

Deutscher Bundestag
Herrn Alois Rainer, MdB, CDU/CSU
Vorsitzender des Finanzausschusses
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Kürzel
Me/DE/FH – S 17/22

Telefon
+49 30 27876-2

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
dstv.berlin@dstv.de

Datum
31.10.2022

Geszentwurf der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2022

Sehr geehrter Herr Vorsitzender Rainer,
sehr geehrte Damen und Herren,

zur Vorbereitung der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 07.11.2022 zum *Geszentwurf der Bundesregierung eines Jahressteuergesetzes 2022* ([BT-Drs. 20/3879](#)) nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. gern Stellung. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen und Hinweise im weiteren parlamentarischen Verfahren berücksichtigen.

A. Vorwort

Der Regierungsentwurf beinhaltet viele steuerrechtliche Änderungen; einige positive Maßnahmen möchten wir gern hervorheben. Wir begrüßen ausdrücklich die Anhebung des Sparer-Pauschbetrags und des Ausbildungsfreibetrags. Auch die automatische Erhöhung des Freistellungsauftrags für Kapitalerträge werten wir positiv ebenso wie die Neuregelungen zum häuslichen Arbeitszimmer und zur Homeoffice-Pauschale. Kritisch sehen wir jedoch die Streichung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. Ferner regt der DStV dringend Nachbesserungen bei den geplanten steuerlichen Erleichterungen für den Betrieb kleiner Photovoltaik-Anlagen (PV-Anlagen) an (vgl. Abschnitt C. „DStV-Vorschläge für weitere Erleichterungen bei der Besteuerung kleiner PV-Anlagen“).

B. Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022

Artikel 1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nummer 2 – Raumbezogene Betrachtungsweise beim häuslichen Arbeitszimmer, § 4

Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG-E

Die Möglichkeit des Abzugs für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung wird im Regierungsentwurf neu geregelt. Für das häusliche Arbeitszimmer kann zukünftig ein Pauschbetrag i.H.v. 1.250 € abgezogen werden, wenn für die betriebliche und berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Der DStV begrüßt die Umwandlung des bisherigen Höchstbetrags in einen Pauschbetrag, da dies eine Vereinfachung für die Steuerpflichtigen darstellt und so Bürokratie abgebaut werden kann.

Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass bei verschiedenen Tätigkeiten die Jahrespauschale aufzuteilen ist. Zudem ist die Pauschale raumbezogen anzuwenden, d.h. bei einer Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige ist der Pauschbetrag auf die Steuerpflichtigen aufzuteilen. Nach jüngerer BFH-Rechtsprechung können hingegen mehrere Steuerpflichtige für die Nutzung desselben Arbeitszimmers Aufwendungen jeweils bis zur Höchstbetragsgrenze von 1.250 € geltend machen, wenn sie die Voraussetzungen erfüllen (vgl. BFH-Urteile vom 15.12.2016, Az. [VI R 53/12](#) und [VI R 86/13](#)). Mit der raumbezogenen Betrachtungsweise folgt die Gesetzesbegründung demnach nicht der BFH-Rechtsprechung.

Petition: Der Pauschbetrag in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG-E sollte – entsprechend der bisherigen BFH-Rechtsprechung - personenbezogen gelten, d.h. wenn mehrere Steuerpflichtige ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam nutzen, sollte jeder Steuerpflichtige, der die Voraussetzungen erfüllt, den Pauschbetrag von 1.250 € geltend machen können.

Zu Nummer 2 – Wahlrecht beim häuslichen Arbeitszimmer, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG-E

Weiterhin gilt, dass der Steuerpflichtige das Wahlrecht hat, anstatt der Pauschale die tatsächlichen Aufwendungen abzuziehen, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Neu ist hier die zusätzliche Voraussetzung, dass dem Steuerpflichtigen dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehen darf.

Nach Auffassung des DStV ist diese Einschränkung in der Gesamtschau mit den Regelungen zur Homeoffice-Pauschale vertretbar.

Zu Nummer 2 – Höhe der Homeoffice-Pauschale, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG-E

Der Regierungsentwurf sieht eine unbefristete Verlängerung der Homeoffice-Pauschale vor. Der DStV begrüßt dies sehr. Die Arbeitswelt hat sich durch die Corona-Pandemie nachhaltig verändert. Durch die zunehmende Digitalisierung und zuletzt durch die aktuelle Energiekrise hat das Arbeiten von Zuhause aus deutlich an Bedeutung gewonnen. Die Erhöhung des jährlich anzusetzenden Höchstbetrags von 600 € auf 1.000 € ist grundsätzlich ebenfalls zu begrüßen.

