

Mandanten-Rundschreiben für Einzelunternehmer Nr. 5/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

in den vergangenen Wochen haben drei große Steuerpakete bzw. BMF-Schreiben die Schlagzeilen und die steuerliche Diskussion beherrscht. Demzufolge richtet sich der Schwerpunkt dieser Mandanten-Information auf das sogenannte „Wachstumschancengesetz“, das auch eine neue Förderung von Investitionen in den Klimaschutz beinhaltet (Nr. 1, 2, 3, 4).

Für alle Betreiber einer Photovoltaikanlage dürfte ein neues BMF-Schreiben von hohem Interesse sein, das auf zahlreiche praktische Zweifelsfragen bei der Steuerbefreiung von Photovoltaikanlagen eingeht. Dabei geht es u.a. um die maximal steuerfreie Leistung einer PV-Anlage in Abhängigkeit von der Art des Gebäudes (Nr. 6), um die steuerlichen Auswirkungen einer Veräußerung oder Entnahme einer PV-Anlage (Nr. 7) und über ihre Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen (Nr. 8).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Das Wachstumschancengesetz (1):** Geplante Änderungen bei der Einkommensteuer
- 2 Das Wachstumschancengesetz (2):** Geplante Änderungen bei der Gewerbesteuer
- 3 Das Wachstumschancengesetz (3):** Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer und der Buchführungspflicht
- 4 Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz:** Berechtigte und begünstigte Investitionen
- 5 Firmen-Pkw:** Schätzung der Restnutzungsdauer eines Gebrauchtfahrzeugs
- 6 Photovoltaikanlagen (1):** Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG
- 7 Photovoltaikanlagen (2):** Veräußerung oder Entnahme von Photovoltaikanlagen
- 8 Photovoltaikanlagen (3):** Betriebsausgabenabzugsverbot und Betriebsvermögen

1 Das Wachstumschancengesetz (1): Geplante Änderungen bei der Einkommensteuer

Das BMF hat am 17.7.2023 den Referentenentwurf für ein „Wachstumschancengesetz“ veröffentlicht, das wie ein „Jahressteuergesetz“ sehr viele bedeutsame Änderungsvorschläge für verschiedene Steuergesetze enthält. Mit dem „Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness“ soll die Liquiditätssituation der Unternehmen verbessert werden. Außerdem sollen Impulse gesetzt werden, damit Unternehmen dauerhaft mehr investieren. Da der Referentenentwurf insgesamt über 270 Seiten umfasst, können hier nur die wichtigsten Schwerpunkte für Einzelunternehmer kurz angerissen werden, die ab 2024 gelten sollen.

Geschenke an Geschäftsfreunde (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG): Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, dürfen den Gewinn nicht mindern, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 Euro netto übersteigen. Dieser Betrag soll auf 50 Euro angehoben werden.

Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2, Abs. 2a Satz 1 und Satz 2 EStG): Gegenwärtig können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringwertiger Wirtschaftsgüter sofort vollständig abgezogen werden, wenn sie nicht mehr als 800 Euro netto betragen. Dieser Wert soll in Zukunft bei 1.000 Euro liegen.

Für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kann derzeit ein Sammelposten gebildet werden, wenn die jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten 250 Euro, aber nicht 1.000 Euro übersteigen. Hier soll die Anhebung der Betragsgrenze von 1.000 Euro auf 5.000 Euro erfolgen und die Auflösungsdauer von fünf Jahren auf drei Jahre verringert werden. Die Wirtschaftsgüter, die in einem Sammelposten zusammengefasst werden, müssen nicht in einem gesonderten Verzeichnis erfasst werden. Der Zugang dieser Wirtschaftsgüter wird lediglich buchmäßig erfasst.

Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG: Die Sonderabschreibung beträgt derzeit bis zu 20 Prozent der Investitionskosten und gilt für Betriebe, die die Gewinngrenze von 200.000 Euro im Jahr, das der Investition vorangeht, nicht überschreiten. Ab 2024 sollen bis zu 50 Prozent der Investitionskosten abgeschrieben werden können.

Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG): Der mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz auf zwei Jahre erweiterte Verlustrücktrag soll um ein weiteres Jahr auf drei Jahre ausgedehnt werden. Darüber hinaus sollen die ab dem Veranlagungszeitraum 2020 auf 10 Mio. Euro bzw. auf 20 Mio. Euro (Ehegatten) angehobenen Betragsgrenzen beim Verlustrücktrag dauerhaft beibehalten werden.

Erweiterter Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG): Nach dem geltenden Recht ist bis zu einem Sockelbetrag von 1 Mio. Euro bzw. 2 Mio. Euro (Ehegatten) der Verlustvortrag für jedes Verlustvortragsjahr unbeschränkt möglich. Für den Teil, der den Sockelbetrag überschreitet, ist der Verlustvortrag auf 60 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres beschränkt. Für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2027 soll diese Mindestgewinnbesteuerung keine Anwendung finden. Der Verlustvortrag soll in diesen Jahren unbegrenzt möglich sein.

Anhebung des Freibetrags für Betriebsveranstaltungen (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3): Soweit Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Betriebsveranstaltungen künftig den Betrag von 150 Euro (bisher 110 Euro) je Betriebsveranstaltung und teilnehmendem Arbeitnehmer – unter den weiteren bisherigen Voraussetzungen – nicht übersteigen, sollen sie nicht zu den Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit gehören.

Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG): Die Thesaurierungsbegünstigung soll durch verschiedene Maßnahmen auch für diejenigen Unternehmer eröffnet werden, deren Einkünfte nicht dem Spitzensteuersatz unterliegen. Der begünstigungsfähige Gewinn soll um die gezahlte Gewerbesteuer und die Beträge, die zur Zahlung der Einkommensteuer nach § 34a Abs. 1 EStG entnommen werden, erhöht werden. Außerdem sollen steuerfreie und tarifbesteuerte Gewinne, die im Unternehmen belassen wurden, vorrangig entnommen werden können.

Fünftelungsregelung bei der Lohnsteuer (§ 39b Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG): Derzeit kann die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG für bestimmte Arbeitslöhne (Entschädigungen, Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten) bereits bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt werden. Da dieses Verfahren für Arbeitgeber kompliziert ist, soll es gestrichen werden. Die Tarifiermäßigung sollen Arbeitnehmer weiterhin im Veranlagungsverfahren geltend machen können.

Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung (§ 40b Abs. 3 EStG): Arbeitgeber können die Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung mit einem Pauschsteuersatz von 20 Prozent erheben, wenn der steuerliche Durchschnittsbeitrag ohne Versicherungssteuer 100 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. Dieser Grenzbetrag soll erstmals für den Lohnsteuerabzug 2024 aufgehoben werden.

2 Das Wachstumschancengesetz (2): Geplante Änderungen bei der Gewerbesteuer

Erweiterte Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b GewStG): Um den Ausbau der Solarstromerzeugung und den Betrieb von Ladesäulen weiter voranzutreiben, soll bei der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen die Unschädlichkeitsgrenze von 10 Prozent auf 20 Prozent steigen. Dies soll bereits ab 2023 gelten.

Gewerbeverlust (§ 10a GewStG): Die Änderung soll sicherstellen, dass die bereits bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2024 bis 2027 vorgesehene Aussetzung der betragsmäßigen Begrenzung beim Verlustvortrag auch für gewerbesteuerliche Zwecke (Betrücksichtigung von gewerbesteuerlichen Fehlbeträgen) gilt. Vorgesehen ist diese Änderung ab dem Erhebungszeitraum 2024.

3 Das Wachstumschancengesetz (3): Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer und der Buchführungspflicht

Obligatorische Verwendung der eRechnung: Die obligatorische Verwendung der eRechnung ab 2025 soll Voraussetzung für die zu einem späteren Zeitpunkt einzuführende Verpflichtung zur transaktionsbezogenen Meldung von Umsätzen im B2B-Bereich durch Unternehmer an ein bundeseinheitliches elektronisches System der Verwaltung (MeldeSystem) sein.

