

# Mandanten- Brief

September 2023

## 1. Details zur Steuerbefreiung von Photovoltaikanlagen

Im Jahressteuergesetz 2022 waren weitgehende **Steuerfreistellungen für Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen)** enthalten. Dazu gehört auch eine **Befreiung von der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer** für die mit vielen kleineren PV-Anlagen erzielten steuerpflichtigen Einnahmen. Diese gilt sogar **rückwirkend ab dem 1. Januar 2022**. Was zunächst rundum positiv klingt, bringt jedoch auch Fallstricke und Schattenseiten mit sich. Größter Nachteil der **Steuerbefreiung** ist, dass diese – anders als die vorhergehende Liebhabereiregelung für kleine PV-Anlagen – **nicht optional** ist, sondern für jede qualifizierte Anlage gilt. Wenn aber die Einnahmen steuerfrei sind, können auch **keine damit in Verbindung stehenden Ausgaben steuerlich geltend gemacht** werden, was insbesondere die Abschreibung der PV-Anlage betrifft. Zu den weiteren Fallstricken der Steuerbefreiung gehören die **Wechselwirkungen mit anderen steuerlichen Vorschriften**, die an die Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen geknüpft sind. Deshalb hat das Bundesfinanzministerium nun eine **Verwaltungsanweisung** herausgegeben, die **bei vielen Zweifelsfragen Klarheit für die Betreiber einer PV-Anlage** schafft. Hier ist ein Überblick der Klarstellungen.



- **Anspruchsberechtigte:** Die Steuerbefreiung für bestimmte PV-Anlagen gilt für **natürliche Personen** als auch für Anteile an einer **Personengesellschaft** und für **Körperschaften** (Vereine, Kapitalgesellschaften etc.).
- **Begünstigte Anlagen:** Die Steuerbefreiung gilt für **alle mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene PV-Anlagen**, die sich **auf, an oder in einem Gebäude** befinden und die Leistungsgrenze nicht überschreiten. Begünstigt sind **auch Anlagen auf oder an einem Nebengebäude** (Gartenhaus, Carport etc.). Es spielt keine Rolle, ob der Betreiber der PV-Anlage auch Eigentümer des Gebäudes ist. Ob das Gebäude zu Wohnzwecken, gewerblich oder gemischt genutzt wird, spielt nur für die Leistungsgrenze eine Rolle. Die **Steuerbefreiung gilt** aber **unabhängig von der Nutzungsart**. Freiflächen-Photovoltaikanlagen sind dagegen grundsätzlich nicht begünstigt.
- **Maßgebliche Leistung:** Für die Steuerbefreiung ist die **Bruttoleistung nach dem Marktstammdatenregister in Kilowatt (peak)** (im Folgenden kW(p)) entscheidend. Um die Leistungsgrenze nicht zu überschreiten, genügt es also nicht, lediglich einzelne Panels stillzulegen oder abzubauen.
- **Leistungsgrenzen:** Es gibt **sowohl eine objektbezogene als auch eine persönliche Maximalleistung**, bei deren Überschreiten die Steuerbefreiung für die einzelne Anlage (gebäudebezogene Grenze) oder sogar den Betreiber insgesamt (persönliche Grenze) komplett ausscheidet.
- **Gebäudebezogene Grenze:** Welche **Maximalleistung** die PV-Anlage auf einem Gebäude haben darf, **richtet sich allein nach der Zahl der Nutzungseinheiten** im Gebäude. Bei nur **einer Nutzungseinheit** darf die Anla-

Ende 2022 kamen umfassende Steuerbefreiungen für kleinere Photovoltaikanlagen

Befreiung von der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer gilt rückwirkend auch für 2022

Steuerbefreiung hat negative Konsequenzen bei Abziehbarkeit von Ausgaben und anderen Regelungen

gilt für Privatpersonen und Unternehmen

Befreiung umfasst PV-Anlagen auf, an oder in Gebäuden

keine Begünstigung für Freiflächenanlagen

Leistung im Marktstammdatenregister zählt

Befreiung gilt nur bei Einhaltung von gebäudebezogenen und persönlichen Leistungsgrenzen

ge eine Leistung von **30 kW(p)** nicht überschreiten. Es ist unerheblich, ob das Gebäude auf dem Grundstück ein Einfamilienhaus, ein Betriebsgebäude oder ein sonstiges Gebäude ist (z.B. Garagrundstück). Bei Zwei- und **Mehrfamilienhäusern sowie Gewerbeimmobilien** mit mehr als einer Nutzungseinheit gilt eine Leistungsgrenze von **15 kW(p) pro Nutzungseinheit**. Ob eine Einheit gewerblich oder zu Wohnzwecken genutzt wird, ist egal.