Nach Einschätzung des DStV sollte der Betrag jedoch auf 1.250 € angehoben werden. Dies würde 250 Tagespauschalen à 5 € entsprechen, was in etwa der durchschnittlichen Anzahl der Arbeitstage pro Jahr entspricht. Zudem würde dieser Betrag dem Pauschbetrag in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG-E entsprechen. Arbeitet ein Steuerpflichtiger nur tageweise im häuslichen Arbeitszimmer und steht ihm an anderen Tagen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, können Aufwendungen nur über die Homeoffice-Pauschale geltend gemacht werden. Über eine Angleichung der Beträge könnte diese Gruppe Steuerpflichtiger dann auch bis zu 1.250 € geltend machen.

Petition: Der DStV regt an, den jährlichen Höchstbetrag für die Homeoffice-Pauschale auf 1.250 € anzuheben.

Zu Nummer 2 – Nachweiserbringung bei der Homeoffice-Pauschale, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG-E

Positiv zu bewerten ist die Vereinfachung bzgl. der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit, die nun nur noch „überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt“ werden muss gegenüber der bisherigen Formulierung „ausschließlich“. In der Gesetzesbegründung wird zudem ausgeführt, dass der Abzug von Reisekosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG den Abzug der Tagespauschale nicht grundsätzlich ausschließt. Diese flexiblere Handhabung bewertet der DStV positiv.

Fraglich ist nach Auffassung des DStV jedoch, ob und ggf. welche Nachweise die Steuerpflichtigen in Zusammenhang mit der Tätigkeit im Homeoffice zu erbringen haben. Auch in

der Gesetzesbegründung findet sich hierzu kein Hinweis. Dies kann zu Rechtsunsicherheit bei den Steuerpflichtigen führen.

Petition: Der DStV rät zu einer Klarstellung, welche formellen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Homeoffice-Pauschale erfüllt werden müssen. Hier wird eine praktikable, bürokratiearme Lösung empfohlen.

Zu Nummer 3 – Verlustausgleich bei Zusammenveranlagung, § 20 Abs. 6 Satz 3 EStG-E

Durch § 20 Abs. 6 Satz 3 EStG-E wird Ehegatten ermöglicht, im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nicht ausgeglichene Verluste eines Ehegatten mit positiven Kapitalerträgen des anderen Ehegatten zu verrechnen. Der DStV begrüßt diese gesetzliche Regelung.

Artikel 4 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nummer 1 – Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen, § 3 Nr. 72 EStG-E

a) Einkommensteuer

Bestimmte Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von PV-Anlagen sollen von der Einkommensteuer befreit werden. So zum einen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) auf, an oder in **Einfamilienhäusern** (einschließlich Nebengebäuden) oder **nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden** (§ 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. a EStG-E). Zum anderen soll eine Befreiung auch für die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von auf, an oder in **überwiegend zu Wohnzwecken genutzten sonstigen Gebäuden** vorhandenen Photovoltaikanlagen von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit gelten (§ 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. b EStG-E).

Die Steuerbefreiung ist gedeckelt auf insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft (§ 3 Nr. 72 Satz 1 EStG-E). Der Entwurf sieht ferner vor, dass für in diesen Fällen steuerfrei erzielte Einnahmen kein Gewinn zu ermitteln sein soll (§ 3 Nr. 72 Satz 2 EStG-E).

Der DStV begrüßt die geplante Änderung. Erst im August dieses Jahres hat er auf die derzeitige, für die Praxis unbefriedigende Regelung durch das [BMF-Schreiben v. 29.10.2021](#) hingewiesen (vgl. [DStV-Stellungnahme S 13/22](#)). Gerade vor dem Hintergrund, dass einzelne

Landesregierungen die Photovoltaik-Pflicht für neue Wohngebäude eingeführt haben oder dies planen, sollten steuerbürokratische Hemmnisse abgebaut werden.

