

## Vermietung von Wohncontainern an Erntehelfer unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz

Ausdrücklich ist gesetzlich geregelt, dass sich die Umsatzsteuer auf 7 % ermäßigt für die Vermietung u.a. von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält. Dies betrifft klassischerweise z.B. Hotelübernachtungen. Der BFH hat nun aber mit Urteil vom 29.11.2022 (Az. XI R 13/20) entschieden, dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz insoweit nicht nur die Vermietung von Grundstücken und mit diesen fest verbundenen Gebäuden erfasst, sondern allgemein die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen durch einen Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden und damit auch die Vermietung von Wohncontainern an Erntehelfer.

Im Urteilsfall ging es um einen Landwirt, der Spargel und Beeren anbaut. Dieser beschäftigte saisonal Erntehelfer, an die er Wohncontainer vermietete. Die Wohncontainer waren nicht in das Erdreich eingelassen, sondern standen auf Steinsockeln und waren über gepflasterte Wege zu erreichen. Für deren Nutzung wurde eine tägliche Miete vereinbart. Auch beim eigenen Personal handelte es sich um Beherbergung aufgenommene „Fremde“, sodass die Vermietungsleistung dem ermäßigten Steuersatz unterlag.

**Hinweis:** Diese Entscheidung hat Bedeutung über den entschiedenen Einzelfall hinaus. So unterliegt z.B. auch die Vermietung von Mobilheimen auf Campingplätzen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz.

## Mietaufwendungen für Mehrwegbehältnisse im Handel: Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer?

Der BFH hatte erneut über eine Frage zur Hinzurechnung von Miet-/Pachtzinsen bei der Gewerbesteuer zu entscheiden. Nach der gesetzlichen Regelung werden zur Ermittlung des Gewerbeertrags dem Gewinn aus Gewerbebetrieb unter weiteren Voraussetzungen und nach Abzug eines Freibetrags u.a. ein Zwanzigstel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind, also als Betriebsausgaben abzugsfähig waren.

Im Streitfall ging es um ein Großhandelsunternehmen für Obst und Gemüse, das die Produkte seiner Erzeugerorganisation vertreibt und für die Gebrauchsüberlassung von sog. Mehrwegsteigen (Mehrwegbehältnisse für den Transport und die Präsentation von Waren) Entgelt bezahlte. Streitig war, ob diese der Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer unterliegen. Im Streitjahr nutzte die Stpfl. die Mehrwegsteigen von zwei unterschiedlichen Anbietern.

- Das Unternehmen H stellte dabei ein umfassendes Mehrweg- und (Rück-)Logistiksystem zur Verfügung. Die Steigen wurden grundsätzlich direkt an die Erzeuger geliefert. Von dort wurden sie nach Befüllung mit den Waren durch die Stpfl. selbst oder in deren Auftrag an den Einzelhandel verbracht. Das Unternehmen H betrieb sodann die gesamte Rücklogistik der Steigen (Abholung beim Einzelhandel und Verbringung – ggf. über Zwischenlagerungen – in ihr Depot einschließlich Müllentsorgung, Reparatur, Sortierung und Reinigung der Steigen). Diese Leistungen wurden als sog. Systemleistungen bezeichnet.
- Das Unternehmen L stellte die Steigen dagegen für die Stpfl. zur Abholung ab ihrem Depot bereit. Nach Befüllung durch die Erzeuger wurden sie dorthin von der Stpfl. zurückgebracht. Die Auslieferung an die Einzelhandelsfilialen des Unternehmens L und die Rücklogistik der Steigen erfolgte von L in eigener Organisation.

Zum einen war zu klären, ob die Steigen bei der Stpfl. als fiktives Anlagevermögen einzustufen waren, was Voraussetzung für die Anwendung der Hinzurechnungsvorschrift ist. Dabei ist darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn sie in seinem (fiktiven) Eigentum stünden. Maßgeblich ist dabei die Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts in dem Betrieb. Die Prüfung muss auch den Geschäftsgegenstand des Unternehmens berücksichtigen und sich so weit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Stpfl. orientieren.

Insoweit kommt der BFH mit Urteil vom 1.6.2022 (Az. III R 56/20) für den Streitfall zu dem Ergebnis, dass, wenn ein Handelsunternehmen seinem mit ihm in einer dauerhaften Geschäftsbeziehung stehenden Lieferanten vorgibt, dass dieser die Ware in einem bestimmten Steigentyp zu liefern hat, eine wiederholte Anmietung dieses Steigentyps bei unterstelltem Eigentum zur Annahme von Anlagevermögen führt. Das heißt vorliegend war dieses Merkmal der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung erfüllt.