Nur noch eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird, das ihre elektronische Verarbeitung ermöglicht und den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU entspricht, soll als eRechnung gelten. Rechnungen, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt werden, sollen unter dem neuen Begriff „sonstige Rechnung“ zusammengefasst werden. Es soll eindeutig geregelt werden, in welchen Fällen eine eRechnung obligatorisch zu verwenden ist und in welchen Fällen die Verwendung einer sonstigen Rechnung möglich bleibt. Für Kleinbetragsrechnungen im Sinne von § 33 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) und für Fahrausweise im Sinne des § 34 UStDV sollen weiterhin alle Arten von Rechnungen verwendet werden können.

Zu einem zwischen dem 1.1.2025 und 31.12.2025 ausgeführten Umsatz soll befristet bis zum 31.12.2025 statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format (mit Zustimmung des Empfängers) ausgestellt werden können. Zu einem zwischen dem 1.1.2026 und 31.12.2027 ausgeführten Umsatz soll befristet bis zum 31.12.2027 statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden können, wenn diese mittels EDI-Verfahren übermittelt wird (mit Zustimmung des Empfängers). Dies soll ab 1.1.2025 gelten.

Umsatzsteuervoranmeldung (§ 18 UStG): Auf die Übermittlung einer Umsatzsteuervoranmeldung soll bei Kleinunternehmern grundsätzlich verzichtet werden. Außerdem sollen Unternehmer durch das Finanzamt von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldung und Entrichtung der Vorauszahlung befreit werden, wenn die Steuer für das vorausgegangene Kalenderjahr nicht mehr als 2.000 Euro (bisher 1.000 Euro) betragen hat. Dies soll ab Besteuerungszeitraum 2024 gelten.

Umsatzsteuererklärung von Kleinunternehmern (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG): Kleinunternehmer sollen künftig grundsätzlich von der Übermittlung von Umsatzsteuerer-

klärungen für das Kalenderjahr befreit sein. Dies soll jedoch nicht die Fälle des § 18 Abs. 4a Umsatzsteuergesetz (UStG) betreffen. Auch bei Aufforderung zur Abgabe durch das Finanzamt (vgl. § 149 Abs. 1 Satz 2 Abgabenordnung – AO) soll die Erklärungspflicht noch bestehen bleiben. Dies soll ab Besteuerungszeitraum 2024 gelten.

Ist-Besteuerung (§ 20 Satz 1 Nr. 1 UStG): Die Möglichkeit der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten statt vereinbarten Entgelten soll von 600.000 Euro auf 800.000 Euro angehoben werden. Vorgesehen ist dies ab Besteuerungszeitraum 2024.

Grenzen für die Buchführungspflicht (§ 141 AO): Gewerbliche Unternehmer, die für den einzelnen Betrieb einen Gesamtumsatz von mehr als 600.000 Euro im Kalenderjahr erzielen, sind nach bisheriger Rechtslage verpflichtet, Bücher zu führen. Diese Betragsgrenze soll auf 800.000 Euro erhöht werden. Eine Buchführungspflicht entsteht auch ab einem Gewinn in Höhe von 60.000 Euro. Diese Betragsgrenze soll auf 80.000 Euro erhöht werden. Beide Änderungen sollen ab 2024 gelten.

4 Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz: Berechnung und begünstigte Investitionen

Mit der Einführung einer Investitionsprämie durch das neue Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz (Klimaschutz-InvPG) soll die Transformation der Wirtschaft in Richtung mehr Klimaschutz gefördert werden. Der Anwendungsbereich des Gesetzes soll nach § 1 Klimaschutz-InvPG auf solche beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige begrenzt werden, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbstständiger Arbeit haben. Ein Anspruch auf Förderung soll nicht bestehen, soweit die Einkünfte von der inländischen Besteuerung befreit sind oder das Besteuerungsrecht aufgrund eines Doppelbesteuerungs-Abkommen einem anderen Staat zugewiesen ist.

Die Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens oder die entsprechenden Maßnahmen, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen, sollen nur dann begünstigt sein, wenn sie auch dazu beitragen, die Energieeffizienz des Unternehmens zu verbessern. Diese Voraussetzung ist durch ein Einsparkonzept nachzuweisen.

Die Bemessungsgrundlage soll im Förderzeitraum insgesamt maximal 200 Mio. Euro betragen. Die Investitionsprämie beträgt 15 Prozent davon.