Es ist erfreulich, dass Betreiber kleiner PV-Anlagen, wie in § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG-E ausgeführt, keine Anlage EÜR abgeben sollen müssen. Ohne diese gesetzliche Klarstellung hätte der Steuerpflichtige (trotz Steuerbefreiung) zunächst den Gewinn ermitteln müssen und wäre mithin bürokratisch belastet. Der DStV regt in diesem Zusammenhang ergänzend ein zeitnahes BMF-Schreiben an, um daraus resultierende Fragen, etwa zur Abziehbarkeit als Handwerkerleistungen nach § 35a EStG, zu klären.

Gern möchten wir auf thematisch zusammenhängende Folgeauswirkungen der geplanten Befreiungsvorschrift hinweisen, die bislang im o.g. Gesetzesentwurf leider keine Berücksichtigung finden. Die DStV-Vorschläge sind insoweit gebündelt in Abschnitt C. dieser Stellungnahme aufgeführt.

Zu Nummer 2 – Erhöhung des AfA-Satzes für Wohngebäude, § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG-E

Die Absetzung für Abnutzung (AfA) für Gebäude, die Wohnzwecken dienen, soll auf 3 % angehoben werden. Gegenüber dem Referentenentwurf, der eine Anwendung für nach dem 31.12.2023 fertig gestellte Gebäude vorsah, soll dies nun bereits für nach dem 30.06.2023 fertig gestellte Gebäude gelten.

Grundsätzlich bewertet der DStV die Anhebung des AfA-Satzes auf 3 % als positiv. Durch einen mit § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG übereinstimmenden Prozentsatz werden bei neu errichteten Gebäuden Abgrenzungsschwierigkeiten vermieden; bei gemischt genutzten Betriebsgebäuden wird die Abschreibung durch den einheitlichen AfA-Satz vereinfacht. In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, dass die Anhebung der AfA für neue Wohngebäude eine Förderung zur Unterstützung einer klimagerechten Neubauoffensive sei. Ob ein AfA-Satz von 3 % hierfür jedoch ausreichend ist, ist zu bezweifeln.

Zu Nummer 2 – Streichung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG; Wahlrecht für selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter, § 7 Abs. 5a Satz 2 EStG-E

Bisher besteht für Steuerpflichtige die Möglichkeit, für die Gebäude-AfA in begründeten Ausnahmefällen eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen. Die Streichung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG würde dazu führen, dass nur noch die festen Prozentsätze des

§ 7 Abs. 4 Satz 1 EStG Anwendung finden würden. Diese Regelung stellt jedoch eine gesetzliche Typisierung der Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG dar.

Wie in der Gesetzesbegründung ausgeführt wird, reagiert der Gesetzgeber auf die jüngste BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 28.07.2021, Az. [IX R 25/19](#)). Nach Auffassung des BFH können sich Steuerpflichtige jeder geeigneten Darlegungsmethode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet scheint, um eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer i.S.d. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG nachzuweisen. Dem Steuerpflichtigen wird somit durch die geltende Rechtslage ein Wahlrecht eingeräumt, ob ihm der typisierende AfA-Satz nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG ausreicht oder er eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer geltend macht.

Nach § 11c Abs. 1 EStDV ist die Nutzungsdauer eines Gebäudes i.S.d. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Die tatsächliche Nutzungsdauer ist zu schätzen. Im Rahmen der erforderlichen Schätzung geht es nach Ausführung des BFH nur darum, nachzuweisen, dass die von Gesetzes wegen anzunehmende typische Nutzungsdauer im Einzelfall unzutreffend und eine kürzere Nutzungsdauer mit größtmöglicher Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist.

Die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach die vom BFH erkannte Zulässigkeit von diversen Nachweismethoden zur Schätzung von Nutzungsdauern die Ausnahme-Betrachtung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer in eine Regel-Betrachtung umkehren würde, erscheint uns nicht zutreffend. Dass es in der Praxis aufgrund der BFH-Rechtsprechung zu einer deutlichen Zunahme der Anträge auf Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer für Gebäude gekommen sei, können wir nicht bestätigen. Unserer Auffassung nach stellt die Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG in der Praxis weiterhin den Regelfall dar.

Technischer oder wirtschaftlicher Verschleiß können Gründe für eine kürzere als die gesetzlich vorgegebene Nutzungsdauer sein. Aufgrund der Bauart oder der geplanten Art der Nutzung des Gebäudes kann es in der Praxis häufig zu Fällen kommen, in denen die gesetzliche Typisierung den kürzeren Nutzungsdauern nicht gerecht wird. Bei neuen Gebäuden mit absehbarer kürzerer Nutzungsdauer besteht daher bisher die Möglichkeit, von Beginn an die Abschreibung nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zu wählen. Dies ist auch sehr zu begrüßen.