- **Mehrere Anlagen am Gebäude:** Die **gebäudebezogenen Grenzen gelten pro Anlagenbetreiber**. Anlagen eines anderen Betreibers auf dem Gebäude spielen keine Rolle, auch wenn es sich dabei um eine Personengesellschaft handelt, an der der Betreiber beteiligt ist.
- **Persönliche Grenze:** Die Steuerbefreiung greift nur, wenn die Leistungen **aller begünstigten PV-Anlagen des Betreibers** zusammen **nicht mehr als 100 kW(p)** betragen. Bei der Aufsummierung spielt es keine Rolle, ob sich die Anlagen auf verschiedenen Grundstücken befinden. Auch ob die Anlagen technisch voneinander getrennt sind, macht keinen Unterschied. Ist der Betreiber an einer Gesellschaft beteiligt, die ebenfalls PV-Anlagen betreibt, dann sind deren PV-Anlagen nicht anteilig mitzuzählen. Bei der persönlichen Grenze **bleiben alle Anlagen unberücksichtigt, die die gebäudebezogene Grenze überschreiten**. Die aus diesen Anlagen erzielten Einnahmen sind weiterhin steuerpflichtig. Das gleiche gilt für Freiflächen-Photovoltaikanlagen, die sich schon bauartbedingt nicht für die Steuerbefreiung qualifizieren.
- **Änderung der Verhältnisse:** Werden die **Voraussetzungen** für die Steuerbefreiung **während des laufenden Jahres nicht mehr oder erstmals erfüllt**, dann gilt die Steuerbefreiung nur bis zu bzw. ab diesem Zeitpunkt.
- **Laufende Erträge:** Zu den **steuerfreien Einnahmen** gehören – unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms – insbesondere die **Einspeisevergütung und Entgelte** für Stromlieferungen an Mieter oder andere Abnehmer, **Zuschüsse** sowie die bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung **vereinnahmte und erstattete Umsatzsteuer**. Steuerfreie Entnahmen liegen vor, wenn der Strom für betriebsfremde Zwecke verwendet wird.
- **Entnahme/Verkauf der Anlage:** Sofern der Betrieb allein steuerfreie Einnahmen und Entnahmen aus PV-Anlagen hat, fällt auch der **Gewinn oder Verlust bei Verkauf oder Entnahme** einer PV-Anlage **unter die Steuerbefreiung**. Wenn der Betrieb dagegen noch andere steuerpflichtige Einnahmen erzielt bzw. der erzeugte Strom im Betrieb bei der Erzielung anderer Einkünfte verbraucht wird, gilt die Steuerbefreiung beim Verkauf allenfalls teilweise.
- **Ausgabenabzugsverbot:** Ausgaben in Verbindung mit steuerfreien Einnahmen sind **nicht steuerlich abziehbar**. Das gilt ab 2022 auch für die Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betrieb von begünstigten PV-Anlagen. Soweit vor 2022 Betriebsausgaben angefallen sind, können diese in den Vorjahren unverändert geltend gemacht werden.
- **Ausnahme vom Abzugsverbot:** Das Abzugsverbot greift nur teilweise, wenn der **Betrieb nicht ausschließlich begünstigte PV-Anlagen betreibt**. Wird der Strom zum Teil im Betrieb verbraucht, gilt das Abzugsverbot **nur in Höhe der steuerfreien Einnahmen und Entnahmen**. Wird der Strom dagegen in einem anderen Betrieb des Anlagenbesitzers verbraucht, greift das Ausgabenabzugsverbot. Von einem einheitlichen Betrieb geht der Fiskus nur aus, wenn die beiden Betriebe einander stützen und sich gegensei-

pro Nutzungseinheit im Gebäude sind 15 kW(p) begünstigt, mindestens jedoch 30 kW(p)

PV-Anlagen anderer Betreiber am selben Gebäude bleiben unberücksichtigt

alle begünstigten Anlagen eines Betreibers dürfen zusammen maximal 100 kW(p) haben

nicht begünstigte Anlagen zählen nicht mit

Steuerbefreiung kann unterjährig beginnen oder enden

alle Erträge aus begünstigten PV-Anlagen sind steuerfrei

Verkauf oder Entnahme einer begünstigten Anlage ist ebenfalls steuerfrei

Betriebsausgaben für begünstigte PV-Anlagen sind ab 2022 nicht abziehbar

Ausgaben bleiben abziehbar bei innerbetrieblicher Verwendung des erzeugten Stroms

tig ergänzen. Ein gewichtiges Indiz für einen einheitlichen Betrieb ist, wenn der erzeugte Strom zu mehr als 50 % im anderen Betrieb verbraucht wird.

