

Mandanteninformation 05 – 07 / 2023

- Wichtig:**
- **Gesetzgeber und Gerichte weiter aktiv**
 - **Änderung Arbeitszeitgesetz in Vorbereitung mit erweiterten Pflichten für die Arbeitgeber**

Sehr geehrte Mandanten,

in den vergangenen Mandantenbriefen hatten wir zur wirtschaftlichen und politischen Entwicklung kritische Anmerkungen vorangestellt, weil diese Verhältnisse zumindest bei den hiesigen, regional eng verbundenen Unternehmen, das unternehmerische Denken und Handeln stark beeinflussen.

Sie erleben täglich die Auswirkungen im Betrieb und Zuhause – wir schenken uns Wiederholungen unserer Befürchtungen. Der wirtschaftliche Abschwung wird durch Sonntagsreden unserer „Eliten“ und Verschweigen durch staatsnahe Medien nicht aufgehoben werden. Im Juli 2023 beantragten fast ein Viertel (23,8 Prozent) mehr Firmen das sog. Regelinsolvenzverfahren. Bereits im Juni war der Anstieg mit ca. 14 Prozent spürbar. Im Gegensatz dazu erhöhten sich die Steuereinnahmen des Bundes im ersten Halbjahr, die Inflation ist hier natürlich voll einschlagend, vor allem im Bereich Umsatzsteuer. Allerdings ist der Bund auch im Ausgeben des Geldes weiterhin Spitze, im ersten Halbjahr liegt das Defizit bei fast 50 Milliarden Euro! Natürlich kamen im Juli 2023 bereits Vorschläge/Forderungen zur Erhöhung des Steuersatzes für sog. Vermögende. Das Einsetzen des Spitzensteuersatzes betrifft indes in der heutigen Zeit Millionen von Steuerpflichtigen, da bereits das 1,9fache des durchschnittlichen Bruttogehaltes den Spitzensteuersatz auf den Plan ruft, 1960 war dies noch das 22fache, 1970 das 10fache, 1980 das 5fache und so weiter.

Einen dringend gebotenen Politikwechsel zugunsten des Mittelstandes werden wir wohl vorerst nicht erwarten können. Ein jeder wird selbst erkennen und sich entscheiden müssen, wem er bei der nächsten Wahl seine Stimme geben kann. Das aktuelle Wachstumschancengesetz wird von der Ampel blockiert und lässt erkennen, dass der Fokus eher auf andere Bereiche der Förderung gerichtet wird. Selbstbestimmungsgesetz und die Änderung der Einbürgerung stehen eher auf der Tagesordnung des Gesetzgebers. Positive Signale an die Wirtschaft sehen anders aus. Die Folgen sind Abwanderung und Insolvenz, die Anzahl der Abwanderungen hat den höchsten Stand seit 15 Jahren erreicht.

Um es plastischer darzustellen, IKEA hat aktuell alle Aufträge für das Möbelhaus Maja in Wittichenau (Nahe Hoyerswerda) gekündigt, nach dem Verlust Anfang des Jahres von 200 Arbeitsplätzen fallen nun zum Jahresende noch einmal 500 Arbeitsplätze weg.

In eigener Sache: Wir hatten in der vorausgegangenen Mandanteninformation 02-04/2023 über die vorgesehene leichte Anpassung einiger Vergütungsansätze informiert. Dazu haben uns nur wenige Rückfragen erreicht, weshalb wir mit Ihrem Verständnis rechnen.

Ebenfalls hingewiesen hatten wir darauf, dass wir gelegentlich Übersichten und Checklisten den Mandantenbriefen anhängen, die Ihnen bei der Problemerkennung und Lösungssuche Grundlagen bieten und für die Beratung mit uns die Voraussetzungen

verbessern. Wir fahren hier mit einer umfassenden Information des BMF zur Problematik „Photovoltaik-Anlagen aktuell“ fort.

Nachfolgend nun kurze Informationen zu Ergänzungen und Neuerungen aus Verwaltung und Rechtsprechung:

Daten für den Monat August 2023			
Steuertermine			
Fälligkeit:			
USt, LSt = 10.8.2023			
GewSt, GrundSt = 15.8.2023 (16.8.2023*)			
Überweisungen (Zahlungsschonfrist):			
USt, LSt = 14.8.2023			
GewSt, GrundSt = 18.8.2023 (21.8.2023*)			
* Gilt für Bundesländer, in denen der 15.8.2023 (Mariä Himmelfahrt) ein Feiertag ist.			
Scheckzahlungen:			
Bei Scheckzahlung muss der Scheck dem Finanzamt spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen!			
Beiträge Sozialversicherung			
Fälligkeit Beiträge 8/2023 = 29.8.2023			
Daten für den Monat September 2023			
Steuertermine			
Fälligkeit:			
• USt, LSt = 11.9.2023			
• ESt, KSt = 11.9.2023			
Überweisungen (Zahlungsschonfrist):			
• USt, LSt = 14.9.2023			
• ESt, KSt = 14.9.2023			
Scheckzahlungen:			
Bei Scheckzahlung muss der Scheck dem Finanzamt spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen!			
Beiträge Sozialversicherung			
Fälligkeit Beiträge 9/2023 = 27.9.2023			
Verbraucherpreisindex			
(Veränderung gegenüber Vorjahr)			
5/22	10/22	1/23	5/23
+ 8,7 %	+ 11,6 %	+ 9,2 %	+ 6,3 %