Ein weiterer Aspekt gegen die Streichung des Wahlrechts ist, dass im Fall eines Eigentümerwechsels die typisierten AfA-Sätze erneut auf einen neuen vollen Abschreibungszeitraum Anwendung finden, ohne dass eine Anrechnung einer früheren Abschreibungszeit erfolgt (vgl. *Schnitter* in Frotscher/Geurts, EStG, § 7 EStG, Rn. 414, Stand 02.01.2021). Die gesetzlich typisierte Nutzungsdauer des Gebäudes wird daher u.U. deutlich überschritten. Bisher hat der Steuerpflichtige in diesem Fall die Möglichkeit, nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer nachzuweisen. Durch Aufhebung der Norm würden Erwerber von Gebäuden hier mitunter stark benachteiligt.

Bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nicht zur Entstehung eines neuen Gebäudes führen, kann es zwar zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes kommen (vgl. *Schnitter* in Frotscher/Geurts, EStG, § 7 EStG, Rn. 425, Stand 02.01.2021). Bei tatsächlich kürzerer Nutzungsdauer können Steuerpflichtige jedoch auch bei dieser Fallkonstellation gegenwärtig zur Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG wechseln (vgl. *Waldhoff* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7 EStG Rn. E 33e).

Die Aufhebung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG würde aus den dargelegten Gründen in verschiedenen Konstellationen zu erheblichen Nachteilen für die Steuerpflichtigen führen. Sie kann daher nach Einschätzung des DStV nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Prüfung der Anträge zu einer erheblichen Zunahme des Bürokratieaufwands führen würde. Insofern ist die Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates, von einer Streichung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG abzusehen, um auch künftig kürzere Nutzungszeiträume von Gebäuden steuerlich berücksichtigen zu können, zu begrüßen (vgl. [BR-Drs. 457/1/22 \(neu\), Rn. 13](#)).

Der Regierungsentwurf scheint zwar eine „Abmilderung“ schaffen zu wollen: § 7 Abs. 5a EStG-E sieht vor, dass Gebäudeteile wie Mietereinbauten und -umbauten (die keine Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind) und Ladeneinbauten, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, abweichend nach der tatsächlichen kürzeren Nutzungsdauer abgeschrieben werden können. Diese „Abmilderung“ der Aufhebung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist aus Sicht des DStV jedoch nicht ausreichend – bildet sie keinen hinreichenden Ausgleich zu den dem Steuerpflichtigen verloren gehenden Optionen. Zudem gibt der DStV zu bedenken, dass es in der Praxis zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen könnte, wann § 7 Abs. 5a Satz 2 EStG-E Anwendung findet. Diese Regelung sollte gestrichen werden.

Petition: Der DStV empfiehlt dringend, von einer Streichung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG abzusehen. In diesem Zusammenhang rät der DStV, § 7 Abs. 5a Satz 2 EStG-E zu streichen.

Zu Nummer 5 – Anhebung des Sparer-Pauschbetrags, § 20 Abs. 9 EStG-E

Der Sparer-Pauschbetrag soll von 801 € auf 1.000 € bzw. bei Zusammenveranlagung von 1.602 € auf 2.000 € angehoben werden (§ 20 Abs. 9 EStG-E). Dies ist zu begrüßen.

Petition: Der DStV stimmt der Anhebung des Sparer-Pauschbetrags zu.

Zu Nummer 6 – Anhebung des Ausbildungsfreibetrags, § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG-E

Auch der Ausbildungsfreibetrag zur Abgeltung der Aufwendungen im Zusammenhang mit der auswärtigen Unterbringung eines volljährigen Kindes soll nach § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG-E von 924 € auf 1.200 € erhöht werden. Die Anhebung ist sehr zu begrüßen, zudem der Freibetrag seit 1980 nicht mehr erhöht wurde.