- **Investitionsabzugsbetrag (IAB):** Gehört die PV-Anlage einem Betrieb, der **nicht nur Strom aus PV-Anlagen** erzeugt, sind die Regelungen zu den **Investitionsabzugsbeträgen weiterhin anzuwenden**. Ein IAB setzt jedoch eine betriebliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht voraus. Werden die Erträge daher ausschließlich aus der Stromerzeugung mit steuerbefreiten PV-Anlagen erzielt, ist **für nach 2021 endende Wirtschaftsjahre keine Inanspruchnahme eines IABs** mehr möglich. Ein IAB, der bis Ende 2021 noch nicht gewinnwirksam hinzugerechnet wurde, muss rückgängig gemacht werden, wenn die Investition eine begünstigte PV-Anlage betrifft. Für bis Ende November 2022 angeschaffte Photovoltaikanlagen sollte daher beim Finanzamt ein Billigkeitsantrag auf Erlass der Nachzahlungszinsen oder Übertragung des IAB auf die angeschaffte Anlage gestellt werden.
- **Abweichendes Wirtschaftsjahr:** Die Steuerbefreiung und die damit verbundenen Folgen gelten **für alle Einnahmen, Ausgaben und Entnahmen**, die **nach dem 31. Dezember 2021** anfallen. Diese Regelung gilt auch in den Fällen eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs.
- **Handwerkerleistungen:** Der Steuerbonus für Handwerkerleistungen setzt voraus, dass keine Betriebsausgaben vorliegen. Das ist aber bei mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen PV-Anlagen trotz der Steuerbefreiung regelmäßig der Fall. Das Betriebsausgabenabzugsverbot ändert daran nichts. Daher wird nun **für PV-Anlagen auf dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude** unterstellt, dass diese **ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben** werden. Somit sind Handwerkerleistungen begünstigt, sofern die übrigen Anspruchsvoraussetzungen für den Steuerbonus erfüllt sind.
- **Liebhabereiregelung:** Vor der Steuerbefreiung gab es die Liebhabereiregelung für PV-Anlagen bis 10 kW(p). Ab 2022 hat die Regelung ihre Bedeutung verloren. Für Anlagen, die bereits vor 2022 in Betrieb genommen wurden, hat der Fiskus die Ende 2022 abgelaufene **Antragsfrist bis zum 31. Dezember 2023 verlängert**, damit Betreiber ihre Anlage von Anfang an von der steuerlichen Erfassung befreien können. Wessen Antrag wegen Fristüberschreitung abgelehnt wurde, der kann nun einen neuen Antrag stellen.

## 2. Keine Zinsschranke bei Vergütung für andere Leistung

**E**in Entgelt, mit dem nicht die Möglichkeit zur Nutzung von Fremdkapital, sondern eine **andere Leistung des Kreditgebers vergütet** wird, ist **keine Zinsaufwendung**, die unter die Abzugsbeschränkung der Zinsschranke fallen würde. Das hat der Bundesfinanzhof für den Fall einer Gebühr entschieden, mit der gesonderte, über die Kapitalüberlassung hinausgehende Leistungen vergütet werden, und die sich nach der vertraglich vereinbarten statt nach der tatsächlich in Anspruch genommenen Darlehenssumme bemisst. Für die Zinsschranke kommt es laut dem Urteil allein darauf an, ob das **Entgelt** bei wirtschaftlicher Betrachtung eine **Gegenleistung für die Nutzungsmöglichkeit des Fremdkapitals** darstellt. Die Bezeichnung des Entgelts ist dagegen nicht entscheidend. Das Urteil betrifft z. B. Bereitstellungszinsen und Avalgebühren, die nicht für die tatsächliche Nutzung von Fremdkapital gezahlt werden.