Corona-Hilfen sind nicht ermäßigt zu besteuern

Nach einer Entscheidung des Finanzgerichts Münster sind die im Jahr 2020 gezahlten **Corona-Hilfen keine außerordentlichen Einkünfte, die in der Einkommensteuer nur ermäßigt zu besteuern wären.**

Sachverhalt

Ein Einzelunternehmer betrieb eine Gaststätte und ein Hotel. Im Streitjahr 2020 war er von betrieblichen Einschränkungen und Schließungen wegen der Coronaschutzverordnungen des Landes NRW betroffen. Ihm wurden pandemiebedingte Soforthilfen, Überbrückungshilfen und vergleichbare Zuschüsse i. H. von 64.254 EUR gewährt. Das Finanzamt unterwarf die Corona-Hilfen der tariflichen („normalen“) Einkommensteuer, was das Finanzgericht Münster bestätigte.

Für das Finanzgericht kam **eine ermäßigte Besteuerung** nach § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz nicht in Betracht. Die Begründung: Es liegen **keine außerordentlichen Einkünfte vor, da es an einer Zusammenballung der Einkünfte fehlt.**

Beachten Sie: Die Revision gegen dieses Urteil wurde nicht zugelassen.

Steuerliche Grenzwerte: Unterscheidung zwischen Brutto- und Nettowert

Es gibt **viele steuerliche Grenzwerte**, beispielsweise 35 EUR bei Geschenken an Geschäftsfreunde, 60 EUR bei Aufmerksamkeiten, 50 EUR bei Sachbezügen, 800 EUR für geringwertige Wirtschaftsgüter (z. B. einen Bürostuhl). In der Praxis stellt sich hier oft die Frage, ob der **Brutto- oder der Nettowert** maßgebend ist.

Bei **lohnsteuerlichen bzw. arbeitnehmerbezogenen Grenzwerten** zählt grundsätzlich **der Bruttowert**. So sind z. B. **Aufmerksamkeiten** anlässlich eines besonderen persönlichen Ereignisses eines Arbeitnehmers (z. B. Geburtstag) bis zu 60 EUR (brutto) steuerfrei. Auch die monatliche **50 EUR- Freigrenze für Sachbezüge** stellt eine Bruttogrenze dar.

Beispiel

Ein Arbeitnehmer erhält von seinem Arbeitgeber anlässlich seines 50. Geburtstags ein Buch im Wert von 58 EUR (netto).

Da der Bruttowert des Buchs 62,06 EUR (58 EUR x 1,07) beträgt, ist die Freigrenze für Aufmerksamkeiten überschritten und es liegt in voller Höhe Arbeitslohn vor.

Geschenke an Geschäftsfreunde sind nur dann **als Betriebsausgaben** abzugsfähig, wenn **die Grenze von 35 EUR** pro Kopf und Jahr nicht überschritten wird. Sind Unternehmen **zum Vorsteuerabzug berechtigt**, ist die 35 EUR- Grenze eine Nettogrenze, **ohne Vorsteuerabzugsberechtigung** handelt es sich um eine Bruttogrenze.

Homepage: Keine Nutzungsdauer von einem Jahr

Für bestimmte materielle Wirtschaftsgüter „**Computerhardware**“ und bestimmte immaterielle Wirtschaftsgüter „**Betriebs- und Anwendersoftware**“ kann (Wahlrecht) nach einem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 22.2.2022 (Az. IV C 3 - S 2190/21/10002:025) eine **Nutzungsdauer von einem Jahr** zugrunde gelegt werden. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt (22.3.2023, Az. S 2190 A-031-St214) hat nun darauf hingewiesen, dass **Aufwendungen für eine Homepage** nicht unter den Anwendungsbereich des Schreibens des Bundesfinanzministeriums fallen. Bei einer Homepage kann in Anknüpfung an die als üblich anerkannte technische Nutzungsdauer von Software **von einer Nutzungsdauer von drei Jahren** ausgegangen werden.