Zu Nummer 13 Buchst. e) – Erhöhung des Freistellungsauftrags, § 52 Abs. 43 EStG-E

Durch die Erhöhung des Sparer-Pauschbetrags wird eine Anpassung der vor dem 01.01.2023 erteilten Freistellungsaufträge für Kapitalerträge i.S.d. § 44a EStG erforderlich. Wir als DStV begrüßen die – gegenüber dem Referentenentwurf – nunmehr verpflichtende Regelung für die zum Steuerabzug Verpflichteten, die Freistellungsaufträge prozentual zu erhöhen. Nur wenn der Steuerpflichtige nach Erhöhung des Sparer-Pauschbetrags eine andere Verteilung des Freistellungsvolumens wünscht, müssen die bestehenden Freistellungsaufträge angepasst werden. Der bürokratische Aufwand für die Steuerpflichtigen wird so geringgehalten.

Petition: Der DStV stimmt der verpflichtenden Regelung zur Erhöhung des Freistellungsauftrags zu.

Zu Artikel 9 – Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nummer 2 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) – Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Erwerben, § 4 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 – aufgehoben – UStG-E

Der Regierungsentwurf will mit der geplanten Streichung des § 4 Buchst. b Satz 2 UStG klarstellen, dass die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nicht von der in § 18a Abs. 10 UStG genannten Meldefrist für die Zusammenfassende Meldung (ZM) besteht.

Das heißt, es reicht für die Steuerbefreiung aus, wenn der Unternehmer innerhalb der Festsetzungsfrist eine korrigierte ZM oder eine erstmalige ZM vollständig und richtig abgibt. Bislang war dies lediglich in der Gesetzesbegründung zum *Gesetzentwurf zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* ([BT-Drs. 19/13436, S. 144](#)) erläutert.

Der DStV hatte in seiner [Stellungnahme S 13/19](#) explizit eine gesetzliche Klarstellung für die Wirkung berechtigter ZM gefordert. Er freut sich, dass dies nun erfolgt ist.

Zu Nummer 4 - Steuersatz in Höhe von 0 %, § 12 Abs. 3 UStG-E

Die geplanten ertragsteuerlichen Erleichterungen für Betreiber kleiner PV-Anlagen (vgl. oben: zu Artikel 4 – zu Nummer 1) haben grundsätzlich keine Auswirkungen auf die Umsatzbesteuerung. Das heißt, für den Betrieb kleiner PV-Anlagen gelten die allgemeinen Regelungen des UStG. Wenngleich oftmals ökologische Gründe oder bundeslandspezifische Pflichten ausschlaggebend für die Anschaffung einer Solaranlage sind, generieren Betreiber kleiner PV-Anlagen durch die Einspeisung bzw. den Eigenverbrauch des produzierten Stroms Einnahmen. Dies reicht aus, um umsatzsteuerlich als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG zu gelten.

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass die Lieferung von Solarmodulen an den Betreiber einer PV-Anlage, einschließlich der für den Betrieb wesentlicher Komponenten und Stromspeicher unter Einhaltung bestimmter Voraussetzungen mit einem erstmalig eingeführten Nullsteuersatz zu besteuern ist (§ 12 Abs. 3 UStG-E).

Der DStV begrüßt im Grundsatz, dass die Bundesregierung von Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 10c Gebrauch machen möchte und die genannte Steuerbefreiung mit dem Recht auf den Vorsteuerabzug plant. Diese Maßnahme hatte der DStV bereits in seiner [Stellungnahme S 13/22](#) angeregt.

Voraussetzung für die Besteuerung mit dem Nullsteuersatz soll sein, dass die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird (§ 12 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG-E). Satz 2 soll vereinfachend regeln, dass die Voraussetzung als erfüllt gilt, wenn die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird.

In vielen Fällen dürfte die genannte Annahme eine große Erleichterung in der Praxis darstellen. Andernfalls hätte der leistende Unternehmer bei jedem Verkauf die Art der Verwendung seitens des Käufers abfragen müssen.

Offen bleibt jedoch, wie die Fälle zu behandeln sind, in denen PV-Anlagen mit einer höheren Bruttoleistung als 30 kW (peak) geliefert werden und die übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG-E erfüllt sind. Muss in diesen Fällen der Verkäufer eine Verwendungsabfrage vornehmen? Muss der Käufer aktiv werden und die künftige Verwendung anzeigen? Welche Nachweise müssen geführt werden? Welche Folgen ergeben sich aus unrichtigen Angaben? Für die Praxis ist die Beantwortung dieser Fragen äußerst wichtig.

Petition: § 12 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG sollte ergänzt werden. Konkret bedarf es einer Regelung, wonach welche Nachweispflichten für die Besteuerung mit dem Nullsteuersatz bei PV-Anlagen mit einer höheren Bruttoleistung als 30 kW (peak) treffen. Hilfsweise sollte zeitnah ein BMF-Schreiben diese Frage eindeutig beantworten.