Die Förderung soll sich auf Investitionen beschränken, die den Sockelbetrag von 10.000 Euro Anschaffungs- oder Herstellungskosten je Wirtschaftsgut übersteigen. Die Investitionsprämie wird auf Antrag des Anspruchsberechtigten gewährt, soweit die Bemessungsgrundlage mindestens 50.000 Euro beträgt. Es sollen im Förderzeitraum maximal zwei Anträge gestellt werden können.

Wurden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten Investition in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt, soll die Abschreibung nach § 7 EStG ab dem Zeitpunkt der Festsetzung der Investitionsprämie von den insoweit um die Investitionsprämie geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen sein. Dies soll für Investitionen ab dem Tag der Verkündung und Abschluss vor dem 1.1.2028 gelten.

5 Firmen-Pkw: Schätzung der Restnutzungsdauer eines Gebrauchtfahrzeugs

Die Nutzungsdauer eines **Firmen-Pkw** beträgt nach der amtlichen Abschreibungstabelle **sechs Jahre**. Das entspricht einer linearen Abschreibung von 16,67 Prozent pro Jahr. Die amtliche Abschreibungstabelle gilt jedoch nur für neue Fahrzeuge. Bei Gebrauchtfahrzeugen muss die Restnutzungsdauer im Zeitpunkt des Erwerbs geschätzt werden. In diesem Zusammenhang muss beachtet werden, dass der BFH die Nutzungsdauer für neue Fahrzeuge von sechs Jahren, so wie sie in der amtlichen Abschreibungstabelle ausgewiesen ist, für die Rechtsprechung nicht als verbindlich ansieht. Bei einer normalen jährlichen Fahrleistung von 15.000km hält er eine **Nutzungsdauer von acht Jahren für angemessen**, was einer jährlichen Abschreibung von 12,5 Prozent entspricht. Die achtjährige Nutzungsdauer entspricht nach den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung somit einer Fahrleistung von 120.000km.

Für gebrauchte Pkw gibt es keine festen Regeln, nach denen die verbleibende Nutzungsdauer ermittelt werden kann. Die **verbleibende Restnutzungsdauer ist** bei Erwerb eines gebrauchten Pkw **neu zu schätzen**. Je nach Alter und Kilometerleistung des gebrauchten Pkw kann sich aus der Addition der Nutzungsdauer bis zum Kauf des Fahrzeugs und der sich anschließenden Restnutzungsdauer eine Gesamtnutzungsdauer von mehr als sechs bzw. acht Jahren ergeben. Bei der Beurteilung der verbleibenden Nutzungsdauer sind folgende Kriterien zu beachten:

- Pkw-Typ, z.B. ohne oder mit E-Antrieb,
- Alter des Fahrzeugs, jährliche Fahrleistung und
- betriebstypischer Einsatz.

Die amtliche Abschreibungstabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter unterscheidet nicht zwischen Fahrzeugen mit Verbrennungsmotor und Elektrofahrzeugen bzw. Plug-In-Hybridfahrzeugen. Ein wertbeeinflussender Faktor bei Elektrofahrzeugen bzw. Plug-In-Hybridfahrzeugen ist sicherlich das Batteriesystem. Es stehen zurzeit keine repräsentativen Erfahrungen zur Verfügung, um die Lebensdauer von Batteriesystemen zutreffend einschätzen zu können.

Beim Kauf eines **gebrauchten Elektro-Fahrzeugs** ist der aktuelle Zustand der Batterie ein wesentlicher Faktor, weil diese eines der wesentlichen und teuersten Bestandteile ist. Da es inzwischen Möglichkeiten gibt, die Qualität der Batterie zu testen, macht es Sinn, diesen Test vor dem

Kauf eines Elektro-Fahrzeugs durchführen zu lassen. Dadurch sind nicht nur teure Reparaturen vermeidbar, vielmehr lässt sich dadurch auch die voraussichtliche Nutzungsdauer besser bestimmen. Eine Stellungnahme der Finanzverwaltung hierzu liegt bisher noch nicht vor.