Hinsichtlich der vom Unternehmen H angemieteten Steigen kommt der BFH allerdings zu dem Ergebnis, dass insoweit keine reine Gebrauchsüberlassung vorliege. Dies scheidet vorliegend aus, da das Vertragsverhältnis neben der Gebrauchsüberlassung auch umfangreiche Werk-, Dienstleistungs- und Transportvertrags-elemente enthält und das Mietvertrags-element

dem gesamtvertraglichen Leistungsbündel nicht das Gepräge gibt. Die Leistungen des „Voll-Logistik-Konzepts“ gehen weit über die eine Vermietung prägende „passive“ Gebrauchsüberlassung hinaus und sind damit nicht als Mietvertrag i.S.d. Hinzurechnungsvorschrift zu beurteilen.

Insoweit war von Bedeutung, dass nach dem Vortrag der Stpfl. die bei der Kalkulation des Entgelts auf Transport- und Depotdienstleistungen (Lagerung/Reinigung) entfallenden Kosten die reinen Leergutkosten (Abschreibung, Verzinsung, Reparatur, Ersatz), die das Mietvertrags-element betreffen würden, bei weitem übersteigen. Die Stpfl. hatte vorgetragen, nach Mitteilung der H entfielen auf das mietvertragliche Element kalkulatorisch lediglich ein Anteil von 14 % des Gesamtentgelts.

Ebenso wurde der Umstand einbezogen, dass sich die Entgelte offenbar nicht, wie bei Miet- und Pachtverträgen üblich, an der Dauer der Überlassung orientierten (z.B. Tages-, Wochen- oder Monatsmiete), sondern sich jeweils auf einen „Umlauf“ oder „Zyklus“ bezogen, nämlich von der Lieferung durch H, der Befüllung, der Vermarktung und dem Transport durch die Stpfl. bis zur Abholung beim Endbenutzer.

Eine Hinzurechnung der an H gezahlten Entgelte war somit bereits deshalb ausgeschlossen, weil es sich nicht um Miet- und Pachtzinsen handelte. Dagegen war der Fall der Anmietung der Steigen von L anders gelagert und insoweit hatte eine Hinzurechnung der Mietentgelte zu erfolgen.

**Handlungsempfehlung:** Dies verdeutlicht, dass hinsichtlich der Abgrenzung der Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer sehr sorgfältig der jeweilige Sachverhalt zu würdigen ist.

## BFH: Erhebung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 nicht verfassungswidrig

Die Erhebung des Solidaritätszuschlags war in den Jahren 2020 und 2021 (noch) nicht verfassungswidrig, wie der BFH mit Urteil vom 17.1.2023 (Az. IX R 15/20) entschieden hat.

Die Stpfl. wandten sich gegen die Festsetzung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 zur Einkommensteuer. Sie brachten insbesondere vor, die Festsetzung des Solidari-

## THEMEN IN DIESER AUSGABE

- 1... Vermietung von Wohncontainern an Erntehelfer unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz
- 1... Mietaufwendungen für Mehrwegbehältnisse im Handel: Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer?
- 1... BFH: Erhebung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 nicht verfassungswidrig
- 2... Zukunftsfinanzierungsgesetz: Mitarbeiterbeteiligungen und privater Vermögensaufbau sollen attraktiver werden
- 2... Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale – Neuregelung ab 1.1.2023
- 3... Einführung eines Umsatzsteuersatzes von 0 % für die Lieferung und Montage von Photovoltaikanlagen
- 4... Grundsteuerwertbescheide auf den 1.1.2022 – Prüfung und ggf. Einlegung von Rechtsmitteln

tätzuschlags verstoße gegen das Grundgesetz und verletze sie zudem in ihren Grundrechten. Der Solidaritätszuschlag dürfe als Ergänzungsabgabe nur zur Abdeckung von Bedarfsspitzen erhoben werden. Sein Ausnahmecharakter verbiete eine dauerhafte Erhebung. Auch neue Zusatzlasten, die etwa mit der Corona-Pandemie oder dem Ukraine-Krieg einhergingen, könnten den Solidaritätszuschlag nicht rechtfertigen. Bei dem Solidaritätszuschlag handele es sich außerdem seit der im Jahr 2021 in Kraft getretenen Gesetzesänderung um eine verkappte „Reichensteuer“, die gegen den im Grundgesetz verankerten Gleichheitsgrundsatz verstoße.