Artikel 12 – Änderung des Bewertungsgesetzes

Im Bewertungsgesetz wurden viele Änderungen zur Anpassung an die neue Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) vom 14.07.2021 nachvollzogen, insbesondere im Ertragswert- und Sachwertverfahren zur Bewertung bebauter Grundstücke sowie im Verfahren zur Bewertung in Erbbaurechtsfällen und Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden. Insbesondere durch die höheren Wertzahlen und niedrigeren Liegenschaftszinssätze sind sowohl im Sachwert- als auch im Ertragswertverfahren eine deutliche Erhöhung der Grundbesitzwerte für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zu erwarten.

Bereits in den letzten Jahren sind die Immobilienpreise deutlich gestiegen. So zeigt beispielsweise der Häuserpreisindex, dass sich die Preise für Ein- und Zweifamilienhäuser sowie Eigentumswohnungen zwischen 2010 und 2020 um rund 65% verteuert haben (vgl. [Destatis, Bau- und Immobilienpreisindex](#)). Die Freibeträge im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz wurden jedoch nicht an diese Preisentwicklung angepasst. Verstärkt durch die geplanten Änderungen des Bewertungsgesetzes und damit zu erwartenden Erhöhungen der Verkehrswerte sind die aktuellen Freibeträge in §§ 16, 17 ErbStG nicht mehr ausreichend. Es kommt zu einer Zusatzbelastung bei den Steuerpflichtigen. Insofern wird der Zweck der Freibeträge ausgehöhlt.

Durch die gesetzlichen Änderungen werden zudem wohl mehr Gutachten nach § 198 BewG zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nötig werden. Wir erwarten einen deutlich höheren Bürokratieaufwand für die Steuerpflichtigen und ihre Berater in Zusammenhang mit der Bewertung von Grundbesitz.

Petition: Der DStV spricht sich dafür aus, die Freibeträge im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz an die steigende Inflation anzupassen.

C. DStV-Vorschläge für weitere Erleichterungen bei der Besteuerung kleiner PV-Anlagen

I. Umsatzsteuer: Meldepflichten für Kleinunternehmer

Durch den geplanten Nullsteuersatz für den Erwerb und die Installation von PV-Anlagen dürfte die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung für Betreiber kleiner PV-Anlagen künftig deutlich attraktiver werden. Wie bereits in der DStV-Stellungnahme [S 13/22](#) aufgezeigt, bedeutet die Kleinunternehmerregelung aber eine weitere bürokratische Hürde.

Ein grobes Überschlagen der Einnahmen zeigt, dass Betreiber kleiner PV-Anlagen grundsätzlich von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen können: So erzeugt eine 1 kWp Photovoltaikanlage in Deutschland im Durchschnitt etwa 1.000 kWh; eine Anlage mit 30 kWp entsprechend 30.000 kWh. Bei einer Einspeisevergütung von 6,23 Cent pro kWh (Stand Juli 2022) ergäbe das 1.869 € pro Jahr. Die Überschreitung der relevanten Kleinunternehmergrenzen (22.000 € im Vorjahr bzw. 50.000 € im laufenden Jahr) liegen folglich in weiter Ferne.

Die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung wird Betreiber kleiner PV-Anlagen nicht von umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten befreien. Sie müssen etwa weiterhin eine Umsatzsteuerjahreserklärung abgeben. Eine Entlastung für Kleinunternehmer sieht der Gesetzentwurf bislang leider nicht vor.

Auch der Finanzausschuss des Bundesrats sieht die bürokratischen Lasten kritisch. Dies geht aus seinen Empfehlungen zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 ([BR-Drs. 457/1/22 \(neu\)](#)) hervor. In Randziffer 9 bittet er die Bundesregierung entsprechend um Prüfung, ob Kleinunternehmer von den weiterhin bestehenden steuerlichen Erfassungs- und Erklärungspflichten freigestellt werden können.