Kein Minijob und Hauptjob beim gleichen Arbeitgeber

Es ist nicht möglich, **bei demselben Arbeitgeber** neben einer nicht geringfügigen versicherungspflichtigen Beschäftigung auch eine versicherungsfreie geringfügige Beschäftigung zu verrichten. Es muss **eine Zusammenrechnung der Lohnzahlungen** vorgenommen werden, wenn diese von demselben Arbeitgeber stammen, **selbst wenn die Arbeitsverhältnisse unterschiedlich ausgestaltet sind**. Mit dieser Entscheidung hat sich das Finanzgericht Berlin-Brandenburg von der anderslautenden Ansicht des Finanzgerichts Münster aus 2003 distanziert.

Reform des Arbeitszeitgesetzes: Elektronische Zeiterfassung für Beschäftigte in Vorbereitung

Das Bundesministerium für Arbeit und Soziales hat **einen Referentenentwurf** für ein „Gesetz zur Änderung des Arbeitszeitgesetzes und anderer Vorschriften“ vorgelegt. Der Entwurf enthält **Vorgaben zur elektronischen Aufzeichnung der Arbeitszeit der Arbeitnehmer**.

Hintergrund: Der Entwurf stellt ein sehr frühes Stadium im Gesetzgebungsverfahren dar und ist eine Reaktion **auf die Urteile des Europäischen Gerichtshofs und des Bundesarbeitsgerichts**.

Das Bundesarbeitsgericht hat 2022 entschieden, dass **die gesamte Arbeitszeit der Arbeitnehmer aufzuzeichnen ist**. Dabei bezieht sich das Bundesarbeitsgericht auf ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs aus 2019, das die Auslegung der Arbeitszeitrichtlinie sowie der Arbeitsschutz-Rahmenrichtlinie betrifft. Der Arbeitgeber ist bei unionsrechtskonformer Auslegung von § 3 Abs. 2 Arbeitsschutzgesetz (ArbSchG) verpflichtet, **ein System einzuführen und zu nutzen, mit dem die geleistete Arbeitszeit erfasst werden kann**.

Mit dem vorliegenden Entwurf sollen **im Arbeitszeitgesetz (ArbZG)** und **im Jugendarbeitsschutzgesetz (JArbSchG)** Regelungen für die Aufzeichnung der Arbeitszeit geschaffen werden.

Beachten Sie: Fragen und Antworten zur Arbeitszeiterfassung finden Sie u. a. auf der Webseite des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales (Stand: 3.5.2023, unter www.iww.de/s8131).

Referentenentwurf:

Nach dem Referentenentwurf sollen Arbeitgeber verpflichtet werden, **Beginn, Ende und Dauer der täglichen Arbeitszeit der Arbeitnehmer jeweils am Tag der Arbeitsleistung elektronisch aufzuzeichnen** (§ 16 Abs. 2 ArbZG-Entwurf). Der Arbeitgeber ist verantwortlich für die Arbeitszeiterfassung. Es gibt aber die Möglichkeit der Aufzeichnung der Arbeitszeit **durch den Arbeitnehmer oder einen Dritten** (§ 16 Abs. 3 ArbZG-Entwurf).

Der Referentenentwurf enthält in § 16 Abs. 8 ArbZG-Entwurf **eine nach der Anzahl der Arbeitnehmer gestaffelte Übergangsregelung für die Einführung eines elektronischen Systems**, die bisher zeitlich noch unbestimmt ist. Zudem sollen **Arbeitgeber mit bis zu zehn Arbeitnehmern** die Arbeitszeit in nichtelektronischer Form aufzeichnen dürfen.

Ermäßigter Umsatzsteuersatz: Vermietung von Wohncontainern an Erntehelfer

Für **die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält**, gilt nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) **der ermäßigte Steuersatz von 7 %**. Der Bundesfinanzhof hat nun entschieden, dass der ermäßigte Steuersatz **auch auf die Vermietung von Wohncontainern an Saisonarbeiter (Erntehelfer)** Anwendung findet.

Sachverhalt
Ein Landwirt beschäftigte in den Besteuerungszeiträumen 2014 bis 2017 (Streitjahre) saisonal rund 100 Erntehelfer, an die er Räume in Wohncontainern vermietete. Die Dauer des jeweiligen Mietverhältnisses betrug längstens drei Monate. Das Finanzamt wollte die Umsätze mit dem Regelsteuersatz (19 %) versteuern, weil die Unterkünfte keine dauerhaft feste Verbindung zum Grundstück besaßen. Das Finanzgericht Baden-Württemberg und der Bundesfinanzhof sahen das allerdings anders.

Nach der aktuellen Entscheidung des Bundesfinanzhofs begünstigt § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 1 UStG **nicht nur die Vermietung von Grundstücken** und mit diesen fest verbundenen Gebäuden. Vielmehr umfasst die Steuerermäßigung **allgemein die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen** durch einen Unternehmer **zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden** – und damit auch die Vermietung von nicht ortsfesten Wohncontainern an Erntehelfer.

