Neues BMF-Schreiben zur Steuerbefreiung bei den Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 EStG)

Fundstelle:	juris
Gesetz:	§ 3 Nr. 72 EStG
Problemstellung:	Darstellung der Regelungen des neuen BMF-Schreibens zur Steuerbefreiung bei den Photovoltaikanlagen.

§ 3 Nr. 72 EStG gilt ab VZ 2022

Durch das Jahressteuergesetz 2022 wurde rückwirkend die ertragsteuerliche Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen (§ 3 Nr. 72 EStG) mit Wirkung zum 1.1.2022 eingeführt. Am 17.7.2023[1] wurde das lange erwartete BMF-Schreiben veröffentlicht. Nachfolgend stellen wir einige Regelungen des neuen Schreibens dar.

Eine ausführliche Besprechung des neuen Schreibens erfolgt in unseren Arbeitsgemeinschafften **Beratungspraxis 9/2023** und **Immer aktuell V/2023** im September.

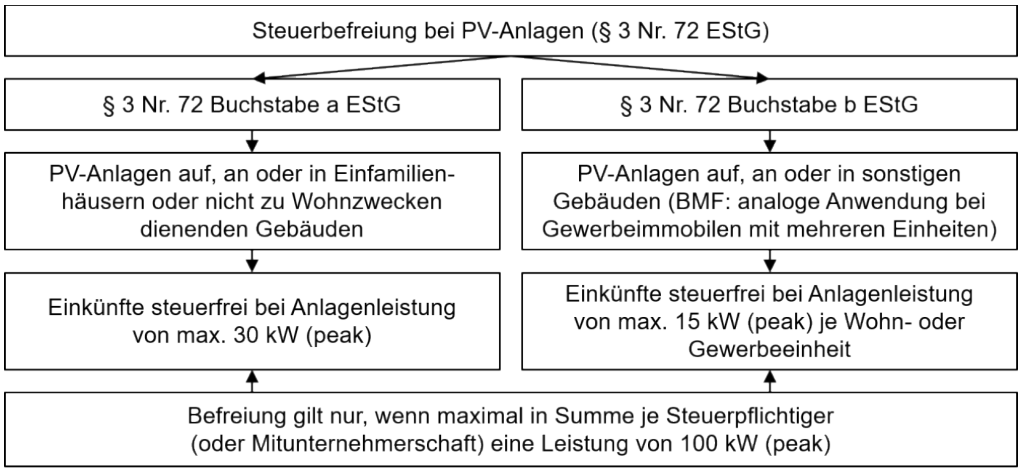
Eine Darstellung erfolgt auch bei unserem Seminar **Veranlagung 2023 Rechtsänderungen 2023/2024**. Das Seminar findet an folgenden Terminen statt:

- am 29.01.2024 in Balingen,
- am 30.01.2024 in Hockenheim,
- am 05.02.2024 in Freiburg,
- am 06.02.2024 in Leonberg und
- am 07.02.2024 online.

1. Grundsätze der Steuerbefreiung

Fallgruppen des § 3 Nr. 72 EStG

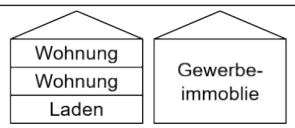
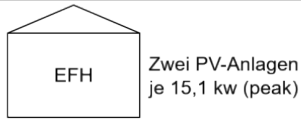
Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG für Photovoltaikanlagen erfasst folgende beiden Fallgruppen:



1 Das BMF-Schreiben trägt zwar das Datum 17.7.2023, wurde aber tatsächlich erst am 24.7.2023 veröffentlicht. Warum es zu dieser zeitliches Diskrepanz kam, ist uns nicht bekannt.

Praxishinweis
Aus dem Zusammenspiel von Buchstabe a und b folgt, dass Anlagen auf/an/in einem Gebäude mit maximal 30 kW (peak) immer unter die Steuerbefreiung fallen.