Fest steht: Deutschland hat die Möglichkeiten der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) noch nicht ausgeschöpft. So können die Mitgliedsstaaten bis 31.12.2024 auf Basis der Art. 272 Abs. 1 Buchst. d i.V.m. Art. 281 ff. MwStSystRL mit Blick auf die Erklärungspflichten Erleichterungen für Kleinunternehmer vorsehen. Konkret könnte Deutschland etwa auf die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung verzichten. Gem. Art. 1 Nr. 7 i. V. mit Art. 3 Richtlinie v. 18.2.2020 ([ABl EU Nr. L 62/22](#)) wird Art. 272 Abs. 1 Buchst. d zwar mit Wirkung v. 01.01. 2025 gestrichen. Aber ab 2025 böten die dann neu geltenden Artt. 292 c und 292 d MwStSystRL gleichfalls eine entsprechende Rechtsgrundlage.

Ein solcher Verzicht käme sämtlichen Kleinunternehmern zugute und wäre ein deutliches Signal zum Bürokratieabbau.

Petition: Deutschland sollte mit Blick auf die Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung den Spielraum für Erleichterungen der MwStSystRL voll ausnutzen und gänzlich auf die Abgabe der jährlichen Umsatzsteuererklärung für Kleinunternehmer verzichten (vgl. bis 31.12.2024: Artt. 272 Abs. a Buchst. d in Verbindung mit Art. 281 ff. MwStSystRL; ab 1.1.2025: Art. 292 c und d MwStSystRL). Denkbar wäre mindestens alternativ eine einheitliche untergesetzliche Regelung, die es Kleinunternehmern mit einem sehr geringen Jahresumsatz ermöglicht, auf die Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung zu verzichten.

Sofern an der Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung festgehalten werden sollte, sollten diese für kleine PV-Anlagenbetreiber noch weiter vereinfacht werden. Denkbar wäre eine gesetzliche Fiktion in § 19 UStG, die normiert, dass Unternehmer, deren Umsätze ausschließlich aus dem Betrieb kleiner PV-Anlagen resultieren, stets die Voraussetzungen des § 19 UStG erfüllen. In der Folge könnte dann auf die genau zu dokumentierenden Umsatzangaben in der Jahreserklärung verzichtet werden. Stattdessen sollte es ausreichen, wenn formularmäßig mittels Ankreuzfeld abgefragt wird, ob die erzielten Umsätze ausschließlich aus dem Betrieb kleiner PV-Anlagen resultieren.

II. Gewerbesteuer

1. Leistungsgrenzen kleiner PV-Anlagen

Derzeit haben Betreiber kleiner PV-Anlagen die Möglichkeit, diese Tätigkeit unter bestimmten Voraussetzungen als Liebhaberei zu qualifizieren. Insofern erfüllen sie nicht den Tatbestand eines Gewerbebetriebs. Diese Möglichkeit dürfte mit der nun gesetzlichen Änderung entfallen.

Folglich wird der Betrieb kleiner PV-Anlagen künftig in der Regel den Tatbestand eines stehenden Gewerbebetriebs erfüllen (§ 2 Abs. 1 GewStG). Dies würde grundsätzlich zu einer automatischen Kammermitgliedschaft in den Industrie- und Handelskammern führen. Um den damit verbundenen Aufwand bzw. die Kosten abzuwenden, ist in der Vergangenheit bereits die Gewerbesteuerbefreiung gem. § 3 Nr. 32 GewStG eingeführt worden. § 3 Nr. 32 GewStG gilt aktuell allerdings nur für Solaranlagen bis zu einer installierten Leistung von 10 kW.

Petition: Die Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 32 GewStG sollte im Einklang mit der geplanten Anhebung der Grenzen in § 3 Nr. 72 EStG-E modifiziert werden. So würden Betreiber kleiner PV-Anlagen bürokratisch entlastet, weil sie nicht automatisch Mitglied der Industrie- und Handelskammern werden würden.

2. Gewerbesteuererklärung

In der Praxis zeigte sich in der Vergangenheit Verunsicherung hinsichtlich der Verpflichtung zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung. Ausweislich der Gesetzesbegründung zum *Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 12.12.2019* soll eine Gewerbesteuererklärung abzugeben sein, in der die Betreiber der kleinen PV-Anlagen die Voraussetzung für die Steuerbefreiung nachzuweisen hätten (vgl. [BT-Drs. 19/13436, S. 134](#)). Kleine PV-Anlagen auf Ein- und Zweifamilienhäusern führen in der Regel jedoch nicht zu einem Gewerbeertrag über 24.500 €. Gem. § 14a i.V.m. § 25 Abs. 1 GewStDV ist demnach auch keine Gewerbesteuererklärung abzugeben. Auch Hessen weist in seinem [Merkblatt zu o.g. BMF-Schreiben](#) auf die Entbehrlichkeit der Gewerbesteuererklärung hin.

