



Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO

an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

zu dem Regierungsentwurf eines
Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022)

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Er ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 3 - 0000777

27. Oktober 2022

Dieser Bericht des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	3
1	Berichtsanlass	4
2	Einführung einer Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen	4
2.1	Allgemein	4
2.2	Rechtsgrundlage für die Vergangenheit fehlt weiterhin	5
2.3	Keine Einbeziehung von Blockheizkraftwerken	5
2.4	Ungleichbehandlung von Einfamilienhäusern und anderen Wohneinheiten	6
2.5	Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen und Mitunternehmerschaften	6
2.6	Unterschiedlicher Umfang der Steuerfreistellung bei der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer	7
2.7	Anpassung der gewerbesteuerlichen Befreiung prüfen	7
2.8	Angaben zu Haushaltsausgaben ergänzen	8
3	Wegfall des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer von Gebäuden	8
4	Einführung der Verzinsung von Haftungsansprüchen	10

0 Zusammenfassung

0.1 Die Bundesregierung hat am 14. September 2022 den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022) beschlossen. Der Bundesrechnungshof sieht Anlass, das Parlament zu dem Gesetzentwurf zu beraten. Er hat dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Entwurf des Berichts zur Stellungnahme zugeleitet. Das BMF hat den Entwurf zur Kenntnis genommen (Tz. 1).

0.2 Mit der geplanten Einführung einer Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen im Einkommensteuergesetz (EStG) sollen Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb solcher Anlagen ab dem 1. Januar 2023 steuerfrei gestellt werden. Damit wird insoweit eine Empfehlung des Bundesrechnungshofes umgesetzt, anstelle einer Verwaltungsanweisung vom Oktober 2021 eine rechtssichere Regelung zur Besteuerung von kleinen Photovoltaikanlagen zu schaffen (Tz. 2.1).

Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass der Steuerbefreiung für die Vergangenheit weiterhin eine Rechtsgrundlage fehlt. Er regt an, die gesetzliche Regelung rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden (Tz. 2.2). Darüber hinaus regt er an, die Gesetzesbegründung in einigen Punkten zu ergänzen (Tzn. 2.3 bis 2.5), den Umfang der Ertragsteuerbefreiung und die Steuerfreistellungen bei der Umsatzsteuer und Gewerbesteuer anzugleichen (Tzn. 2.6 und 2.7) sowie fehlende Haushaltsausgaben darzulegen (Tz. 2.8).

0.3 Der Gesetzesentwurf sieht ferner vor, die derzeitige Regelung für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer von Gebäuden im EStG ersatzlos zu streichen. Hiernach ist es den Steuerpflichtigen gestattet, anstelle der typisierten Absetzungen für Abnutzung (AfA) eine Absetzung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer des Gebäudes geltend zu machen.

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, die Möglichkeit beizubehalten, Absetzungen nach der tatsächlichen (Rest-)Nutzungsdauer von Gebäuden zu bestimmen. Er regt an zu prüfen, ob hierzu ein für Verwaltung, Bürger und Wirtschaft einfach zu handhabendes Nachweisverfahren gefunden werden kann (Tz. 3).

0.4 Der Regierungsentwurf enthält zudem keine Regelung zur Einführung der Verzinsung von ausgesetzten Haftungsansprüchen. Eine solche Vorschrift fordert der Bundesrechnungshof seit Jahren. Das BMF sagte im Januar 2022 zu, dem Gesetzgeber eine gesetzliche Neuregelung vorzuschlagen. Es teilte im Anschreiben zur Kabinetttvorlage vom September 2022 mit, dass die geforderte Regelung wegen der Kurzfristigkeit noch nicht in den Regierungsentwurf aufgenommen worden sei.

Der Bundesrechnungshof nimmt den Hinweis des BMF zur Kenntnis. Er regt an, die Regelung im Laufe der parlamentarischen Beratung des Gesetzentwurfs aufzunehmen (Tz. 4).

1 Berichtsanlass

Die Bundesregierung hat am 14. September 2022 den Entwurf eines JStG 2022 beschlossen.¹ Der Gesetzentwurf beinhaltet Regelungen in verschiedenen steuerlichen Bereichen.

Aufgrund seiner Prüfungserfahrungen und aus grundsätzlichen Erwägungen sieht der Bundesrechnungshof Anlass, das Parlament zu dem Gesetzentwurf zu beraten.

Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (BWV) hat bereits zum Referentenentwurf des BMF Stellung genommen. Er forderte das BMF auf, seine Zusage einzuhalten, dem Gesetzgeber die Einführung einer Regelung zur Verzinsung von ausgesetzten Haftungsansprüchen vorzuschlagen. Im Anschreiben zur Kabinetttvorlage vom 13. September 2022 teilte das BMF mit, die geforderte Ausweitung von Verzinsungsregelungen der Abgabenordnung (AO) auf Haftungsansprüche sei insbesondere wegen der Kurzfristigkeit noch nicht in den Entwurf des JStG 2022 aufgenommen worden. Der Bundesrechnungshof nimmt dies zum Anlass, den Punkt erneut aufzugreifen.

Das BMF hatte Gelegenheit, zu dem Entwurf des Berichts Stellung zu nehmen. Es hat den Entwurf zur Kenntnis genommen.

2 Einführung einer Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen

2.1 Allgemein

Mit der geplanten Einführung einer Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen im EStG sollen Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb solcher Anlagen ab dem 1. Januar 2023 steuerfrei gestellt werden (§ 3 Nummer 72 – neu – EStG).² Dadurch sollen bürokratische Hürden abgebaut und ein steuerlicher Anreiz zum Ausbau der erneuerbaren Energien gesetzt werden.