Der BFH sieht dagegen im Solidaritätszuschlag in den Jahren 2020 und 2021 weiterhin eine verfassungsrechtlich zulässige Ergänzungsabgabe. Eine Vorlage der Sache an das Bundesverfassungsgericht hält das Gericht daher nicht für geboten.

Allerdings ist ein dauerhafter Finanzbedarf regelmäßig über die auf Dauer angelegten Steuern und nicht über eine Ergänzungsabgabe zu decken. Deshalb kann eine verfassungsgemäß beschlossene Ergänzungsabgabe dann verfassungswidrig werden, wenn sich die Verhältnisse, die für ihre Einführung maßgeblich waren, grundsätzlich ändern oder wenn eine dauerhafte Finanzierungslücke entstanden ist.

Der Solidaritätszuschlag verstoße auch nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Zwar werden ab dem Jahr 2021 auf Grund der erhöhten Freigrenzen nur noch die Bezieher höherer Einkommen mit Solidaritätszuschlag belastet. Die darin liegende Ungleichbehandlung sei aber gerechtfertigt, da bei Steuern, die wie die Einkommensteuer und damit auch der Solidaritätszuschlag an der Leistungsfähigkeit des Stpfl. ausgerichtet sind, die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig ist.

**Hinweis:** Es ist damit zu rechnen, dass die mit ihrer Klage beim BFH unterlegenen Stpfl. nun Verfassungsbeschwerde einlegen werden.

**Handlungsempfehlung:** Bereits seit Längerem ergehen Bescheide betreffend den Solidaritätszuschlag vorläufig, so dass betroffene Stpfl. selbst keinen Einspruch einlegen müssen. Abzuwarten bleibt nun aber die Reaktion der FinVerw. Sollten die Festsetzungsvorbehalte aufgehoben oder bei nun erlassenen Bescheiden kein Vorläufigkeitsvermerk gesetzt werden, muss der betroffene Stpfl. prüfen, ob er gegen seinen Steuerbescheid verfahrensrechtlich vorgeht.

## Zukunftsfinanzierungsgesetz: Mitarbeiterbeteiligungen und privater Vermögensaufbau sollen attraktiver werden

Gemeinsam vom BMF und vom BMJ wurde nun der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Finanzierung von zukunftssichernden Investitionen (Zukunftssicherungsgesetz) veröffentlicht. Mit dem Zukunftsfinanzierungsgesetz soll der private Vermögensaufbau unterstützt und mehr privates Kapital für Zukunftsinvestitionen in Klimaschutz und Digitalisierung mobilisiert werden.

Es wird als erforderlich angesehen, die Leistungsfähigkeit des deutschen Kapitalmarkts zu stärken und die Attraktivität des deutschen Finanzstandorts als bedeutenden Teil eines starken Finanzplatzes Europa zu erhöhen. Insbesondere Start-ups, Wachstumsunternehmen sowie kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) als Treiber von Innovation soll der Zugang zum Kapitalmarkt und die Aufnahme von Eigenkapital erleichtert werden.

Aus steuerlicher Sicht sind insbesondere folgende Punkte herauszustellen:

- Die Arbeitnehmersparzulage soll ab 2024 unabhängig vom Einkommen gewährt werden. Um die Attraktivität der Anlage vermögenswirksamer Leistungen in Vermögensbeteiligungen zu erhöhen, wird der Höchstbetrag für die geförderten vermögenswirksamen Leistungen mit einer Anhebung auf 1 200 € verdreifacht. Die höchstmögliche Arbeitnehmer-Sparzulage beträgt danach ab 2024 240 € p.a. (1 200 € x 20 %). Bisher sind es 80 € (400 € x 20 %).
- Die Steuerbefreiung für den Vorteil des Arbeitnehmers im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Vermögensbeteiligungen (Aktien, GmbH-Anteile etc.) am Unternehmen des Arbeitgebers soll mit Wirkung ab 2024 von derzeit 1 440 € auf 5 000 € angehoben werden. Allerdings werden nur noch solche Vorteile steuerfrei gestellt, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden und nicht mehr in Form einer Entgeltumwandlung.
- Mit verschiedenen Änderungen sollen die steuerlichen Vorschriften zur aufgeschobenen Besteuerung der geldwerten Vorteile aus Vermögensbeteiligung von Arbeitnehmern ausgeweitet werden und damit insbesondere die Gewährung von Unternehmensanteilen als Vergütungsbestandteil für die Unternehmen und deren Beschäftigte attraktiver gestaltet.

