

Steuerblick April 2023

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

1. Einführung eines Umsatzsteuersatzes von 0 % für die Lieferung und Montage von Photovoltaikanlagen¹
2. Veräußerungsgewinne bei Kryptowährungen können steuerpflichtig sein 4
3. Steuerliche Behandlung der Erhaltungsrücklage/Instandhaltungsrücklage bei Eigentumswohnungen⁵

1. 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 Gesamtgebäudenutzfläche 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.

Beispiel:

U errichtet eine PV-Anlage auf seinem Privathaus. Er beauftragt hierzu das Solarunternehmen S im Rahmen einer sog. „Paketlösung“ eine PV-Anlage mit 25 kW (peak) auf seinem Gebäude zu installieren. S muss in diesem Rahmen auch den Zählerschrank erneuern und Dachbalken teilweise verstärken.

Alle von S im Rahmen einer einheitlichen Leistung (Dacharbeiten, Lieferung und Montage einer Photovoltaikanlage, Erweiterung Zählerschrank) erbrachten Arbeiten unterliegen unter den übrigen Voraussetzungen dem Nullsteuersatz.

Abwandlung:

Die Dacharbeiten werden von einem gesondert beauftragten Dachdeckerunternehmen erledigt. Dann sind diese nicht als Nebenleistung zur Lieferung/Installation der PV-Anlage zu werten und unterliegen dem regulären Umsatzsteuersatz.

- 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 30 kWp-Grenze ist dann aber zu beachten, dass sich diese auf die Anlage insgesamt bezieht. Wird die 30 kWp-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.

2. Veräußerungsgewinne bei Kryptowährungen können steuerpflichtig sein

Der BFH hat nun mit Urteil vom 14.2.2023 (Az. IX R 3/22) die erste Entscheidung zur steuerlichen Behandlung des Handels mit Kryptowährungen getroffen. Insoweit gilt für den Handel mit solchen Währungen durch private Kapitalanleger:

- Kryptowährungen wie Bitcoin, Ethereum und Monero sind als „anderes Wirtschaftsgut“ einzustufen. Damit werden Gewinne (und Verluste) aus dem Handel mit solchen Währungen steuerlich erfasst, wenn zwischen Kauf und Verkauf eine Zeitspanne von nicht mehr als einem Jahr liegt. Dann erfolgt eine steuerliche Erfassung als sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft. Diese virtuellen Währungen werden angeschafft, wenn sie im Tausch gegen Euro, gegen eine Fremdwährung oder gegen andere virtuelle Währungen erworben werden; sie werden veräußert i.S.d. Vorschrift, wenn sie in Euro oder gegen eine Fremdwährung zurückgetauscht oder in andere Currency Token umgetauscht werden.
- Wird diese Jahresfrist überschritten, so sind Gewinne und Verluste steuerlich unbeachtlich.
- Einkünfte aus Kapitalvermögen werden aus dem Handel mit solchen Währungen nicht erzielt.

Im Streitfall hatte der Stpfl. verschiedene Kryptowährungen erworben, getauscht und wieder veräußert. Im Einzelnen handelte es sich um Geschäfte mit Bitcoins, Ethereum und Monero, die der Stpfl. privat tätigte. Im Streitjahr 2017 erzielte er daraus einen Gewinn i.H.v. insgesamt 3,4 Mio. €.

Nach der Begründung des BFH sind Bitcoin, Ethereum und Monero wirtschaftlich betrachtet als Zahlungsmittel anzusehen. Auch wenn diese real nicht existieren, sind diese wirtschaftlich übertragbar. Unabhängig von den zivil- und vertragsrechtlichen Fragen, die sich im Zusammenhang mit der Übertragung von Currency Token stellen, hat der Rechtsverkehr Wege gefunden, derartige Currency Token entgeltlich einem Dritten zu überlassen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten.

Der BFH hat auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Ein sog. strukturelles Vollzugsdefizit, das einer Besteuerung entgegenstehen würde, liegt nicht vor. Es sind weder gegenläufige Erhebungsregelungen vorhanden, die einer Besteuerung entgegenstehen, noch liegen Anhaltspunkte vor, dass seitens der FinVerw Gewinne und Verluste aus Geschäften mit Kryptowährungen nicht ermittelt und erfasst werden können.

Damit bestätigt das Gericht die Auffassung der FinVerw.

Handlungsempfehlung:

Entscheidend für die Frage der steuerlichen Erfassung bei dem Handel von Kryptowährungen durch private Kapitalanleger ist also die Jahresfrist. Erfolgt der Verkauf innerhalb eines Jahres nach dem Erwerb, so wird ein entstehender Gewinn oder Verlust steuerlich erfasst. Wird die Jahresfrist überschritten, so erfolgt keine steuerliche Erfassung.

3. Steuerliche Behandlung der Erhaltungsrücklage/Instandhaltungsrücklage bei Eigentumswohnungen

Die Wohnungseigentümergeinschaft ist verpflichtet, für Instandhaltung und Instandsetzung des gemeinschaftlichen Eigentums, wie z.B. Dach, Fassade, Treppenhaus oder Aufzugsanlage, eine Erhaltungsrücklage (vormals: Instandhaltungsrücklage) anzusammeln. Auf Basis des beschlossenen Wirtschaftsplans werden die Beiträge zur Erhaltungsrücklage mit dem Wohngeld bzw. Hausgeld gezahlt. Die Erhaltungsrücklage ist gemeinschaftliches Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft.

Zur steuerlichen Behandlung bei einer vermieteten Eigentumswohnung hat nun die OFD Frankfurt a.M. mit Verfügung vom 9.11.2022 (Az. S 2211 A-12-St 214) die wesentlichen Grundlagen zusammengestellt. Insoweit gelten folgende Grundsätze:

- Die geleisteten Beiträge des Wohnungseigentümers sind zunächst steuerlich unbeachtlich. Werbungskosten liegen vielmehr erst dann vor, wenn die Erhaltungsrücklage tatsächlich für die Erhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums genutzt wird. Insoweit kann auf die Angaben in der Jahresabrechnung des Verwalters des Gemeinschaftseigentums zurückgegriffen werden.
- Zinsen, die der Beteiligte aus der verzinslichen Anlage der Erhaltungsrücklage erzielt, gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Im Fall der Veräußerung einer Eigentumswohnung gilt Folgendes:

- Erwerber: Der bei Erwerb einer Eigentumswohnung im Kaufpreis enthaltene Anteil für das in der Erhaltungsrücklage angesammelte Guthaben gehört nicht zu den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung. Wird im Kaufvertrag nur ein einheitlicher Kaufpreis ausgewiesen, ist dieser für ertragsteuerliche Zwecke entsprechend aufzuteilen. Beim Erwerber ist sodann der um die erworbene anteilige Erhaltungsrücklage für die Eigentumswohnung gekürzte Kaufpreis in die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung einzubeziehen.
- Veräußerer: Beim Veräußerer ist der auf den Erwerber übertragene Anteil an der Erhaltungsrücklage im Zeitpunkt der Veräußerung nicht als Werbungskosten in Abzug zu bringen, da er insoweit seine Rechtsposition entgeltlich auf den Erwerber übertragen hat. Denn der Veräußerer erhält die zugeführten und noch nicht verbrauchten Rücklagenbeträge über den Kaufpreis vom Erwerber zurück.

Hinweis:

Anders ist die Sichtweise bei der Grunderwerbsteuer. Beim Erwerb von Teileigentum ist der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern.

Mit freundlichen Grüßen