

Inhaltsübersicht

1. Grundsteuerwertfeststellung im Bundesmodell: Möglichkeit des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts im Einzelfall vorläufig möglich.....	1
2. Entlastungen bei der Einkommensteuer insbesondere für kleinere und mittlere Einkommen angekündigt.....	1
3. Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Energiepreispauschale bei Arbeitnehmern.....	2
4. Kleinere Photovoltaikanlagen: Zunehmend Streitfälle zu im Jahr 2021 geltend gemachten Investitionsabzugsbeträgen.....	2
5. FinVerw informiert über die aktuelle steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen.....	3

1. Grundsteuerwertfeststellung im Bundesmodell: Möglichkeit des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts im Einzelfall vorläufig möglich

Aktuell erfolgt die Feststellung der Grundsteuerwerte, welche ab 2025 Basis für die Festsetzung der Grundsteuer sind. Im Bundesmodell, welches in den meisten Bundesländern Anwendung findet, erfolgt die Bewertung der Immobilien nach einem sehr stark pauschalierten Verfahren, welches individuelle Wertfaktoren grundsätzlich nicht berücksichtigt. Dies hat den Vorteil, dass die Bewertung vergleichsweise „einfach“ ist, birgt aber die Gefahr, dass im Einzelfall eine deutliche Überbewertung erfolgt, weil z.B. eingeschränkte Nutzungsmöglichkeiten des Grundstücks oder ein schlechter baulicher Zustand der Immobilie nicht berücksichtigt werden.

Der BFH bestätigt nun in dem Beschluss vom 27.5.2024 (Az. II B 78/23), dass dann, wenn der Nachweis erbracht wird, dass der Wert der wirtschaftlichen Einheit den festgestellten Grundsteuerwert derart unterschreitet, dass sich der festgestellte Wert als erheblich über das normale Maß hinausgehend erweist, eine Aussetzung der Vollziehung der Grundsteuerwertfeststellung geboten ist. In diesen Fällen ist bei der gebotenen summarischen Prüfung das Bewertungsgesetz verfassungskonform dahin auszulegen, dass auf der Ebene der Grundsteuerwertfeststellung im Einzelfall der Nachweis eines niedrigeren (gemeinen) Werts erfolgen kann.

Im Streitfall geht es um ein Grundstück, welches mit einem im Jahr 1880 erbauten Haus bebaut ist und seit dem Baujahr offensichtlich keine wesentlichen Renovierungen vorgenommen worden sind. Damit führt die pauschalierte Bewertung der Immobilie nach den Regeln des Bewertungsgesetzes zu einem deutlich über dem Verkehrswert liegenden Wertansatz.

Die Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Grundsteuerwertbescheids ergeben sich daraus, dass dem Stpfl. bei verfassungskonformer Auslegung der Bewertungsvorschriften die Möglichkeit eingeräumt werden muss, bei einer Verletzung des Übermaßverbots einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen. Von

einer solchen Übermaßbesteuerung ist nach der bisherigen Rechtsprechung auszugehen, wenn der festgestellte Wert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 % oder mehr übersteigt. Eine abweichende Wertfeststellung sieht die aktuelle Gesetzesfassung aber gerade nicht vor. Die Aussetzung der Vollziehung beruht nach Auffassung des Gerichts aber nicht auf verfassungsrechtlichen Zweifeln. Diese Rechtsfragen hat das Gericht ausdrücklich offengelassen. Vielmehr beruht die Aussetzung auf der Rechtsprechung, wonach im Einzelfall auch dann der Nachweis eines niedrigeren Wertes möglich ist, wenn ein pauschalierendes und typisierendes Bewertungsverfahren nach dem Bewertungsgesetz dies eigentlich nicht zulässt.

📌 Hinweis:

Diese nun vorliegende Rechtsprechung betrifft allerdings lediglich die Frage der Aussetzung der Vollziehung, beruht also nur auf einer summarischen Prüfung der Rechtslage. Eine endgültige Prüfung erfolgt erst in dem nachfolgenden Hauptsacheverfahren und muss insoweit abgewartet werden.