**Hinweis:** Im Gesetzgebungsverfahren können sich insoweit noch Änderungen ergeben.

## Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale – Neuregelung ab 1.1.2023

Die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer sind grundlegend überarbeitet worden. Daneben ist die Regelung zur Home-Office-Pauschale zeitlich entfristet worden, gilt also auch über den 31.12.2022 hinaus und wurde betragsmäßig deutlich ausgeweitet. Insgesamt erfolgte eine klare Verzahnung zwischen der Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer und zur Home-Office-Pauschale. Ab 2023 gelten die folgenden Grundsätze:

	Häusliches Arbeitszimmer	Home-Office-Pauschale
Anwendungsvoraussetzungen	<p>1. Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne – insbesondere Abgeschlossenheit gegenüber dem Privatbereich und nahezu ausschließliche berufliche/betriebliche Nutzung und</p> <p>2. Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit.</p>	<p>– tageweises Tätigwerden in der häuslichen Wohnung</p> <p>– Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne liegt nicht vor oder von dieser Regelung wird kein Gebrauch gemacht</p> <p>– kein Abzug der Wohnungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung</p>
Rechtsfolge	<p>– Ansatz der nachgewiesenen Aufwendungen.</p> <p>– Ohne Nachweis der entstandenen Kosten erfolgt der Ansatz einer <b>Jahrespauschale</b> (für das Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr) i.H.v. 1 260 €. Diese Pauschale ermäßigt sich um jeweils 1/12 für Monate, in denen das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet</p> <p>– insoweit kann dann ggf. die Home-Office-Tagespauschale angesetzt werden.</p>	<p>– Ansatz einer Tagespauschale von 6 €, <b>maximal 1 260 €</b> im Jahr – also insgesamt für maximal 210 Tage – („Home-Office-Pauschale“) für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird.</p> <p>– Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale zulässig, auch wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird.</p>
Nachweis-anforderungen	<p>– Nachweis, dass ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt.</p> <p>– Nachweis, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet.</p>	<p>– Glaubhaftmachung der Tage, an der die Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird,</p> <p>– ggf. ist ergänzend darzulegen, dass für die Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.</p>

**Hinweis:** Im Ergebnis wird also der Anwendungsbereich der Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer eingeschränkt auf die Fälle, in denen dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. In anderen Fällen kann allerdings nun die betragsmäßig vielfach identische Regelung zur Home-Office-Pauschale genutzt werden. Gerade in den Fällen, in denen ein Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne nicht vorliegt oder wie z.B. beim eigenen Einfamilienhaus nur geringe Kosten nachgewiesen werden können, kann die Anwendung der nun vom Anwendungsbereich und betragsmäßig ausgeweiteten Home-Office-Pauschale deutlich günstiger sein als die bisherige Regelung.

Entscheidend für die Anwendung der Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer ist nunmehr also die Frage, ob dieses den **Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit** darstellt. Wird die gesamte berufliche und betriebliche Tätigkeit ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt, ist das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit des Stpfl. Dies betrifft beispielsweise

- Tele- und Heimarbeiter, die ihre Tätigkeit ausschließlich zu Hause ausüben; dies gilt grds. auch für Arbeitnehmer, die während der Corona-Pandemie überwiegend zu Hause arbeiten,

- freiberufliche Schriftsteller, Journalisten, Übersetzer,
- Steuerberater, Rechtsanwälte, Architekten, Immobilienmakler, Versicherungsvertreter, Ingenieure, Künstler, Hausgewerbetreibende.

Wird die Tätigkeit teilweise außer Haus durchgeführt („Außendienst“), so kommt es auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit an. Insoweit hat die Rechtsprechung bislang insbesondere folgende Fälle entschieden:

