auch weiterhin zu warten. Die Fotovoltaikanlage wiederum diene dem Elektronunternehmen, da sie dessen Betrieb in diesem Bereich als fachkundig ausweise, die Vermutung der Wirtschaftlichkeit begründe und so dazu beitrage, Kunden vom Kauf und Installation einer solchen Anlage durch den Elektronunternehmer zu überzeugen.
- Betreibt der Stpfl. auf dem Dach seines Ladens (u.a. für Zeitungen, Tabakwaren, Eis, Touristenartikel, Eisenwaren, Spielwaren, Textilien, Bücher oder Heizöl) eine Fotovoltaikanlage und wird die dadurch gewonnene Energie an einen Energieversorger geliefert, stellen der Betrieb des Ladens und der Fotovoltaikanlage auf Grund der Ungleichartigkeit der Tätigkeiten und des Fehlens einer organisatorischen und wirtschaftlichen Verflechtung nach dem Urteil des Finanzgerichts Schleswig-Holstein vom 22.9.2010 (Aktenzeichen 2 K 282/07) zwei selbständige Gewerbebetriebe dar.

Eine Entscheidung kann insoweit nur für den Einzelfall getroffen werden.

Hinweis:

Uneinheitlich wird die Frage gehandhabt, ob der Betrieb einer Fotovoltaikanlage auf einem selbst genutzten Wohnhaus einer Gewerbebeanmeldung bei der Kommune bedarf. Dies wird überwiegend verneint (so auch der Hinweis auf die Verfügung der OFD Magdeburg vom 21.10.2010, Aktenzeichen S 2240-76-St 21). Ggf. wären auch Mitgliedsbeiträge bei der Industrie- und Handelskammer zu entrichten, wobei Kleinbetriebe nach den individuellen Satzungen oftmals von der Beitragspflicht ausgenommen sind.

e) Sonstige steuerliche Aspekte

aa) Veräußerung des Grundstücks bzw. der Fotovoltaikanlage

Bei einer Veräußerung der Fotovoltaikanlage liegt umsatzsteuerlich eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, wenn der Erwerber in den Stromeinspeisungsvertrag des Verkäufers eintritt. Dies hat zur Folge, dass die Veräußerung nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Wird die Fotovoltaikanlage ohne den Stromeinspeisungsvertrag veräußert, so liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor und der Verkauf ist steuerpflichtig.

Wird die Fotovoltaikanlage zusammen mit dem Grundstück veräußert, ist zu unterscheiden:

- Der Verkauf der auf dem Dach aufgesetzten Anlage ist der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Steuerschuldner für die Umsatzsteuer aus der Veräußerung der aufgesetzten Anlage ist der Verkäufer.
- Dachintegrierte Fotovoltaikanlagen sind bewertungsrechtlich Gebäudebestandteile. Bei der Veräußerung eines Grundstücks mit dachintegrierter Fotovoltaikanlage ist das auf die Fotovoltaikanlage entfallende Entgelt Bestandteil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung. Die Veräußerung ist insgesamt von der Umsatzsteuer befreit. Auf die Steuerbefreiung kann allerdings im Regelfall verzichtet werden, weil der Erwerber als

umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen ist. Die Umsatzsteuer für die steuerpflichtige Veräußerung wird vom Erwerber geschuldet (sog. Steuerschuldumkehr).

Bei der Veräußerung der Anlage ist der Veräußerungserlös dem steuerlichen Buchwert der Anlage (ursprüngliche Anschaffungskosten abzgl. bisher vorgenommener Abschreibung) gegenüberzustellen. Der sich ergebende **Gewinn ist steuerpflichtig** bzw. ein Verlust kann steuerlich mit anderen Einkünften verrechnet werden.

bb) Dachvermietung zum Betrieb einer Fotovoltaikanlage

Die Vermietung einer Dachfläche an den Betreiber einer Fotovoltaikanlage ist umsatzsteuerlich eine steuerfreie Grundstücksvermietung. Auf die Steuerbefreiung kann allerdings regelmäßig verzichtet werden.

21 Besonderheiten bei (Klein-)Blockheizkraftwerken

a) Wirtschaftliche Grundlagen

Ein Blockheizkraftwerk dient der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme in einem Gebäude (sog. Kraft-Wärme-Koppelung). Dabei wird mit einem Verbrennungsmotor zunächst mechanische Energie erzeugt und diese dann durch einen Generator in Strom umgewandelt. Die anfallende Abwärme des Generators und des Motors wird unmittelbar vor Ort zum Heizen und für die Warmwasserbereitung des Gebäudes verwandt.

Ebenso wie bei einer Fotovoltaikanlage sind die Netzbetreiber verpflichtet, Blockheizkraftwerke an ihr Netz anzuschließen und den in diesen Anlagen erzeugten Strom vorrangig abzunehmen (**Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetz – KWKG**). Da die Einspeisevergütung in der Regel unter dem Strombezugspreis liegt, wird der selbst erzeugte Strom i.d.R. nur insoweit in das öffentliche Netz eingespeist, als er nicht in dem Gebäude selbst verbraucht wird. Die Höhe der Einspeisevergütung hängt allerdings von verschiedenen Faktoren ab.

b) Einkunftsart, Betriebseinnahmen

Wird ein Blockheizkraftwerk betrieben und der damit erzeugte Strom an den Netzbetreiber veräußert, so werden gewerbliche Einkünfte erzielt. Voraussetzung ist, dass eine Gewinnerzielungsabsicht besteht, d.h. dass mit der Anlage über die gesamte voraussichtliche Lebensdauer ein Totalgewinn erzielt wird. Die Gewinnerzielungsabsicht ist unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investitionen und der Finanzierung zu überprüfen.