📌 Handlungsempfehlung:

In vergleichbaren Fällen, bei denen individuelle Wertfaktoren zu einem deutlich niedrigeren Wertansatz führen als nach den pauschalierenden Vorgaben des Bewertungsgesetzes, sollte gegen Grundsteuerwertfestsetzungen der Einspruch eingelegt und Aussetzung der Vollziehung beantragt werden. Der tatsächlich anzusetzende Wert muss ausreichend nachgewiesen werden.

2. Entlastungen bei der Einkommensteuer insbesondere für kleinere und mittlere Einkommen angekündigt

Nach der Mitteilung des BMF ist eine Anpassung der Lohn- und Einkommensteuer in drei Schritten bis 2026 geplant. Noch für 2024 soll der Grundfreibetrag um 180 € auf 11 784 € steigen. Bis zu diesem Jahresbetrag erfolgt keine Besteuerung.

Mit Wirkung ab dem 1.1.2025 soll dann der Grundfreibetrag um weitere 300 € auf 12 084 € steigen. Zudem soll dann auch der Tarif der Einkommensteuer verschoben werden, um die Wirkungen der Inflation auszugleichen (sog. kalte Progression).

Für das Jahr 2026 sei eine weitere Erhöhung des Grundfreibetrags um 252 € auf dann 12 336 € geplant. Auch der Steuertarif soll erneut verschoben werden. Der Spitzensteuersatz von 42 % soll dann erst ab 69 798 € einsetzen.

📌 Hinweis:

Abzuwarten bleibt die gesetzliche Umsetzung. Zum Teil ist die Erhöhung verfassungsrechtlich vorgegeben. Die genauen Beträge, um die das Existenzminimum inflationsbedingt zwingend angehoben werden muss, werden aber erst im Herbst ermittelt. Sobald die vorgesehenen Änderungen beschlossen sind, profitieren Arbeitnehmer automatisch beim Lohnsteuerabzug und andere Einkommensbezieher mit der Einkommensteuer-Veranlagung.

3. Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Energiepreispauschale bei Arbeitnehmern

Umstritten ist die steuerliche Behandlung der Energiepreispauschale in Höhe von 300 €, die im September 2022 an die überwiegende Zahl der Arbeitnehmer über den Arbeitgeber ausgezahlt wurde. Insoweit wurde vielfach angenommen, dass diese keine steuerbare Einnahme bei den Lohneinkünften darstelle. Es handele sich dabei um eine Subvention des Staates, die in keinem Veranlassungszusammenhang zu seinem Arbeitsverhältnis stehe. Der Arbeitgeber sei lediglich als Erfüllungsgehilfe für die Auszahlung dieser Subvention tätig geworden. Auch eine Besteuerung als sonstige Einkünfte sei unzulässig, da die Auszahlung nicht auf einer Leistung des Stpfl. beruhe und der Tatbestand daher nicht erfüllt sei. Die insoweit vom Gesetzgeber im Einkommensteuergesetz verankerte Fiktion erweitere in unzulässiger Weise den festumrissenen Tatbestand der sonstigen Einkünfte. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Fiktion gebe es nicht und die bundesstaatlichen Kompetenzschränken seien damit überschritten worden. Im Ergebnis sei die Energiepreispauschale nicht steuerbar, da keine der sieben Einkunftsarten greife.

Das FG Münster kommt nun in der Entscheidung vom 17.4.2024 (Az. 14 K 1425/23 E) zu dem Ergebnis, dass die an Arbeitnehmer ausgezahlte Energiepreispauschale zu den steuerbaren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählt. Diese steuerliche Erfassung sei nicht verfassungswidrig.

📌 Hinweis:

Es ist davon auszugehen, dass gegen diese Entscheidung die Revision beim BFH eingelegt werden wird, so dass diese Frage noch nicht abschließend geklärt sein dürfte.

📌 Handlungsempfehlung:

Die FinVerw geht regelmäßig von einer steuerlichen Erfassung dieser Energiepreispauschale aus. Gegebenenfalls ist hiergegen vorzugehen. Insbesondere ist dann gegen entsprechende Einkommensteuerbescheide für 2022 ein Einspruch zu prüfen.