6 Photovoltaikanlagen (1): Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG

Der Gesetzgeber hat mit dem Jahressteuergesetz 2022 für kleinere Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) eine Steuerbefreiung in § 3 Nr. 72 EStG geschaffen. In der Praxis sind dazu zahlreiche Zweifelsfragen aufgetreten, zu welchen die Finanzverwaltung in einem BMF-Schreiben vom 17.7.2023 nunmehr Stellung genommen hat. Für die Umsatzsteuer liegt bereits seit März ein BMF-Schreiben vor.

Die Steuerbefreiung gilt für natürliche Personen, Mitunternehmenschaften und Körperschaften. In der Praxis treten oftmals Fragen zu PV-Anlagen bei Eheleuten auf. Wird durch den Ehemann und die Ehefrau z.B. jeweils eine eigenständige PV-Anlage mit jeweils 12kWp betrieben, sind beide Anlagen steuerbefreit. Wird von Ehemann und Ehefrau eine gemeinsame PV-Anlage mit 24kWp auf ihrem Einfamilienhaus (EFH) betrieben, bilden die Eheleute eine Mitunternehmenschaft, sodass auch diese Anlage steuerbefreit ist.

Die Größe der PV-Anlage erkennt man an der Bruttoleistung nach dem Marktstammdatenregister in Kilowatt (peak) (kurz: kWp). Steuerbefreit sind PV-Anlagen auf, an oder in dem jeweiligen Gebäude. Dazu gehören auch Anlagen auf Nebengebäuden (z.B. Gartenhäuser, Garagen, Carports) und auch dachintegrierte Anlagen oder Fassadenanlagen. Es ist nicht erforderlich, dass der Betreiber der PV-Anlage auch Eigentümer des Gebäudes ist. PV-Anlagen auf Freiflächen sind nicht steuerbefreit – unabhängig von deren Größe. Die maximal steuerfreie Leistung einer PV-Anlage richtet sich nach der Art des Gebäudes:

- bei einem EFH maximal 30kWp,
- bei einem Zwei- oder Mehrfamilienhaus zu Wohnzwecken maximal 15kWp je Wohneinheit,
- bei gemischt genutzten Immobilien maximal 15kWp je Wohn-/Gewerbeeinheit,
- bei Gebäuden ohne Wohnzwecke (z.B. Gewerbeimmobilie, Garagengrundstück) maximal 30kWp,
- bei Gewerbeimmobilien mit mehreren Einheiten maximal 15kWp je Gewerbeeinheit.

Bei der Anzahl der Wohn- bzw. Gewerbeeinheiten ist regelmäßig auf die selbstständige und unabhängige Nutzbarkeit abzustellen.

Beispiele:

- *A hat auf seinen drei EFH jeweils eine Anlage mit 25kWp – alle PV-Anlagen sind steuerfrei.*

- *B hat auf einem Grundstück mit Ladengeschäft und zwei Wohnungen eine Anlage mit 40kWp und auf einer Gewerbeimmobilie eine Anlage mit 20kWp – alle PV-Anlagen sind steuerfrei.*
- *C hat auf einem Zweifamilienhaus (ZFH) eine Anlage mit 25kWp und auf einer Gewerbeimmobilie mit drei Gewerbeeinheiten eine Anlage mit 45kWp – alle PV-Anlagen sind steuerfrei.*
- *Ehemann D und Ehefrau E haben auf dem gemeinsamen EFH jeweils eine Anlage mit 16kWp – beide PV-Anlagen sind steuerfrei.*
- *F hat auf seinem EFH eine Anlage mit 34kWp – die Anlage ist steuerpflichtig.*
- *G hat auf seinem Haus mit zwei Wohneinheiten und einer dazugehörigen Garage jeweils eine Anlage mit 15,1kWp – beide Anlagen sind steuerpflichtig.*
- *H und I sind Miteigentümer eines Mehrfamilienhauses (MFH) mit drei Wohneinheiten. H betreibt auf dem Hausdach eine PV-Anlage mit 50kWp und I auf den Garagen eine Anlage mit 10kWp – die Anlage des H ist steuerpflichtig, die Anlage des I ist steuerfrei.*

Steuerbefreit sind alle Einnahmen und Entnahmen unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms. Zu den Einnahmen gehören die Einspeisevergütung, Entgelte für anderweitige Stromlieferungen (z.B. an Mieter), Entgelte für das Aufladen von Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen, Zuschüsse und auch die vereinnahmte und erstattete Umsatzsteuer.