Neue Beitragssätze in der Pflegeversicherung ab 1.7.2023

Das Bundesverfassungsgericht hat 2022 entschieden, dass es **mit dem Grundgesetz unvereinbar ist**, dass beitragspflichtige Eltern **in der sozialen Pflegeversicherung** unabhängig von der Zahl der von ihnen **betreuten und erzogenen Kinder** mit gleichen Beiträgen belastet werden. Demzufolge wurde der Gesetzgeber aufgefordert, **eine Neuregelung** zu treffen. Dies ist nun **mit Wirkung ab dem 1.7.2023** erfolgt.

Bislang galten in der Pflegeversicherung **folgende Beitragssätze** (unterteilt nach Arbeitgeber (AG) und Arbeitnehmer (AN)):

- **Allgemein:** 3,05 % (AG: 1,525 %; AN: 1,525 %)
- **Kinderlose:** 3,40 % (AG: 1,525 %; AN: 1,875 %)
- **Allgemein Sachsen:** 3,05 % (AG: 1,025 %; AN: 2,025 %)
- **Kinderlose Sachsen:** 3,40 % (AG: 1,025 %; AN: 2,375 %)

Ab Juli 2023 ist Folgendes zu beachten: Bei **kinderlosen** Mitgliedern gilt ein Beitragssatz von 4 %. Bei Mitgliedern **mit einem Kind** sind 3,4 % maßgebend. **Ab zwei Kindern** wird der Beitrag während der Erziehungsphase **um 0,25 % je Kind bis zum fünften Kind** weiter abgesenkt (max. also 1 %). Der Abschlag gilt aber nur bis zum Ablauf des Monats, in dem das jeweilige Kind **das 25. Lebensjahr vollendet** hat.

Das heißt für Mitglieder

- **ohne Kinder:** 4 % (AG: 1,7 %; AN: 2,3 %)
- mit **einem Kind:** 3,40 % (lebenslang: AG: 1,7 %; AN: 1,7 %)
- mit **zwei Kindern:** 3,15 % (AG: 1,7 %; AN: 1,45 %)
- mit **drei Kindern:** 2,90 % (AG: 1,7 %; AN: 1,2 %)
- mit **vier Kindern:** 2,65 % (AG: 1,7 %; AN: 0,95 %)
- **ab fünf Kindern:** 2,4 % (AG: 1,7 %; AN: 0,7 %)

Solidaritätszuschlag (noch) verfassungsgemäß

Der Bundesfinanzhof (BFH) hält den Solidaritätszuschlag jedenfalls in den Veranlagungszeiträumen 2020 und 2021 für verfassungsgemäß und lehnt eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht ab. Nach Auffassung des BFH sind die finanziellen Belastungen, die sich aus der Wiedervereinigung ergeben, in den Jahren 2020 und 2021 noch nicht durch den Solidaritätszuschlag ausgeglichen worden.

Der für die Wiedervereinigung erforderliche finanzielle Mehrbedarf des Bundes könne sich dem BFH zufolge auf lange Zeiträume erstrecken. Bei einer „Generationenaufgabe“, wie der Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse in den alten und neuen Bundesländern, könne dies ein Zeitraum von bis zu 30 Jahren sein. Nach 26 bzw. 27 Jahren seit Einführung des Soli sei er zumindest noch nicht abgelaufen.

Hinweis: Ob sich die Kläger nun direkt an das BVerfG wenden und Verfassungsbeschwerde einlegen werden, ist noch nicht bekannt.

GARGULA & PIETSCH
STEUERBERATER · RECHTSANWÄLTE

Für alle Fragen hierzu und – wie gewohnt für rechtliche Probleme allgemein – stehen unsere Mitarbeiter und wir als Sozien Ihnen in unseren Büroräumen in Burg und Peitz gern zur Verfügung.

Ihre Sozietät Gargula & Pietsch

Burg (Spreewald) am 24.08.2023



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 17. Juli 2023

BETREFF **Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz
- EStG)**

GZ **IV C 6 - S 2121/23/10001 :001**

DOK **2023/0659709**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung der Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz - EStG) Folgendes:

I. Persönlicher Anwendungsbereich

- 1 Die Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 Satz 1 EStG) gilt für natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Körperschaften.

Beispiel 1

Der Ehemann A und die Ehefrau B betreiben auf dem gemeinsam genutzten Einfamilienhaus jeweils eine eigenständige Photovoltaikanlage mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von jeweils 12,00 Kilowatt (peak).

Die Steuerbefreiung des § 3 Nummer 72 Satz 1 Buchstabe a EStG gilt sowohl für A als auch für B.

Beispiel 2

Der Ehemann A und die Ehefrau B betreiben auf dem gemeinsam genutzten Einfamilienhaus gemeinschaftlich (als Mitunternehmerschaft) eine Photovoltaikanlage

mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von 24,00 Kilowatt (peak).