4. Kleinere Photovoltaikanlagen: Zunehmend Streitfälle zu im Jahr 2021 geltend gemachten Investitionsabzugsbeträgen

Für kleinere Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) ist mit Wirkung ab dem Jahr 2022 eine umfassende Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer eingeführt worden. Einnahmen z.B. aus der Einspeisung des Stroms in das öffentliche Netz und auch die Entnahme von Strom für den Verbrauch im privaten Haushalt sind steuerfrei bei

- » auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) und
- » auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandenen PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit.

Insgesamt ist die Steuerbefreiung begrenzt auf begünstigte PV-Anlagen mit einer Gesamtleistung von bis zu 100 kWp pro Stpfl.

📌 Hinweis:

Die Steuerbefreiung soll im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024 mit Wirkung ab dem Jahr 2024 hinsichtlich der einbezogenen Anlagen einheitlich dahingehend geregelt werden, dass Anlagen erfasst werden, „wenn die installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit und insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft beträgt“. Insoweit soll also eine Vereinheitlichung, aber auch Ausweitung des Anwendungsbereichs erfolgen. Auch soll damit „klargestellt“ werden, dass die 100 kWp-Grenze als Freigrenze zu verstehen ist, bei deren Überschreitung der Betrieb aller PV-Anlagen vollständig steuerpflichtig wird. Insoweit ist allerdings abzuwarten, bis diese Gesetzesänderung im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2024 beschlossen ist, was voraussichtlich erst gegen Ende des Jahres der Fall sein wird.

Zunehmend wird aber auch deutlich, dass die Steuerbefreiungsvorschrift für Stpfl. nicht immer vorteilhaft ist, denn vielfach stellte sich die Investition in eine solche PV-Anlage bis zur Einführung der Steuerbefreiungsvorschrift aus steuerlicher Sicht vorteilhaft dar. Insbesondere konnten auf Grund degressiver Abschreibung und Sonderabschreibungen die Investitionskosten vergleichsweise rasch steuerlich geltend gemacht werden, was in den ersten Jahren zu steuerlichen Verlusten und damit Steuerminderungen führte.

Daneben war aber auch im Vorgriff auf die Investition möglich, einen steuermindernden **Investitionsabzugsbetrag** geltend zu machen. Damit konnten im Ergebnis Abschreibungsbeträge bereits vor der Investition steuerlich geltend gemacht werden. Nun stehen die Fälle im Fokus der FinVerw, bei denen Stpfl. bis einschließlich 2021 Investitionsabzugsbeträge für geplante Investitionen in PV-Anlagen, die ab 2022 unter die Steuerbefreiung fallen, steuerlich geltend gemacht haben. Nach Ansicht der FinVerw

sind solche Investitionsabzugsbeträge rückgängig zu machen, so dass der bei der Geltendmachung gewährte Steuervorteil entfällt. Insoweit ergeben sich Steuernachzahlungen, welche zudem regelmäßig mit Nachzahlungszinsen belastet sind.

Diese Sichtweise der FinVerw ist durchaus strittig. Das **FG Köln** hat nun in einem vorläufigen Verfahren „nach summarischer Prüfung keine ernstlichen Zweifel“ an dieser Sichtweise der FinVerw erkannt (Beschluss vom 14.3.2024, Az. 7 V 10/24). Auf Grund der ab 2022 geltenden Steuerbefreiung könne der in 2021 gebildete Investitionsabzugsbetrag nicht mehr entsprechend der gesetzlichen Vorgaben verwendet werden. Insoweit sieht das Gericht in dieser summarischen Prüfung auch keine verfassungswidrige Rückwirkung darin, dass der Stpfl. bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags noch gar keine Kenntnis von der rückwirkend eingeführten Steuerbefreiung haben konnte.

Über einen vergleichbaren Fall hatte auch das **FG Nürnberg** zu entscheiden. Das Gericht hat mit Beschluss vom 1.3.2024 (Az. 5 V 1163/23) ebenso die Rückgängigmachung eines im Jahr 2021 für den Betrieb einer PV-Anlage gebildeten Investitionsabzugsbetrags für rechtmäßig angesehen. Hier hatte das FG bei der gebotenen summarischen Prüfung keine ernstlichen Zweifel daran, dass es an der Gewinnerzielungsabsicht hinsichtlich des Betriebs der PV-Anlage fehlt, weshalb die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ausgeschlossen war.