Zu den Entnahmen gehört die Verwendung des erzeugten Stroms für betriebsfremde Zwecke, z.B. in zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumen oder in unentgeltlich überlassenen Räumen. Auch wenn der Strom in Räumen verwendet wird, die der Erzielung von Einkünften aus einer anderen Einkunftsquelle dienen, liegt eine Entnahme vor. In der Praxis fällt das häusliche Arbeitszimmer hierunter.

Eine Entnahme liegt auch vor, wenn der erzeugte Strom für das Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs verwendet wird. Das gilt jedoch nicht, wenn das Fahrzeug zum Betriebsvermögen des die PV-Anlage betreibenden Betriebs gehört. Ebenfalls liegt keine Entnahme vor, wenn die Stromlieferung in die einem Arbeitnehmer überlassenen Räumen des Betriebs fließt, zu dem die PV-Anlage gehört.

7 Photovoltaikanlagen (2): Veräußerung oder Entnahme von Photovoltaikanlagen

Neben den laufenden Erträgen sind auch einmalige Gewinne oder Verluste aus einer Veräußerung oder Entnahme der Photovoltaikanlage steuerbefreit, sofern der Betrieb nur steuerfreie Einnahmen und Entnahmen im Sinne des § 3 Nr. 72 EStG erzielt (siehe dazu Beitrag Nr. 6).

Die Höchstgrenzen sind in zwei Stufen zu prüfen:

1. ob die für die jeweilige Gebäudeart zulässige Größe eingehalten ist,
2. ob der jeweilige Steuerpflichtige bzw. die Mitunternehmerschaft insgesamt die 100kWp-Grenze einhält. Hierzu sind die Leistungen aller steuerbefreiten PV-Anlagen des Steuerpflichtigen bzw. der Mitunternehmerschaft zu addieren. Unerheblich ist, ob die PV-Anlagen auf demselben oder verschiedenen Grundstücken sind und ob diese technisch voneinander getrennt oder verbunden sind.

Beispiel 1:

S betreibt eine Anlage mit 25kWp auf einem EFH und eine Anlage mit 30kWp auf einem ZFH, sowie eine Freiflächenanlage mit einer Leistung von 50kWp.

Da die Freiflächenanlage stets steuerpflichtig ist, bleibt diese bei der Prüfung der 100kWp-Grenze außen vor. Die beiden Anlagen auf dem EFH bzw. dem ZFH sind steuerfrei.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, doch S schafft sich zusätzlich eine weitere PV-Anlage mit 60kWp auf einem MFH mit drei Wohneinheiten an. Da diese vierte Anlage für sich bereits nicht steuerfrei ist (mehr als 15kWp je Wohneinheit), ist diese nicht in die Prüfung der 100kWp-Grenze einzubeziehen. Damit bleiben die Anlagen auf dem EFH bzw. dem ZFH steuerfrei.

Erfreulich ist auch, dass keine Zusammenrechnung mit (anteiligen) PV-Anlagen aus einer Mitunternehmerschaft erfolgt.

Beispiel 3:

T betreibt eine Anlage mit 25kWp auf einem EFH und eine Anlage mit 30kWp auf einem ZFH. Zudem ist er mit 50 Prozent an der T+U-GbR beteiligt, welche vier steuerfreie PV-Anlagen mit jeweils 24kWp betreibt.

T bleibt unter der 100kWp-Grenze, da keine Addition seiner beiden Anlagen mit 25kWp bzw. 30kWp und dem 50 Prozent-Anteil an der GbR erfolgt. Und auch bei der GbR werden die Anlagen des T nicht mit einbezogen, so dass auch die GbR unter der 100kWp-Grenze bleibt.

Die 100kWp-Begrenzung ist eine Freigrenze. Wird diese überschritten, entfällt die Steuerbefreiung für alle PV-Anlagen komplett.

Unterjährige Änderungen: Sofern die Voraussetzungen des § 3 Nr. 72 EStG unterjährig erstmalig oder letztmalig erfüllt sind, tritt die Steuerbefreiung nur bis zu bzw. ab diesem Zeitpunkt ein. In der Praxis kann dies insbesondere bei einer Änderung der Anzahl der Einheiten im Gebäude, bei der Leistung der PV-Anlage oder dem Über- oder Unterschreiten der 100kWp-Grenze eintreten.