Die Steuerbefreiung des § 3 Nummer 72 Satz 1 Buchstabe a EStG gilt für die Mitunternehmerschaft der Eheleute A und B.

II. Sachlicher Anwendungsbereich

1. Maßgebliche Leistung

- 2 Für Zwecke des § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG ist die Bruttoleistung nach dem Marktstammdatenregister in Kilowatt (peak) (im Folgenden kW (peak)) maßgeblich (maßgebliche Leistung). Eine Photovoltaikanlage besteht dabei im Wesentlichen aus Solarmodulen, Wechselrichter und Einspeisezähler (BFH-Urteil vom 19. Juli 2011, XI R 29/09, BStBl II 2012 S. 430).

2. Begünstigte Photovoltaikanlagen

- 3 Begünstigt sind mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene Photovoltaikanlagen, die sich auf, an oder in dem jeweiligen Gebäude befinden (einschließlich Nebengebäude, wie z. B. Gartenhäuser, Garagen, Carports). Begünstigt sind auch dachintegrierte und sog. Fassadenphotovoltaikanlagen. Die Photovoltaikanlage ist ertragsteuerlich als ein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut zu behandeln.

Art des Gebäudes	Maximale maßgebliche Leistung der Anlage(n) in kW (peak) je Steuerpflichtiger/Mitunternehmerschaft (gebäudebezogene Betrachtung)
Einfamilienhaus (§ 3 Nummer 72 Satz 1 Buchstabe a EStG)	30,00
Wohnzwecken dienendes Zwei-/Mehrfamilienhaus (§ 3 Nummer 72 Satz 1 Buchstabe b EStG)	15,00 je Wohneinheit
Gemischt genutzte Immobilie (§ 3 Nummer 72 Satz 1 Buchstabe b EStG)	15,00 je Wohn-/Gewerbeinheit

Nicht Wohnzwecken dienendes Gebäude, z. B. Gewerbeimmobilie mit einer Gewerbeeinheit, Garagengrundstück (§ 3 Nummer 72 Satz 1 Buchstabe a EStG)	30,00
Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten (analog § 3 Nummer 72 Satz 1 Buchstabe b EStG)	15,00 je Gewerbeeinheit

- 4 a) Begünstigte Photovoltaikanlagen liegen z. B. in folgenden Fällen vor:
- Der Steuerpflichtige hat auf drei Einfamilienhäusern jeweils eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 25,00 kW (peak). Alle drei Anlagen sind begünstigt.
 - Der Steuerpflichtige hat auf einer gemischt genutzten Immobilie (ein Ladengeschäft und zwei Wohnungen) eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 40,00 kW (peak), damit unter den zulässigen 45,00 kW (peak) für drei Einheiten, und daneben auf einer Gewerbeimmobilie eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 20,00 kW (peak). Beide Anlagen sind begünstigt.
 - Der Steuerpflichtige hat auf einem Zweifamilienhaus eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 25,00 kW (peak) und auf einer Gewerbeimmobilie mit drei Gewerbeeinheiten eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 45,00 kW (peak). Beide Anlagen sind begünstigt.
 - Sowohl die Ehefrau A als auch der Ehemann B betreiben auf ihrem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus jeweils eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 16,00 kW (peak). Beide Anlagen sind begünstigt.
- 5 b) Keine begünstigte Photovoltaikanlage liegt z. B. in folgenden Fällen vor:
- Der Steuerpflichtige hat auf seinem Einfamilienhaus eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 34,00 kW (peak).
 - Der Steuerpflichtige hat auf seinem Haus mit zwei Wohneinheiten und der dazugehörigen Garage jeweils eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 15,10 kW (peak). Beide Anlagen sind nicht begünstigt, da deren maßgebliche Leistung insgesamt mit 30,20 kW (peak) die für diese Gebäudeart zulässigen 30,00 kW (peak) überschreitet.
 - A und B sind Miteigentümer eines Mehrfamilienhauses mit drei Wohneinheiten. A betreibt auf dem Pultdach des Hauses eine Anlage mit 50,00 kW (peak) und B auf den dazugehörigen Garagen eine Anlage mit 10,00 kW (peak). Die Anlage des A überschreitet die maßgebliche Leistung von 45,00 kW (peak) für das Mehrfamilienhaus einschließlich der Garagen und ist daher nicht begünstigt. Die Anlage des B ist dagegen begünstigt.

- 6 Freiflächen-Photovoltaikanlagen sind unabhängig von ihrer Größe nicht begünstigt.
- 7 Bei der Prüfung der Anzahl der Wohn-/Gewerbeeinheiten ist regelmäßig auf die selbständige und unabhängige Nutzbarkeit abzustellen.
- 8 Es ist nicht erforderlich, dass der Betreiber der Photovoltaikanlage auch Eigentümer des Gebäudes ist, auf, an oder in dem sich die Photovoltaikanlage befindet.