Die **Gewinnerzielungsabsicht** sei zweistufig zu prüfen. Sie besteht aus einer Ergebnisprognose und der Prüfung der einkommensteuerrechtlichen Relevanz der Tätigkeit. Bei einer negativen Prognose sei weiter zu prüfen, welche Gründe dafür verantwortlich sind.

Hinsichtlich der Nutzung des durch die PV-Anlage erzeugten Stroms durch die Stpfl. für private Zwecke liegt eine Entnahme vor, die im Rahmen der Totalgewinnprognose mit den anteiligen Selbstkosten zu bewerten sei. Das FG lehnt insoweit eine Bewertung der Entnahme mit den Marktpreisen ab. Unter Ansatz der Entnahmen zu Selbstkosten und der daneben erzielten Einspeisevergütung ergebe sich vorliegend keine positive Ergebnisprognose.

Auch ist das FG der Auffassung, dass bei summarischer Prüfung für den Streitfall keine ernsthaften Zweifel daran bestehen, dass die Stpfl. die PV-Anlage aus im Bereich der privaten Lebensführung liegenden Gründen betreiben, insbesondere auf Grund Installation einer Wallbox. Auch in der Wirtschaftlichkeitsprognose wird insbesondere der Nutzen der PV-Anlage für die private Elektromobilität hervorgehoben. Dies stellen Gründe und Vorteile dar, die sich außerhalb der einkommensteuerrechtlichen Sphäre der Stpfl. bewegen und damit der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

🔔 Hinweis:

Nach Ansicht der FinVerw kann aus Vereinfachungsgründen der Entnahmewert auf Antrag auch aus dem Strompreis des/eines regionalen Energieversorgers abgeleitet

oder pauschal mit 0,20 €/kWh angesetzt werden. Bei Ansatz der Entnahme mit den individuellen Stromgestehungskosten (vereinfacht Anschaffungskosten zzgl. weitere laufende Kosten bezogen auf die Gesamterzeugung in 20 Jahren) – wie vom FG erfolgt – dürften sich bei Anlagen auf dem privaten Einfamilienhaus regelmäßig keine positiven Ergebnisprognosen darstellen lassen. Diese erfordern vielmehr den Einbezug des selbstgenutzten Stroms zu Marktpreisen (und nicht mit den entstehenden Kosten).

5. FinVerw informiert über die aktuelle steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen

Das FinMin Thüringen hat aktuell nochmals über die steuerlichen Erleichterungen bei Betrieb von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) informiert. Diese Regelungen führen vielfach insbesondere dazu, dass steuerliche Erklärungsspflichten entfallen. Hinzuweisen ist insbesondere auf die folgenden Aspekte:

Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer führt vielfach zum Wegfall von Erklärungsspflichten

Bestimmte PV-Anlagen, so insbesondere auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandene PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) genießen seit 2022 eine Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer. Verbunden ist diese Steuerfreiheit damit, dass auch Aufwendungen, die mit der PV-Anlage im Zusammenhang stehen, wie z.B. Abschreibung, Finanzierungsaufwendungen oder Wartung, steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden können.

🔔 Hinweis:

Dies gilt ab dem Jahr 2022, und zwar unabhängig davon, wann die PV-Anlage installiert wurde. Damit sind auch Einnahmen aus vor 2022 installierten Anlagen, die die Größenkriterien einhalten, von der Einkommensteuer freigestellt.

Dies führt nach den Ausführungen der FinVerw zu folgenden Erleichterungen bei den steuerlichen Erklärungsspflichten, wenn ausschließlich steuerbefreite PV-Anlagen betroffen sind:

- » Es muss kein Gewinn ermittelt werden und auch die Verpflichtung zur Abgabe einer Gewinnermittlung, z.B. Einnahmen-Überschussrechnung, entfällt.
- » Sofern die Abgabe der Einkommensteuererklärung nur auf Grund der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Betrieb der PV-Anlage erfolgte und keine weiteren Pflichtveranlagungstatbestände vorliegen, kann zukünftig auf die Abgabe der Einkommensteuererklärung verzichtet werden.