Investitionsabzugsbetrag (IAB) für voll begünstigte PV-Anlage nicht nutzbar

IAB bleibt nutzbar im Fall von steuerpflichtigen Erträgen neben der Stromerzeugung

Antrag auf Erlass der Nachzahlungszinsen

Abgrenzung bei abweichendem Wirtschaftsjahr

Steuerbonus für Handwerkerleistungen für begünstigte PV-Anlage auf dem selbstgenutzten Wohnhaus

Liebhabereiregelung hat ab 2022 Zweck verloren

Fristverlängerung bis Ende 2023 für vor 2022 in Betrieb genommene Anlagen

Entgelt für anderweitige Leistung ist kein von der Zinsschranke umfasster Zinsaufwand

Bezeichnung des Entgelts spielt keine Rolle, nur dessen wirtschaftlicher Zweck

## 3. Vorsteueraufteilung bei einem gemischt genutzten Pkw

Wird ein neu angeschafftes Fahrzeug sowohl zur **Erzielung von umsatzsteuerpflichtigen als auch von umsatzsteuerfreien Umsätzen** verwendet, dann ist dafür nur ein teilweiser Vorsteuerabzug möglich. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hält dabei eine **Aufteilung im Verhältnis der Fahrleistungen** für die beiden Tätigkeiten für den besten Aufteilungsschlüssel. Eine **Aufteilung im Verhältnis der steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätze (Umsatzschlüssel)** hält das Gericht dagegen für **weniger geeignet**, weil die Umsätze auch von anderen Faktoren abhängig sein können und deren Höhe in der Regel unabhängig von der zurückgelegten Entfernung ist.

nur teilweiser  
Vorsteuerabzug für  
gemischt genutzten Pkw

Fahrleistung als bester  
Aufteilungsmaßstab

## 4. Erbengemeinschaft kann neben einer GbR bestehen

Der Bundesfinanzhof hat klargestellt, dass eine **Erbengemeinschaft parallel zu einer von denselben Miterben gebildeten GbR** bestehen kann, solange noch keine Erbaueinandersetzung erfolgt ist. Daher muss das Finanzamt sowohl **für die Erbengemeinschaft als auch für die GbR eine separate Steuerfeststellung** durchführen. Bedeutung hat dieses Urteil nicht zuletzt, weil eine Erbengemeinschaft neben Gewinneinkünften auch nicht gewerbe-steuerpflichtige Überschusseinkünfte erzielen kann, während die GbR in der Regel in vollem Umfang ein Gewerbebetrieb ist.

Erben können gleichzeitig  
Erbengemeinschaft und  
davon unabhängige GbR  
bilden

## 5. Höhe der Aussetzungszinsen ist nicht verfassungswidrig

Das Finanzgericht Münster hat entschieden, dass gegen den Zinssatz von 0,5 % pro Monat **bei Aussetzungszinsen keine verfassungsrechtlichen Bedenken** bestehen. Das Gericht sieht keinen Grund, das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zu Nachzahlungs- und Erstattungs-zinsen auch auf Aussetzungszinsen zu übertragen. Anders als bei Nachzahlungszinsen, die auch durch eine verzögerte Bearbeitung beim Finanzamt entstehen können und damit nicht nur im Einflussbereich des Steuerzahlers liegen, **kann sich der Steuerzahler den Aussetzungszinsen** des Finanzamts **entziehen**, indem er sich andernorts einen zinsgünstigen Kredit besorgt, meint das Gericht.

Aussetzungszinsen von  
0,5 % pro Monat sind  
verfassungskonform

zinsgünstiger Kredit eines  
anderen Darlehensgebers  
als Alternative

## 6. Mindestlohn soll 2024 auf 12,41 Euro steigen

Im Juni hat die Mindestlohnkommission ihren Vorschlag für die künftige Höhe des Mindestlohns vorgelegt. Danach soll die Lohnuntergrenze **ab Januar 2024** von derzeit 12,00 Euro **auf 12,41 Euro steigen**. **Ein Jahr später** ist eine weitere **Anhebung auf dann 12,82 Euro** vorgesehen. Die Unabhängige Mindestlohnkommission berät alle zwei Jahre, um der Bundesregierung die Anpassung der Lohnuntergrenze vorzuschlagen, allerdings hatte die Bundesregierung **im Herbst 2022** stattdessen den **Mindestlohn ausnahmsweise per Gesetz** von 10,45 Euro **auf 12,00 Euro pro Stunde angehoben**. Bei der nächsten Anhebung soll wieder der Vorschlag der Mindestlohnkommission zur Anwendung kommen, der diesmal zum ersten Mal seit deren Bestehen nicht einstimmig beschlossen wurde.

Vorschlag der Mindest-  
lohnkommission für An-  
hebung des Mindestlohns

Mindestlohn soll 2024 auf  
12,41 Euro und 2025 auf  
12,82 Euro steigen