3. Umfang der Steuerbefreiung

- 9 Von der Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG umfasst sind Einnahmen und Entnahmen unabhängig von der Verwendung des von der Photovoltaikanlage erzeugten Stroms.

Zu den Einnahmen gehören insbesondere

- die Einspeisevergütung,
- Entgelte für anderweitige Stromlieferungen, z. B. an Mieter,
- Vergütungen für das Aufladen von Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen,
- Zuschüsse und
- bei der Einnahmenüberschussrechnung vereinnahmte und erstattete Umsatzsteuer.

- 10 Entnahmen liegen vor, wenn der Strom für betriebsfremde Zwecke verwendet wird, z. B.:
- Der mit der Photovoltaikanlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumen verwendet. Gleiches gilt, wenn der Strom in vom Steuerpflichtigen unentgeltlich überlassenen Räumen verwendet wird. Eine Entnahme liegt nicht vor, wenn die Stromlieferung im Zusammenhang mit der Überlassung der Räume an einen Arbeitnehmer des die Photovoltaikanlage betreibenden Betriebs erfolgt.
 - Der mit der Photovoltaikanlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung in Räumen verwendet, die der Erzielung von Einkünften aus einer anderen Einkunftsquelle dienen, z. B. das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen einer Arbeitnehmerschaft des Steuerpflichtigen.
 - Der mit der Photovoltaikanlage erzeugte Strom wird neben der teilweisen Netzeinspeisung für das Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs genutzt. Eine Entnahme liegt nicht vor, wenn das Fahrzeug zum Betriebsvermögen des die Photovoltaikanlage betreibenden Betriebs gehört.
- 11 Der Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung oder Entnahme einer Photovoltaikanlage aus einem Betriebsvermögen eines Betriebs, der nur steuerfreie Einnahmen und Entnahmen nach

§ 3 Nummer 72 EStG erzielt, fällt unter die Steuerbefreiung des § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG. Zu Photovoltaikanlagen in einem anderweitigen Betriebsvermögen vgl. Aussagen unter Rn. 24.

4. Prüfung der Höchstgrenzen

a. Objektbezogene Prüfung

- 12 In einem ersten Schritt ist für den Steuerpflichtigen oder die Mitunternehmerschaft zu prüfen, ob die maßgeblichen Leistungen (siehe Rn. 2) der von ihm oder ihr betriebenen Photovoltaikanlagen die für die jeweilige Gebäudeart zulässige Größe pro Gebäude einhalten.

b. Subjektbezogene Prüfung

- 13 Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob der jeweilige Steuerpflichtige oder die jeweilige Mitunternehmerschaft insgesamt die 100,00 kW (peak)-Grenze einhält.
- 14 Dabei sind die maßgeblichen Leistungen aller nach § 3 Nummer 72 EStG begünstigten Photovoltaikanlagen, die vom Steuerpflichtigen oder der Mitunternehmerschaft auf, an oder in Gebäuden betrieben werden, für die Ermittlung der 100,00 kW (peak)-Grenze zu addieren.
- 15 Das gilt sowohl für Anlagen, die sich auf demselben Grundstück befinden, als auch für Anlagen auf verschiedenen Grundstücken. Dabei ist unerheblich, ob die Anlagen technisch voneinander getrennt sind.

Beispiel

Ein Steuerpflichtiger betreibt zwei Anlagen mit einer maßgeblichen Leistung von 30,00 kW (peak) auf je einem Einfamilienhaus und eine Freiflächenphotovoltaikanlage mit einer maßgeblichen Leistung von 50,00 kW (peak).

Die Freiflächenphotovoltaikanlage ist nicht in die Prüfung der 100,00 kW (peak)-Grenze einzubeziehen. Die beiden Anlagen auf den Einfamilienhäusern sind deshalb nach § 3 Nummer 72 Satz 1 Buchstabe a EStG begünstigt.

Abwandlung

Der Steuerpflichtige betreibt zusätzlich eine vierte Photovoltaikanlage mit einer maßgeblichen Leistung von 50,00 kW (peak) auf einem Haus mit zwei Wohneinheiten.

Da die vierte Anlage bereits dem Grunde nach nicht unter § 3 Nummer 72 EStG fällt, da die maximale maßgebliche Leistung für diese Gebäudeart von 30,00 kW (peak) überschritten ist, ist diese Anlage ebenfalls nicht in die Ermittlung der 100,00 kW (peak)-Grenze einzubeziehen.