Zu den Betriebseinnahmen der Anlagen zählen insbesondere:

- die Vergütungen für den in das Netz eingespeisten Strom,
- Vergütungen, die der Stpfl. aus der Lieferung von Strom und Wärme an Dritte erzielt,
- Zuschläge nach dem KWKG 2002,
- eventuelle Mineralölsteuererstattungen nach dem Mineralölsteuergesetz und
- Umsatzsteuererstattung.

Als Betriebsausgaben kommen insbesondere in Betracht:

- Aufwendungen für den Einkauf des Brennstoffs zum Betreiben des Motors,
- Reparatur- und Wartungskosten,
- Finanzierungszinsen,
- Abschreibung und
- Umsatzsteuerzahlungen.

Für die **Verwendung der Nutzwärme** für Beheizung und Warmwasserversorgung des privaten Wohnhauses oder der privaten Wohnung und für die Verwendung des Stroms für private Zwecke ist eine Entnahme anzusetzen. Der Wert der Entnahme bestimmt sich nach den anteiligen Herstellungskosten des entnommenen Stroms bzw. der entnommenen Nutzwärme, zu denen auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören.

Hinweis:

Die Aufteilung zwischen privater und betrieblicher Stromerzeugung einerseits und privater Wärmeerzeugung andererseits obliegt dem Stpfl. Sie kann aus Vereinfachungsgründen anhand der vom Hersteller bescheinigten Stromkennzahlen oder Leistungsangaben vorgenommen werden, sofern an der Anlage keine geeichte Messeinrichtung vorhanden ist.

c) Umsatzsteuer

Zunächst ist die umsatzsteuerliche Situation vergleichbar mit der bei Fotovoltaikanlagen. So wird nach dem Urteil des BFH vom 18.12.2008 (Aktenzeichen V R 80/07) ein Betreiber eines in ein Einfamilienhaus eingebauten Blockheizkraftwerks, mit dem neben Wärme auch Strom erzeugt wird, der ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, **umsatzsteuerlich als Unternehmer eingestuft**.

Soweit erzeugter Strom vom Erzeuger selbst genutzt wird, wird dies umsatzsteuerlich so beurteilt, als hätte der Anlagenbetreiber zunächst den Strom an das Energieversorgungsunternehmen geliefert und sodann von diesem eine entsprechende Strommenge bezogen (sog. dezentraler Verbrauch von Strom durch den Anlagenbetreiber). In diesem Fall ist die Umsatzsteuer für die Lieferung des Anlagenbetreibers nach dem üblichen Preis zuzüglich der nach dem KWKG vom Netzbetreiber zu zahlenden Zuschläge und ggf. der sog. vermiedenen Netznutzungsentgelte (Vergütung für den Teil der Netznutzungsentgelte, der durch die dezentrale Einspeisung durch die Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlage vermieden wird), abzüglich einer eventuell enthaltenen Umsatzsteuer zu bemessen. Als üblicher Preis gilt bei Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlagen mit einer elektrischen Leistung von bis zu zwei Megawatt der durchschnittliche Preis für Grundlaststrom an der Strombörse EEX in Leipzig im jeweils vorangegangenen Quartal (Quelle: www.eex.com). Die Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung des Netzbetreibers entspricht der Bemessungsgrundlage für die Hinlieferung ohne Berücksichtigung der nach dem KWKG vom Netzbetreiber zu zahlenden Zuschläge.

Beispiel: (Anlage mit Einspeisung ins Niederspannungsnetz des Netzbetreibers)

1. Bemessungsgrundlage der Lieferung des Anlagenbetreibers:

| | |
|-----------------------------|-------------------|
| EEX-Referenzpreis | 4,152 Cent / kWh |
| vermiedene Nutzungsentgelte | 0,12 Cent / kWh |
| Zuschlag nach KWKG | 5,11 Cent / kWh |
| Summe | 9,382 Cent / kWh. |

2. Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung des Netzbetreibers:

| | |
|-----------------------------|-------------------|
| EEX-Referenzpreis | 4,152 Cent / kWh |
| vermiedene Nutzungsentgelte | 0,12 Cent / kWh |
| Summe | 4,272 Cent / kWh. |

Aus dem Erwerb des Blockheiz-Kraftwerks ist unter den sonstigen Voraussetzungen (insbesondere Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung) der Vorsteuerabzug möglich. Hinsichtlich der Zuordnung des Blockheiz-Kraftwerks zum umsatzsteuerlichen Unternehmen bestehen drei **Wahlmöglichkeiten**:

Der Unternehmer kann bei Herstellung oder Anschaffung der Anlage diese

1. entweder insgesamt seinem Unternehmen zuordnen mit der Folge, dass der volle Vorsteuerabzug gewährt wird, andererseits aber anschließend die private Entnahme von Wärme als Wertabgabe der Umsatzsteuer unterliegt;

2. im Umfang der unternehmerischen Nutzung seinem Unternehmen zuordnen, so dass der anteilige Vorsteuerabzug gewährt wird, anschließend aber auch keine Entnahmebesteuerung erfolgt;
3. ganz dem nicht-unternehmerischen Bereich zuordnen, so dass aber dann auch kein Vorsteuerabzug gewährt wird.

Hinweis:

Welche Lösung sinnvoller ist, kann nur für den Einzelfall ermittelt werden.

Mit freundlichen Grüßen