🔔 Hinweis:

Umstritten ist die Sichtweise der FinVerw hinsichtlich mit der PV-Anlage im Zusammenhang stehender Aufwendungen. Die FinVerw geht davon aus, dass sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit einer begünstigten PV-Anlage nicht

mehr als Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht werden können.

Möglichkeit der Entnahme von „Altanlagen“ aus dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen

Vor dem 1.1.2023 erworbene PV-Anlagen wurden regelmäßig dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zugeordnet und von der Kleinunternehmerregelung wurde kein Gebrauch gemacht. Dies ermöglichte den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der PV-Anlage. Ab dem 1.1.2023 wurde bei der Umsatzsteuer für die Lieferung und Installation bestimmter kleiner Photovoltaikanlagen ein Nullsteuersatz eingeführt. Nun kann geprüft werden, ob diese faktische Umsatzsteuerbefreiung genutzt werden kann, um eine solche „Altanlage“ steuerschonend aus dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen wieder zu entnehmen. Erfolgt dies, so braucht die Entnahme von Strom für die Verwendung für private Zwecke nicht mehr der Umsatzsteuer unterworfen zu werden.

Die Entnahme aus dem Unternehmensvermögen unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe ebenfalls dem Nullsteuersatz, soweit die zu entnehmende PV-Anlage im Grundsatz unter die Regelung zum Nullsteuersatz fällt. Dies ist der Fall, wenn

- » 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 wurde;
- » Vorstehend genannte Voraussetzungen gelten als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kWp beträgt.

Weiterhin ist die Entnahme aus dem Unternehmensvermögen nur möglich, wenn

- » der Betreiber der PV-Anlage beabsichtigt, künftig mehr als 90 % des mit der Anlage erzeugten Stroms für private Zwecke zu verwenden. Davon ist aus Vereinfachungsgründen auszugehen, wenn ein Teil des mit der PV-Anlage erzeugten Stroms z.B. in einer Batterie gespeichert wird oder zur nicht nur

gelegentlichen Ladung eines Elektrofahrzeugs oder zum Betrieb einer Wärmepumpe verwendet wird. Ausreichend ist auch, wenn eine sog. Rentabilitätsrechnung zum Entnahmezeitpunkt eine Nutzung für private Zwecke von über 90 % nahelegt.

- » Weiterhin muss die Entnahme aus dem Unternehmensvermögen dokumentiert werden. Die Entnahme der PV-Anlage sollte daher dem zuständigen Finanzamt unter Angabe des Entnahmezeitpunkts und Begründung der Entnahmemöglichkeit angezeigt werden. Gleichzeitig ist die Entnahme zum Nullsteuersatz in der Umsatzsteuer-Voranmeldung (Kz. 87) und der Umsatzsteuer-Jahreserklärung (Kz. 158) zu erklären, soweit die Regelbesteuerung Anwendung findet. Die Entnahme kann nur zum aktuellen Zeitpunkt und damit nicht rückwirkend erfolgen.

Erfolgt die Entnahme aus dem Unternehmensvermögen, so hat dies umsatzsteuerlich folgende Konsequenzen:

- » Mit der Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen entfällt die Umsatzbesteuerung des privat verbrauchten Stroms.
- » Dagegen ist die Stromlieferung an den Netzbetreiber oder Dritte – bei Anwendung der Regelbesteuerung – weiterhin mit einer Umsatzsteuer von 19 % zu besteuern. Die umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten bestehen unverändert fort.
- » Die Umsatzbesteuerung des eingespeisten Stroms endet erst mit einer Rückkehr zur Kleinunternehmerregelung. Dies kann frühestens fünf Jahre nach Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (regelmäßig bei Erwerb der PV-Anlage) erfolgen.
- » Nach der Entnahme der PV-Anlage aus dem Unternehmensvermögen ist ein Vorsteuerabzug, z.B. aus Reparatur- und Wartungsleistungen, nur noch in Höhe der unternehmerischen Nutzung (Anteil des in das Netz eingespeisten oder an Dritte verkauften Stroms) möglich.

☛ Handlungsempfehlung:

Diese Materie kann im Einzelfall auch anders zu beurteilen sein. Insofern sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.