Petition: Wünschenswert wäre die bundesweit einheitliche Klarstellung, dass Betreiber kleiner PV-Anlagen ohne weitere gewerbliche Einkünfte auch keine Gewerbesteuererklärung abzugeben haben.

III. Körperschaftsteuer

Der Entwurf äußert sich nicht explizit dazu, dass die Steuerbefreiung auch für die Körperschaftsbesteuerung gelten soll.

Petition: Im Sinne der einheitlichen Rechtsanwendung ist darauf zu achten, dass die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 72 EStG-E gleichfalls in KStR 8.1 Abs. 1 aufgenommen wird.

D. Ergänzende DStV-Anregung zur Grunderwerbsteuerbefreiung im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten des MoPeG zum 1.1.2024

Mit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) zum 01.01.2024 erfolgt die Abkehr vom sog. Gesamthandsprinzip. Das heißt, dass künftig das dem gemeinsamen Zweck gewidmete wie auch das daraufhin erworbene Vermögen nicht den Gesellschaftern zur gesamten Hand, sondern der Gesellschaft selbst gehört (vgl. § 713 BGB n.F.). Hieraus ergeben sich insbesondere mit Blick auf grunderwerbsteuerrechtliche Auswirkungen bei Übergängen von Grundbesitz auf und von einer Gesamthand i.S.d. §§ 5, 6 GrEStG erhebliche Rechtsunsicherheiten.

Derzeit wird bei Übergängen von Grundbesitz auf oder von einer Gesamthand keine Grunderwerbsteuer erhoben, soweit der Anteil des übertragenden Gesellschafters am Vermögen der Gesamthand seinem Bruchteil am Grundstück entspricht (§ 5 GrEStG) bzw. spiegelbildlich soweit der Bruchteil, den der einzelne Erwerber erhält, seiner Beteiligung am Vermögen der Gesamthand entspricht (§ 6 GrEStG).

Voraussetzung für die Grunderwerbsteuerbefreiung ist, dass bestimmte Sperrfristen eingehalten werden (vgl. § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG sowie § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG), innerhalb derer sich der Anteil des Gesellschafters am Vermögen der Gesamthand nach dem Übergang des Grundstücks nicht vermindert.

Da mit Inkrafttreten des MoPeG das o.g. Gesamthandskonzept aufgegeben wird, besteht die Gefahr, dass die Regelungen gemäß §§ 5, 6 GrEStG „ins Leere laufen“. Zwar sind gemäß Gesetzesbegründung „Änderungen an den *ertragsteuerlichen* Grundsätzen bei der Besteuerung von Personengesellschaften ... mit dem vorliegenden Entwurf nicht verbunden“ ([BT-Drs. 19/27635](#), S. 107). Vergleichbare Ausführungen für andere Rechtsbereiche, wie beispielsweise das Grunderwerbsteuerrecht, enthält die Gesetzesbegründung hingegen nicht.

Fraglich ist daher, ob die Grunderwerbsteuerbefreiung auch nach Inkrafttreten des MoPeG für bereits realisierte und noch in der Sperrfrist befindliche Grundbesitzübergänge weiterhin greift oder rückwirkend entfällt. Letzteres dürfte nach Auffassung des DStV nicht originäres Ziel der gesetzlichen Neuausrichtung im Zuge des MoPeG gewesen sein. So hält es auch die Bundesregierung für erforderlich, das Grunderwerbsteuergesetz an das MoPeG anzupassen. Die Überlegungen hierzu sind jedoch derzeit noch nicht abgeschlossen (vgl. [BT-Drs. 20/2407](#)).

Petition: Der DStV spricht sich für eine Übergangsregelung aus. Das Jahressteuergesetz 2022 sollte eine Klarstellung beinhalten, dass die gesetzlichen Änderungen aufgrund des MoPeG (Wegfall des Gesamthandsprinzips) insoweit keine Sperrfristverletzung und damit rückwirkende Versagung der Grunderwerbsteuerbefreiung bedingen.

Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Ausführungen eine Unterstützung sind. Für weitere Gespräche stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

gez.
Daniela Ebert, LL.M.
(Referatsleiterin Steuerrecht)

gez.
StBin Dipl.-Volksw. Dr. Franziska Hoffmann
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.