Tätigkeitsmittelpunkt anerkannt bei	Tätigkeitsmittelpunkt nicht anerkannt bei
<ul style="list-style-type: none"> <li>– einem Vertriebsingenieur,</li> <li>– einem Verkaufsleiter,</li> <li>– einem Sachverständigen und Regulierungsbeauftragten im Außendienst,</li> <li>– einem Außendienstmitarbeiter, der als Referatsleiter einer Lebensversicherungsgesellschaft Altersversorgungsmodelle konzipiert und entsprechende Verträge ausarbeitet und betreut.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Lehrkräften – Tätigkeitsmittelpunkt ist die Schule,</li> <li>– einer Produkt- und Fachberaterin, wenn die Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durch die Arbeit im Außendienst geprägt ist,</li> <li>– einem Handelsvertreter, der nahezu werktätlich von 7 bis 21 Uhr im Außendienst tätig ist,</li> <li>– der Angestellten einer Versicherungsgesellschaft, auch wenn ihr 13 Mitarbeiter unterstehen und sie zur Vorbereitung ihrer Außendiensttätigkeit auf ein häusliches Arbeitszimmer angewiesen ist;</li> <li>– einem Personalberater mit den Schwerpunkten Beratung, Konzeptentwicklung und Training, wenn er Dienstleistungen i.R. einer umfangreichen Außentätigkeit in Form von Trainingsveranstaltungen, sog. Coachingshops sowie Teamworkshops, Workshopmoderationen und Vorträgen beim Kunden vor Ort selbst erbringt;</li> <li>– einem Hochschullehrer;</li> <li>– bei Berufsbetreuern.</li> </ul>

Übt ein Stpfl. **mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten** nebeneinander aus, lassen sich grds. drei Fallgruppen unterscheiden:

- Bilden bei allen Erwerbstätigkeiten – jeweils – die im häuslichen Arbeitszimmer verrichteten Arbeiten den qualitativen Schwerpunkt, so liegt dort auch der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit.
- Bilden hingegen die außerhäuslichen Tätigkeiten – jeweils – den qualitativen Schwerpunkt der Einzeltätigkeiten oder lassen sich diese keinem Schwerpunkt zuordnen, so kann das häusliche Arbeitszimmer auch nicht durch die Summe der darin verrichteten Arbeiten zum Mittelpunkt der Gesamttätigkeit werden.
- Bildet das häusliche Arbeitszimmer den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer einzelnen Tätigkeit, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen Tätigkeiten des Stpfl., ist regelmäßig davon auszugehen, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Gesamttätigkeit bildet. Insoweit kommt es allerdings auf den Einzelfall an.

## Einführung eines Umsatzsteuersatzes von 0 % für die Lieferung und Montage von Photovoltaikanlagen

Bislang war es auch bei der Errichtung einer kleineren Photovoltaikanlage (PV-Anlage) und keiner anderen umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeit sinnvoll, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten. Dies war deshalb sinnvoll, da dann die Vorsteuer aus dem Erwerb der Anlage vom Finanzamt erstattet wurde und nur der Nettobetrag finanziert werden musste. Andererseits folgten dann auch die umsatzsteuerlichen Verpflichtungen als steuerpflichtiger Unternehmer.

Um diesen Nachteil aus der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht mehr eingehen zu müssen, wurde nun mit Wirkung ab dem 1.1.2023 für die Lieferung und Montage eine Sonderregelung eingeführt, nach der auf diese Leistungen der Umsatzsteuersatz auf 0 % reduziert wird.

Die richtige Anwendung dieser Vorschrift ist zum einen wichtig für den ausführenden Installationsbetrieb, aber auch für den die Leistung empfangenden PV-Anlagen-Betreiber. Zur Anwendung dieser Neuregelung hat nun die FinVerw mit Schreiben des BMF v. 27.2.2023 (Az. III C 2 – S 7220/22/10002 :010) Stellung genommen. Insoweit gelten folgende Grundsätze:

### ■ Erfasste PV-Anlagen:

- Der Umsatzsteuersatz von 0 % kommt nur zur Anwendung für Lieferung/Installation von PV-Anlagen auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die zu dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten genutzt werden. Auf die Größe der PV-Anlage kommt es nicht an, so dass z.B. bei einem größeren Wohngebäude auch eine Großanlage von z.B. 50 kWp unter diese Regelung fällt. In der Nähe der genannten Wohnungen/Gebäude befindet sich eine PV-Anlage insbesondere, wenn sie auf dem Grundstück installiert ist, auf dem sich auch die betreffende Wohnung bzw. das betreffende begünstigte Gebäude befindet (z.B. Garage, Gartenschuppen, Zaun).
- Wird ein Gebäude sowohl für begünstigte als auch nicht begünstigte Zwecke verwendet (z.B. teilweise zu Wohnzwecken und teilweise zu gewerblichen Zwecken), ist grundsätzlich von einem begünstigten Gebäude auszugehen. Dies gilt nur dann nicht, wenn die unschädliche Nutzung so sehr hinter der schädlichen Nutzung zurücktritt, dass eine Anwendung der Begünstigung nicht sachgerecht wäre. Davon ist nach Ansicht der FinVerw z.B. auszugehen bei einer Hausmeisterwohnung in einem Gewerbekomplex oder wenn die auf die unschädliche Nutzung entfallenden Nutzflächenanteile weniger als 10 % der Gesamtgebäude-nutzfläche ausmachen.