- 16 Ist ein Steuerpflichtiger oder eine Mitunternehmerschaft, der bzw. die nach § 3 Nummer 72 EStG begünstigte Photovoltaikanlagen betreibt, daneben an einer Photovoltaikanlagen betreibenden anderen Mitunternehmerschaft beteiligt, sind die von der anderen Mitunternehmerschaft betriebenen Photovoltaikanlagen nicht anteilig bei der Prüfung der 100,00 kW (peak)-Grenze des Steuerpflichtigen oder der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen.
- 17 Betreibt der Steuerpflichtige Photovoltaikanlagen auf, an oder in Gebäuden mit einer maßgeblichen Leistung von insgesamt mehr als 100,00 kW (peak), ist die Steuerbefreiung des § 3 Nummer 72 EStG insgesamt nicht anzuwenden (Freigrenze).

c) Wechsel in/aus Steuerpflicht / Unterjährige Anwendung der Vorschrift

- 18 Werden die Voraussetzungen des § 3 Nummer 72 EStG unterjährig erstmalig oder letztmalig erfüllt (z. B. aufgrund Veränderungen bei den Wohn-/Gewerbeeinheiten im Gebäude, Änderung der maßgeblichen Leistung der Photovoltaikanlage, Über- oder Unterschreitung der 100,00 kW (peak)-Grenze), findet die Steuerbefreiung nur bis zu bzw. ab diesem Zeitpunkt Anwendung.

Beispiel

Der Steuerpflichtige A betreibt mit Gewinnerzielungsabsicht auf einem Gebäude mit zwei Gewerbeeinheiten eine Photovoltaikanlage mit einer maßgeblichen Leistung von 32,00 kW (peak). Eine der beiden Gewerbeeinheiten wird zum 1. August 01 in zwei Einheiten aufgeteilt, sodass sich in dem Gebäude ab diesem Zeitpunkt drei Gewerbeeinheiten befinden.

Die Voraussetzungen des § 3 Nummer 72 Satz 1 Buchstabe b EStG (siehe Rn. 3) sind ab dem 1. August 01 erfüllt. Die Steuerbefreiung findet daher erst ab diesem Zeitpunkt Anwendung. Bis zum 31. Juli 01 gelten die allgemeinen Grundsätze.

5. Auswirkungen der Steuerbefreiung auf § 7g EStG

- 19 Die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG setzt eine betriebliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht und damit mit prognostiziertem Totalgewinn voraus. Werden in diesen Fällen Einnahmen und Entnahmen ausschließlich aus der Stromerzeugung von Photovoltaikanlagen erzielt, die nach § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG begünstigt sind, gilt Folgendes:

- In nach dem 31. Dezember 2021 endenden Wirtschaftsjahren scheidet die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen aus, da ein Gewinn nicht mehr zu ermitteln ist (§ 3 Nummer 72 Satz 2 i. V. m. § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a EStG).

- Investitionsabzugsbeträge, die in vor dem 1. Januar 2022 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen und bis einschließlich zum 31. Dezember 2021 noch nicht gewinnwirksam hinzugerechnet wurden, sind nach § 7g Absatz 3 EStG rückgängig zu machen, wenn in nach § 3 Nummer 72 EStG begünstigte Photovoltaikanlagen investiert wurde.
- 20 Soweit die Photovoltaikanlage Betriebsvermögen eines Betriebes ist, dessen Zweck nicht nur die Erzeugung von Strom aus Photovoltaikanlagen ist, sind die Regelungen zu den Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g EStG (vgl. BMF-Schreiben vom 15. Juni 2022, BStBl I S. 945) weiterhin anzuwenden (vgl. Aussagen unter Rn. 24 - 26).
6. Betriebsausgabenabzugsverbot § 3c Absatz 1 EStG
- 21 Alle Betriebsausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem (ggf. zukünftigen) Betrieb von nach § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG begünstigten Photovoltaikanlagen stehen, sind nach Maßgabe des § 3c Absatz 1 EStG nicht abzugsfähig (vgl. jedoch Aussagen unter Rn. 24). Ein Betriebsausgabenabzug in Veranlagungszeiträumen vor 2022 bleibt unberührt (vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 2012, BStBl II 2013 S. 203).
7. Verhältnis § 3 Nummer 72 EStG zu § 6 Absatz 3 und 5 EStG
- 22 Die Übertragung oder Überführung einer Photovoltaikanlage zu Buchwerten nach § 6 Absatz 3 oder 5 EStG ist nach allgemeinen Grundsätzen möglich. Die Besteuerung der stillen Reserven ist jedoch nicht sichergestellt, wenn die Photovoltaikanlage vor der Übertragung oder Überführung nicht nach § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG begünstigt war und damit auch ein etwaiger Aufgabe-/Veräußerungsgewinn steuerpflichtig wäre, nach der Übertragung oder Überführung jedoch nach § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG begünstigt ist. In diesen Fällen scheidet eine Übertragung oder Überführung zu Buchwerten aus.
8. Wegfall der gewerblichen Infektion (§ 15 Absatz 3 Nummer 1 EStG) in Altfällen
- 23 Nach § 3 Nummer 72 Satz 3 EStG ist in den Fällen des § 3 Nummer 72 Satz 2 EStG § 15 Absatz 3 Nummer 1 EStG nicht anzuwenden. Bei im Übrigen vermögensverwaltend tätigen Mitunternehmerschaften, die bislang nur aufgrund des Betriebs einer oder mehrerer Photovoltaikanlagen i. S. d. § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG gewerblich infiziert waren, sind sämtliche Wirtschaftsgüter, insbesondere die Gebäude, auf, an oder in dem sich eine Photovoltaikanlage befindet, mit Ausnahme der Photovoltaikanlagen in 2022 zu entnehmen. Aus Vertrauensschutzgründen wird von einer Entnahme abgesehen, wenn die Verstrickung der stillen Reserven bis zu 31. Dezember 2023 aus anderen Gründen wiederhergestellt ist.
9. Behandlung von Photovoltaikanlagen in anderweitigem Betriebsvermögen
- 24 Befindet sich eine Photovoltaikanlage im Betriebsvermögen eines Betriebs, dessen Zweck nicht ausschließlich der Betrieb von nach § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG begünstigten Photo-