Beispiel 4:

V betreibt auf einem Gebäude mit zwei Gewerbeeinheiten eine PV-Anlage mit 40kWp. Durch einen Umbau befinden

sich ab dem 1.8.2023 drei Gewerbeeinheiten in dem Gebäude.

Die PV-Anlage ist noch bis zum 31.7.2023 steuerpflichtig, erstmals ab dem 1.8.2023 liegen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vor.

Deutlich enger ist die Sichtweise der Finanzverwaltung in Bezug auf die Sonderabschreibung bzw. den Investitionsabzugsbetrag (IAB) nach § 7g EStG. Ein IAB setzt eine betriebliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht (Totalgewinn) voraus. Werden ab 2022 im Betrieb nur noch gemäß § 3 Nr. 72 EStG steuerfreie Erträge aus der Stromerzeugung mit PV-Anlagen erzielt, ist wie folgt zu differenzieren:

In nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahren ist die Inanspruchnahme eines IAB nicht mehr möglich, da ein Gewinn für den Betrieb nicht mehr zu ermitteln ist.

IAB, die in einem vor dem 1.1.2022 endenden Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen, jedoch bis zum 31.12.2021 noch nicht gewinnwirksam hinzugerechnet wurden, sind rückgängig zu machen (§ 7g Abs. 3 EStG), sofern die geplante PV-Anlage zu steuerfreien Erträgen führt.

Nur sofern die PV-Anlage zu einem Betrieb gehört, dessen Zweck nicht nur die Stromerzeugung aus PV-Anlagen umfasst, gelten die allgemeinen Regelungen zum IAB weiterhin.

8 Photovoltaikanlagen (3): Betriebsausgabenabzugsverbot und Betriebsvermögen

Mit der Steuerfreiheit der Erträge geht ein Abzugsverbot für alle damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Betriebsausgaben einher (§ 3c Abs. 1 EStG). Dies betrifft alle laufenden Ausgaben und auch die Abschreibung für die begünstigte PV-Anlage.

Eine PV-Anlage kann zu Buchwerten übertragen bzw. in ein anders Betriebsvermögen überführt werden (§ 6 Abs. 3 oder 5 EStG). Generelle Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

War die PV-Anlage vor der Übertragung oder Überführung nicht steuerbefreit, ist ein Aufgabe-/Veräußerungsgewinn damit steuerpflichtig. Kommt es durch eine Übertragung oder Überführung dazu, dass die PV-Anlage nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigt ist, scheidet deshalb eine Übertragung oder Überführung zu Buchwerten aus. Damit werden einige diskutierte Gestaltungen erschwert.

Bei vermögensverwaltend tätigen Mitunternehmerschaften, die aufgrund des Betriebs einer Photovoltaikanlage gewerblich infiziert waren, stellen sämtliche Wirtschaftsgüter (insbesondere die Gebäude) Betriebsvermögen dar. Diese gewerbliche Infektion fällt mit der Steuerfreiheit für die PV-Anlage ab 2022 weg. Damit müssten alle Wirtschaftsgüter, mit Ausnahme der Photovoltaikanlage, entnommen und stille Reserven aufgedeckt werden. Die Finanzverwaltung schafft hierzu eine Übergangsregelung:

Aus Vertrauensschutzgründen wird von einer Entnahme abgesehen, wenn die Verstrickung der stillen Reserven bis zum 31.12.2023 aus anderen Gründen wiederhergestellt werden kann. Für diese Fälle besteht also dringender Handlungsbedarf.

Wird neben dem Betrieb der Photovoltaikanlage **noch eine andere gewerbliche Tätigkeit ausgeübt**, z.B. ein Elektrogeschäft mit einer PV-Anlage auf dem Dach, so gelten folgende (abweichenden) Regeln:

Die Steuerfreiheit gilt nur insoweit, wie der Strom eingespeist, entnommen oder an Dritte veräußert wird. Bis zur Höhe dieser Einnahmen und Entnahmen gilt das Betriebsausgabenabzugsverbot. Der im Betrieb selbst verbrauchte Strom fällt nicht unter die Steuerbegünstigung. Insoweit bleibt der Betriebsausgabenabzug für die eigenbetriebliche Nutzung des erzeugten Stroms erhalten. Die PV-Anlage bleibt Betriebsvermögen, sodass ein IAB möglich bleibt und keine Kürzung der Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 1 EStG erfolgt. Andererseits ist dann die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG nicht steuerfrei.