Das neue BMF-Schreiben trifft Aussagen zum persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich der Vorschrift und nennt als Beispiel zur Berechnung der Leistungsgrenzen beispielsweise folgendes:

 jede PV-Anlage hat eine Leistung von 25 kw (peak)	Drei EFH fallen jeweils unter Buchstabe a, damit gilt die Grenze von 30 kw (peak), alle drei Anlagen eines Steuerpflichtigen sind begünstigt. Die Höchstgrenze von 100 kW (peak) ist ebenso nicht überschritten.
 PV-Anlage 40 kw (peak) PV-Anlage 20 kw (peak)	Gemischt genutzte Immobilie fällt unter Buchstabe b, damit 3 x 15 kw (peak) = max. 45 kw (peak), die Anlage ist begünstigt. Gewerbeimmobilie fällt unter Buchstabe a, damit max. 30 kw (peak), die Anlage ist begünstigt. Höchstgrenze von 100 kW (peak) ebenso nicht überschritten.
 Zwei PV-Anlagen je 15,1 kw (peak)	Maßgebliche Leistung für beide Anlagen beträgt 30,2 kw (peak), damit ist die Leistungsgrenze von 30 kw (peak) überschritten

2. Auswirkungen auf den Investitionsabzugsbetrag (§ 7g EStG)

Auslegung bei IAB sehr zu Ungunsten der Steuerpflichtigen

Seit Einführung der Vorschrift des § 3 Nr. 72 EStG waren die Auswirkungen auf den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG unklar. Im aktuellen BMF-Schreiben äußert sich die Verwaltung erstmals bezüglich der Auswirkungen. Die aufgestellten Grundsätze sind aber sehr zu Ungunsten der Steuerpflichtigen. Die Verwaltung unterscheidet zwei Fallgruppen:

- Inanspruchnahme/Bildung in Wirtschaftsjahren ab 2022,
- Inanspruchnahme/Bildung in Wirtschaftsjahren bis 2021, aber noch keine gewinnwirksame Hinzurechnung.

2.1 Inanspruchnahme in Wirtschaftsjahren ab 2022

Kein IAB bei Anlagen nach § 3 Nr. 72 EStG ab 2022

In nach dem 31.12.2021 endenden Wirtschaftsjahren scheidet bei Anlagen, die unter den § 3 Nr. 72 EStG fallen, die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrag aus[2].

Praxishinweise
1. Diese Fallgruppe ist klar, weil sämtliche Aufwendungen aufgrund des § 3c Abs. 1 EStG nicht abzugsfähig sind und kein Gewinn zu ermitteln ist (§ 3 Nr. 72 Satz 2 EStG). 2. Damit ist ab dem Jahr 2022 auch keine Sonderabschreibung nach

2 BMF, Schreiben v. 17.7.2023 IV C 6 - S 2121/23/10001 :001, juris, Rz. 19.

§ 7g Abs. 5 EStG mehr möglich. Dies gilt auch für Photovoltaikanlagen die vor 2022 in Betrieb genommen und bei denen bisher die Sonderabschreibung nicht oder nicht in voller Höhe in Anspruch genommen wurde.

3. 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 weiterhin anzuwenden[3].

IAB weiterhin möglich, wenn nicht nur PV-Anlage

2.2 Inanspruchnahme in Wirtschaftsjahren bis 2021

Übertragung eines IAB bei Anlagen nach § 3 Nr. 72 EStG ab 2022

Investitionsabzugsbeträge, die in vor dem 1.1.2022 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen und bis einschließlich zum 31.12.2021 noch nicht gewinnwirksam hinzugerechnet wurden, sind nach der Verwaltungsmeinung nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen, wenn in eine Photovoltaikanlagen investiert wurde, die unter § 3 Nr. 72 EStG fällt[4]. U. E. gilt dies nur dann, wenn die Photovoltaikanlage ausschließlich unter § 3 Nr. 72 EStG fällt.

Die Verwaltung begründet ihre Auffassung damit, dass die Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen eine betriebliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht und damit mit prognostiziertem Totalgewinn voraussetzt.