→ Nicht begünstigt sind dagegen z.B. Freiflächenanlagen und auch Anlagen auf anderen Gebäuden, wie z.B. reinen Gewerbeimmobilien.

→ Allerdings gilt vereinfachend, dass bei einer installierten Bruttoleistung der PV-Anlage laut Marktstammdatenregister von nicht mehr als 30 kWp diese Voraussetzungen stets als erfüllt gelten. In diesem Fall muss der leistende Unternehmer die Eigenschaft des Gebäudes nicht prüfen, um den Nullsteuersatz anzuwenden. Nur bei Anlagen, die diese Leistungsgrenze überschreiten, müssen die Anwendungsvoraussetzungen geprüft werden.

**Handlungsempfehlung: Der leistende Unternehmer (Lieferant, Installateur, Elektrobetrieb usw.) hat nachzuweisen**, dass die Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung des Nullsteuersatzes erfüllt sind. Ausreichend für den Nachweis ist es, wenn der Erwerber erklärt, dass

- er Betreiber der Photovoltaikanlage ist und
- es sich entweder um ein begünstigtes Gebäude handelt oder die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut MaStR nicht mehr als 30 kWp beträgt oder betragen wird.

Eine solche Erklärung des Erwerbers kann auch im Rahmen der vertraglichen Vereinbarung (z.B. AGB) erfolgen. Entsprechendes gilt für nachträgliche Lieferungen von Speichern, wesentlichen Komponenten und Ersatzteilen.

### ■ Erfasste Leistungen:

- Der Steuersatz von 0 % gilt für die **Lieferung von Solarmodulen** an den PV-Anlagenbetreiber einschließlich der für den Betrieb der Anlage wesentlichen Komponenten (insbesondere der Wechselrichter, Modulbefestigungen und Verkabelung) und einen Batteriespeicher. Weiterhin gilt dies auch für die **Montage** dieser Anlagenteile.
- **Nicht erfasst** werden Stromverbraucher für den mit der PV-Anlage erzeugten Strom, wie z.B. Ladeinfrastruktur, Wärmepumpe, Wasserstoffspeicher.
- Zu erfassen sind auch **notwendige Nebenleistungen**. Zu den Nebenleistungen der Lieferung der Photovoltaikanlage zählen u.a. die Übernahme der Anmeldung in das Marktstammdatenregister, die Bereitstellung von Software zur Steuerung und Überwachung der Anlage, die Montage der Solarmodule, die Kabelinstallationen, die Lieferung und der Anschluss des Wechselrichters oder des Zweirichtungszählers, die Lieferung von Schrauben und Stromkabeln, die Herstellung des AC-Anschlusses, die Bereitstellung von Gerüsten, die Lieferung von Befestigungsmaterial oder auch die Erneuerung des Zählerschranks, wenn diese vom Netzbetreiber verlangt wird bzw. auf Grund technischer Normen für den Betrieb der Photovoltaikanlage erforderlich ist.
- Vorarbeiten, wie z.B. die Reparatur oder Ertüchtigung des Daches oder die Ertüchtigung des Hausanschlusses gehören nicht zu den begünstigten Leistungen und unterliegen dem Regelsteuersatz. Anders ist dies aber dann, wenn diese Leistungen als Nebenleistung Bestandteil des Leistungspaketes des Solarinstallateurs sind.
- Dem Nullsteuersatz unterliegen grundsätzlich auch die Lieferungen von Aufdach-PV-Anlagen durch **Bauträger** und zwar auch dann, wenn die Anlage mit dem Gebäude geliefert wird.
- **Batterien und Speicher** unterliegen dem Nullsteuersatz, wenn diese im konkreten Anwendungsfall dazu bestimmt sind, Strom aus begünstigten Solarmodulen zu speichern.