Wird der erzeugte Strom teilweise in einem anderen Betrieb des Betreibers der PV-Anlage verbraucht, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der Verkehrsanschauung zu beurteilen, ob ein einheitlicher oder zwei selbstständige Betriebe vorliegen. Das BMF stellt als gewichtiges Indiz darauf ab, ob der mit der PV-Anlage erzeugte Strom zu mehr als 50 Prozent in dem anderen Betrieb verbraucht wird.

Wird der mit einer PV-Anlage erzeugte Strom in einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen verbraucht, ist die PV-Anlage unter den weiteren Voraussetzungen mit dem Buchwert zu überführen (§ 6 Abs. 5 Satz 1 EStG).

Eine Sonderbetrachtung gilt ausschließlich für § 35a EStG: Eine nach § 3 Nr. 72 EStG steuerbegünstigte PV-Anlage auf, an oder in zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden gilt als ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben. Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen kann eine Steuerermäßigung gewährt werden, z.B. für den Lohnanteil zu Reparaturen oder Wartungsarbeiten an der PV-Anlage. Die obigen Regeln gelten für alle Einnahmen und Entnahmen, die nach dem 31.12.2021 erzielt oder getätigt werden; dies auch bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr.

Für PV-Anlagen, die bis zum 31.12.2021 in Betrieb genommen wurden, konnte bereits vor der gesetzlichen Steuerbefreiung auf Antrag die Vereinfachungsregelung nach dem BMF-Schreiben vom 29.10.2021 in Anspruch genommen werden. Die Frist für einen sogenannten **Liebhaberei-Antrag** war am 31.12.2022 abgelaufen. Diese Antragsfrist wird billigkeitshalber rückwirkend verlängert bis zum 31.12.2023. Wer wegen Fristablauf eine Ablehnung seines Antrags erhielt, kann damit nochmals einen Antrag stellen.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Einzelunternehmer Nr. 5/2023

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Wachstumschancengesetz (1), Einkommensteuer	Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), Referentenentwurf vom 14.7.2023	-
2 Wachstumschancengesetz (2), Gewerbesteuer	Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), Referentenentwurf vom 14.7.2023	-
3 Wachstumschancengesetz (3), Umsatzsteuer	Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz), Referentenentwurf vom 14.7.2023	-
4 Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz	Art. 1 des Wachstumschancengesetzes, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz [TnV] (Klimaschutz-Investitionsprämien-gesetz – Klimaschutz-InvPG)	-
5 Firmen-PkW	Abschreibungstabelle für die allgemein verwendbaren Wirtschaftsgüter www.bundesfinanzministerium.de	BFH, Beschluss vom 29.3.2005, Az. IX B 174/03
6 Photovoltaikanlagen (1), Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG	BMF-Schreiben vom 17.7.2013, Schreiben vom 17.7.2023, Az. IV C 6 - S 2121/23/10001 :001, Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 EStG) www.bundesfinanzministerium.de	BMF-Schreiben vom 27.2.2023, Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen (§ 12 Abs. 3 UStG)
7 Photovoltaikanlagen (2), Veräußerung oder Entnahmen	BMF-Schreiben vom 17.7.2023, Schreiben vom 17.7.2023, Az. IV C 6 - S 2121/23/10001 :001, Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 EStG) www.bundesfinanzministerium.de	BMF-Schreiben vom 27.2.2023, Nullsteuersatz für Umsätze im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen (§ 12 Abs. 3 UStG)
8 Photovoltaikanlagen (3), Betriebsausgabenabzugsverbot und Betriebsvermögen	BMF-Schreiben vom 17.7.2023, Schreiben vom 17.7.2023, Az. IV C 6 - S 2121/23/10001 :001, Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 EStG) www.bundesfinanzministerium.de	-