Diese Sichtweise der Verwaltung ist in bestimmten Fällen äußerst nachteilig, wie der nachfolgende Sachverhalt zeigt:

Sachverhalt

A bildete 2020 einen Investitionsabzugsbetrag, weil er im Jahr 2022 eine Photovoltaikanlage anschaffen wollte. Die Steuererstattung aufgrund des Investitionsabzugsbetrag hat er in seine Finanzierung einbezogen. Im Jahr 2022 erfolgt die Anschaffung und Installation der Photovoltaikanlage. Die Anlage fällt vollständig unter § 3 Nr. 72 EStG.

Stellungnahme

Nachdem die Photovoltaikanlage unter § 3 Nr. 72 EStG fällt, sind nach der Verwaltungsauffassung alle Investitionsabzugsbeträge, die bis einschließlich 2021 nicht übertragen wurden, nach § 7g Abs. 3 EStG rückgängig zu machen. Damit ist der Investitionsabzugsbetrag im Jahr der Bildung, somit 2020 wieder aufzulösen. Es fallen Zinsen nach § 233a AO an (vgl. § 7g Abs. 3 Satz 4 EStG).

3. Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG

Handwerkerleistung bei PV-Anlage an eigengenutztem Gebäude möglich

Die Verwaltung stellt klar, dass ähnlich wie bei der bisherigen Regelung zur Liebhaberei[5], auch bei Photovoltaikanlagen nach § 3 Nr. 72 EStG eine Handwerkerleistung möglich ist. Dies in den Fällen, in den Handwerkerkosten (Wartung, Reparatur oder Installation der Anlage) bei einer Photovoltaikanlage auf, an oder in zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden anfallen. Bei Vorlie-

---

3 BMF, Schreiben v. 17.7.2023 IV C 6 - S 2121/23/10001 :001, juris, Rz. 20.
4 BMF, Schreiben v. 17.7.2023 IV C 6 - S 2121/23/10001 :001, juris, Rz. 19.
5 Vgl. BMF, Schreiben v. 29.10.2021 IV C 6 - S 2240/19/10006 :006, BStBl 2021 I S. 2202.

gen der allgemeinen Anspruchsvoraussetzungen des § 35a EStG kann die Steuerermäßigung gewährt werden[6].

Praxishinweise
1. Zu beachten ist, dass nur die Lohnkosten in die darauf entfallende Umsatzsteuer sowie die gesondert ausgewiesenen Fahrtkosten nach § 35a Abs. 3 EStG abzugsfähig sind. Materialkosten werden jedoch nicht berücksichtigt[7].
2. Alle Handwerkerleistungen dieses Haushaltes sind mit 20 % der Aufwendungen, maximal 1.200 € abzugsfähig[8]. Sie werden über die Zeilen 6 bis 9 der Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen geltend gemacht.

4. Auf steuerliche Erfassung der Photovoltaikanlage kann in bestimmten Fällen verzichtet werden

Auf Anzeige kann in bestimmten Fällen verzichtet werden

In einem weiteren Schreiben[9] stellt die Verwaltung klar, dass in bestimmten Fällen auf die steuerliche Anzeige über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach § 138 Abs. 1 AO und die Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung nach § 138 Abs. 1b AO an das zuständige Finanzamt verzichtet werden kann.

Impressum **www.neufang-akademie.de**

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.
Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de

6 BMF, Schreiben v. 17.7.2023 IV C 6 - S 2121/23/10001 :001, juris, Rz. 28.
7 BMF, Schreiben v. 9.11.2016 IV C 8 - S 2296-b/07/10003 :008, BStBl 2016 I S. 1213, Rz. 39.
8 BFH, Urteile v. 1.2.2007 VI R 77/05, BStBl 2007 II S. 760; v. 6.5.2010 VI R 4/09, BStBl 2011 II S. 909; v. 5.5.2010 VI R 29/09, BStBl 2011 II S. 116; BMF, Schreiben v. 9.11.2016 IV C 8 - S 2296-b/07/10003 :008, BStBl 2016 I S. 1213, Rz.19.
9 BMF, Schreiben v. 12.6.2023 IV A 3 - S 0301/19/10007: 012, BStBl 2023 I S. 990.