■ Erfasst wird auch die **Lieferung/Montage** von PV-Modulen bei der Erweiterung einer bestehenden PV-Anlage. Im Hinblick auf die 30kWp-Grenze ist dann aber zu beachten, dass sich diese auf die Anlage insgesamt bezieht. Wird die 30kWp-Grenze durch die Erweiterung überschritten, ist die Vereinfachungsregelung hinsichtlich des Nachweises der Anwendung des Nullsteuersatzes auf den nachträglich ergänzten Teil nicht anwendbar. Für den bereits bestehenden Teil führt dies jedoch nicht zur nachträglichen Nichtanwendbarkeit der Vereinfachungsregelung.

■ **Betreiber der PV-Anlage:** Der Nullsteuersatz erfasst nur die Lieferung an den Betreiber einer Photovoltaikanlage. Die in der Lieferkette vorausgehenden Lieferungen (z.B. an Zwischenhändler, Leasinggeber, Mietverkäufer) unterliegen hingegen dem Regelsteuersatz. Betreiber der Photovoltaikanlage ist die Person, die dem Grunde nach zum Leistungszeitpunkt als Betreiber der jeweiligen Anlage im Marktstammdatenregister registrierungspflichtig ist oder voraussichtlich registrierungspflichtig wird. Ob tatsächlich eine Registrierung im Marktstammdatenregister erfolgt (so z.B. nicht im Falle von Steckersolargeräten, sog. Balkonkraftwerken) ist für die Betreibereigenschaft nicht maßgeblich. Nachträgliche Änderungen der Person des Betreibers sind unerheblich.

■ **Vermietung von PV-Anlagen nicht erfasst:** Die Vermietung von PV-Anlagen stellt keine Lieferung von PV-Anlagen dar und unterliegt daher dem Regelsteuersatz. Anders kann dies bei Leasing- oder Mietkaufverträgen je nach konkreter Ausgestaltung sein; insoweit ist die jeweilige vertragliche Ausgestaltung zu prüfen.

■ **Keine Anwendung bei eigenständigen Serviceleistungen:** Der Nullsteuersatz findet keine Anwendung auf den Teil des Entgelts, der auf eigenständige Serviceleistungen entfällt, wie z.B. Wartungsarbeiten, die Einholung von behördlichen Genehmigungen oder die Versicherung der Photovoltaikanlage mit einer Haftpflicht- und Vermögensschadens-Versicherung.

Daneben ist zu prüfen, ob der **Verbrauch eines Teils des mit der PV-Anlage erzeugten Stroms für private Zwecke** umsatzsteuerliche Folgen nach sich zieht. Insoweit ist zu differenzieren:

■ **Vor dem 1.1.2023 angeschaffte PV-Anlage:** Ist die Anlage vor dem 1.1.2023 angeschafft worden und ist auf die Anwendung der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung verzichtet worden, so konnte bei Erwerb der PV-Anlage die in Rechnung gestellte Vorsteuer in vollem Umfang gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden. Daher unterliegt der privat verbrauchte Strom als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer. Damit wird dann der zunächst zulässige Vorsteuerabzug systemgerecht nachgelagert (anteilig) ausgeglichen. Auch nach dem 31.12.2022 ist in diesen Fällen wie bisher weiterhin grundsätzlich eine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern. In diesen Fällen kann geprüft werden, ob nach Ablauf der fünfjährigen Bindungsfrist bei Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung dann zu dieser übergegangen wird. Dies muss für den Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden.

■ **Anschaffung der PV-Anlage nach dem 31.12.2022:** Erwirbt ein Unternehmer ab dem 1.1.2023 eine Photovoltaikanlage unter Anwendung des Nullsteuersatzes, erübrigt sich mangels Steueranfall (Steuersatz 0 %) ein Vorsteuerabzug. Anders als bisher erfolgt in

diesen Fällen daher keine Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe auf den selbst verbrauchten Strom. Der Verzicht auf die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe ist ein materieller Vorteil für den Anlagenbetreiber, da der privat verwendete Strom nicht mehr der Umsatzsteuer unterliegt. Die Einspeisung von Strom in das allg. Stromnetz unterliegt allerdings weiterhin den allgemeinen Regeln. Insoweit ist zu unterscheiden:

→ Kann der PV-Anlagenbetreiber von der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen, so unterliegt die Stromlieferung nicht der Umsatzsteuer. Dies ist in der Praxis dann dem Versorgungsunternehmen mitzuteilen, welches i.d.R. mittels Gutschrift über die Stromeinspeisung abrechnet. In dieser Gutschrift darf dann keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden.