voltaikanlagen ist (vgl. Rn. 26), ist § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG nur insoweit anzuwenden, als der Strom eingespeist, entnommen oder an Dritte veräußert wird. Der Betriebsausgabenabzug im Zusammenhang mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage bleibt unberührt, soweit dieser auf die eigenbetriebliche Nutzung des Stroms aus der Photovoltaikanlage entfällt. Bis zur Höhe der Einnahmen und der Entnahmen i. S. v. § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG gilt das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 3c Absatz 1 EStG.

- 25 Die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags ist nicht nach § 3c Absatz 1 EStG zu kürzen. Die Hinzurechnung nach § 7g Absatz 2 Satz 1 EStG fällt nicht unter § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG.
- 26 Wird der mit einer Photovoltaikanlage erzeugte Strom teilweise in einem anderen Betrieb des Betreibers verbraucht, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung zu beurteilen, ob es sich um zwei selbständige Betriebe oder einen einheitlichen Betrieb handelt. Ein einheitlicher Betrieb ist dabei nur dann anzunehmen, wenn die beiden Betriebe einander stützen und sich gegenseitig ergänzen (BFH-Urteil vom 17. Juni 2020, X R 15/18, BStBl II 2021 S. 157). Als gewichtiges Indiz hierfür kann es gelten, wenn der mit der Photovoltaikanlage erzeugte Strom zu mehr als 50 % in dem anderen Betrieb verbraucht wird.

10. Behandlung von Strom, der in einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen verbraucht wird

- 27 Wird der mit einer Photovoltaikanlage erzeugte Strom in einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen verbraucht, ist die Überführung unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 Absatz 5 Satz 1 EStG mit dem Buchwert zu bewerten.

11. Verhältnis § 3 Nummer 72 EStG zu § 35a EStG

- 28 Ausschließlich für Zwecke des § 35a EStG ist bei Photovoltaikanlagen, die die Voraussetzungen des § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG erfüllen und die auf, an oder in zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden montiert sind, zu unterstellen, dass diese bereits ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Bei Vorliegen der allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen des § 35a EStG kann die Steuerermäßigung gewährt werden.

III. Zeitliche Anwendung

- 29 Die Grundsätze dieses BMF-Schreibens gelten für alle Einnahmen und Entnahmen, die nach dem 31. Dezember 2021 erzielt oder getätigt werden (§ 52 Absatz 4 Satz 27 EStG). Diese Regelung gilt auch in den Fällen eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs. Die zeitliche Zuordnung richtet sich nach der Art der Gewinnermittlung (z. B. nach dem Zu- und Abflussprinzip bei Einnahmenüberschussrechnung).

- 30 Anträge auf Anwendung der Vereinfachungsregelung nach dem BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 (IV C 6 - S 2240/19/10006:006, 2021/1117804, BStBl I S. 2202) sind für Photovoltaikanlagen, die nach dem 31. Dezember 2021 in Betrieb genommen wurden, nicht mehr möglich. Für Photovoltaikanlagen, die bis zum 31. Dezember 2021 in Betrieb genommen wurden, wird die Frist für die Antragstellung bis zum 31. Dezember 2023 verlängert.

Antragstellern, die nach dem 31. Dezember 2022 einen Antrag für Photovoltaikanlagen, die bis zum 31. Dezember 2021 in Betrieb genommen worden sind, gestellt haben und deren Antrag bereits bestandskräftig wegen Verfristung abgelehnt worden ist, steht es frei, einen erneuten Antrag auf Anwendung der Vereinfachungsregelung nach dem BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 (a. a. O.) zu stellen.

- 31 Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Einkommensteuer - BMF-Schreiben / Allgemeines zum Abruf bereit.

Im Auftrag