→ Macht der PV-Anlagenbetreiber von der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung keinen Gebrauch, z.B. weil dieser auch weiteren umsatzsteuerlichen Tätigkeiten nachgeht und die Betragsgrenzen für die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung überschritten sind (bspw. ist der PV-Anlagenbetreiber im Übrigen als selbständiger Rechtsanwalt tätig), so unterliegt die Stromeinspeisung in das allg. Stromnetz der Umsatzsteuer.

**Zeitliche Anwendung des Nullsteuersatzes:**

Der Nullsteuersatz ist unter den vorgenannten Bedingungen anzuwenden für Lieferungen bzw. Leistungen, die nach dem 31.12.2022 erbracht worden sind. Lieferung und Installation einer PV-Anlage ist i.d.R. als Werklieferung einzustufen, die mit Abnahme der Leistung ausgeführt ist. Zu diesem Zeitpunkt ist der maßgebliche Steuersatz für die Leistung festzustellen. Wenn die Leistung nach dem 31.12.2022 ausgeführt und abgenommen wird, entsteht eine Umsatzsteuer von 0 %. Sind in diesem Fall bereits im Jahr 2022 Anzahlungen geleistet worden, die dem Steuersatz von 19 % unterworfen wurden, muss dies im Zeitpunkt der Ausführung der Leistung korrigiert werden. Dies gilt entsprechend für den Leistungsempfänger für einen ggf. vorgenommenen Vorsteuerabzug.

Anders kann dies im Ausnahmefall dann sein, wenn Lieferung der Anlagenteile und Installation der Anlage durch unterschiedliche Unternehmer erfolgen. Dann sind diese Leistungen getrennt zu betrachten und die Lieferung der Anlagenteile ist mit Ausführung der Lieferung erbracht und der dann maßgebende Umsatzsteuersatz ist anzuwenden. Erfolgte also z.B. die Lieferung der Anlagenteile durch Lieferant A im Dezember 2022 und die Installation durch Unternehmer B im Januar 2023, so ist die Lieferung mit 19 % Umsatzsteuer, die Installation dagegen mit 0 % Umsatzsteuer abzurechnen.

**Hinweis:** Wird eine vor dem 1.1.2023 angeschaffte Anlage veräußert oder aus dem unternehmerischen Bereich entnommen, so müssen eventuelle umsatzsteuerliche Folgen im Detail geprüft werden. Insoweit sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

**Grundsteuerwertbescheide auf den 1.1.2022 – Prüfung und ggf. Einlegung von Rechtsmitteln**

Die erforderliche Neubewertung sämtlicher Grundstücke um die darauf aufbauende Grundsteuer, die die Kommunen erheben, auf eine verfassungskonforme Grundlage zu stellen, geht voran. Die Abfolge ist wie folgt:

bis 31.1.2023	Abgabe der Feststellungserklärung durch den Grundstückseigentümer
Aktuell	Prüfung und Bearbeitung der Feststellungserklärungen durch die Finanzämter und Erlass von – Grundsteuerwertbescheid und – Grundsteuermessbetragsbescheid
2024	Festlegung der Grundsteuer-Hebesätze durch die jeweilige Kommune und Erlass der <u>Grundsteuerbescheide</u>
ab 2025	Erhebung der Grundsteuer durch die Kommunen auf Basis der neuen Wertfeststellungen

Verfahrensrechtlich ist zu beachten, dass der **Grundsteuerwertbescheid Grundlagenbescheid** für den Grundsteuermessbetragsbescheid ist und dieser ist wiederum Grundlagenbescheid für den Grundsteuerwertbescheid. Die maßgebliche Ermittlung des Grundsteuerwerts erfolgt in dem Grundsteuerwertbescheid. Dort fließen insbesondere die Ermittlungsgrundlagen ein, wie Art des Grundstücks, Grundstücksfläche, vorhandene Nutzung und Wohnungen, Wert des Grund und Bodens und auch Eigentümer, denen der Grundsteuerwert zuzurechnen ist. Verfahrensrechtlich ist sehr wichtig, dass Einwendungen hiergegen nur gegen den Grundsteuerwertbescheid erhoben werden können und nicht mehr gegen die Folgebescheide.

**Hinweis:** Die Darstellungen dienen ausschließlich Informationszwecken und ersetzen nicht die Beratung im Einzelfall.

**IMPRESSUM**

**Verantwortlich für den Inhalt:**

HSMV – Hansen Schotenroehr Müller Voets  
Partnerschaftsgesellschaft mbB  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft | Steuerberatungsgesellschaft

Grafenberger Allee 337b | 40235 Düsseldorf