Bislang hat das BMF lediglich durch eine Verwaltungsanweisung (BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021) geregelt, wie diese Anlagen zu besteuern sind. Hiermit räumt es den Steuerpflichtigen das Wahlrecht ein, bestimmte Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke als sogenannte „Liebhaberei“ zu betreiben. Die Finanzverwaltung berücksichtigt dann Gewinne und Verluste aus dem Betrieb dieser Anlagen nicht. Der Bundesrechnungshof

¹ Bundestagsdrucksache 20/3879.

² Artikel 4 Nummer 1 Buchstabe b Entwurf JStG 2022.

erkannte dafür keine Rechtsgrundlage. Er wies darauf hin, dass für eine rechtssichere Besteuerung eine gesetzliche Grundlage erforderlich ist.³

Der Bundesrechnungshof begrüßt die Einführung der Steuerbefreiung. Damit wird insoweit seine Empfehlung umgesetzt, eine rechtssichere Regelung zur Besteuerung von kleinen Photovoltaikanlagen zu schaffen.

2.2 Rechtsgrundlage für die Vergangenheit fehlt weiterhin

Die Ertragsteuerbefreiung soll für Einnahmen und Entnahmen ab dem Veranlagungszeitraum 2023 gelten. Für die Vorjahre bleibt damit das BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 zur Besteuerung von kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken anwendbar.

Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass sich durch die gesetzliche Neuregelung nichts an der Rechtswidrigkeit des BMF-Schreibens ändert. Er hält es für geboten, das BMF-Schreiben ersatzlos aufzuheben und eine Rechtsgrundlage auch für die Vergangenheit zu schaffen.

Der Bundesrechnungshof regt an, die gesetzliche Steuerfreistellung rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden (sogenannte unechte Rückwirkung) und eine Anwendungsregelung auch für noch offene Veranlagungszeiträume zu prüfen. Dies würde die bestehende Rechtsunsicherheit für die Vorjahre beheben.

2.3 Keine Einbeziehung von Blockheizkraftwerken

Die geplante gesetzliche Steuerfreistellung soll ausschließlich Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen umfassen. Einnahmen und Entnahmen aus der Stromerzeugung von vergleichbaren Blockheizkraftwerken werden hingegen nicht von der Steuer befreit. Demgegenüber geht das BMF in seiner Verwaltungsregelung von einer steuerlichen Gleichbehandlung von kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken aus (vgl. Tz. 2.1). Ein sachlicher Grund für die Nichtberücksichtigung der Blockheizkraftwerke bei der Steuerfreistellung ergibt sich nicht aus der Gesetzesbegründung und ist auch nicht ohne Weiteres ersichtlich.

Der Bundesrechnungshof regt an, die Gesetzesbegründung entsprechend zu ergänzen. Dabei wäre auch zu erläutern, wie bei Steuerpflichtigen zu verfahren ist, die den Betrieb von Blockheizkraftwerken nach dem BMF-Schreiben in der Vergangenheit als sogenannte „Liebhabe-
rei“ erklärt haben.

³ Bemerkungen 2021 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes – Ergänzungsband –, Nummer 54, Bundestagsdrucksache 20/1250.

2.4 Ungleichbehandlung von Einfamilienhäusern und anderen Wohneinheiten

Die Steuerbefreiung soll für Photovoltaikanlagen von bis zu 30 kW (peak) auf, an oder in Einfamilienhäusern oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden gelten. Für Photovoltaikanlagen auf Mehrfamilienhäusern und gemischt genutzten Gebäuden gilt die Steuerbefreiung dagegen nur bis zu einer Größe von 15 kW (peak) pro Wohn- oder Gewerbeeinheit. Ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung von Einfamilienhäusern und anderen Wohneinheiten hinsichtlich der Leistungsgrenze der Photovoltaikanlage ergibt sich nicht aus der Gesetzesbegründung und ist auch nicht ohne Weiteres ersichtlich.

Der Bundesrechnungshof regt an, die Gesetzesbegründung entsprechend zu ergänzen.

2.5 Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen und Mitunternehmerschaften

Der Gesetzesentwurf stellt Einnahmen und Entnahmen natürlicher Personen und von Kapitalgesellschaften (Steuerpflichtige) aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen mit einer Leistung von bis zu insgesamt 100 kW (peak) steuerfrei. Mitunternehmerschaften, die aus einer Mehrzahl von Steuerpflichtigen bestehen, unterliegen für Zwecke der Steuerbefreiung ebenfalls der Leistungshöchstgrenze von 100 kW (peak). Damit wird der Ausbau von Solaranlagen durch Mitunternehmerschaften deutlich eingeschränkt. Ein sachlicher Grund hierfür ergibt sich nicht aus der Gesetzesbegründung und ist auch nicht ohne Weiteres ersichtlich.

Beispiele:

- a) Die Eigentümergemeinschaft einer Reihenhausanlage mit sieben gleich großen Häusern betreibt auf den verbundenen Dachflächen der Wohnhäuser eine Photovoltaikanlage mit 105 kW (peak). Dies entspricht einer Gesamtleistung von 7 mal 15 kW (peak) pro Wohneinheit. Durch die Leistungsbeschränkung auf insgesamt 100 kW (peak) für Mitunternehmerschaften erzielt die Eigentümergemeinschaft insgesamt steuerpflichtige Einkünfte. Diese Einkünfte sind einheitlich festzustellen und dem jeweiligen Steuerpflichtigen zu $\frac{1}{7}$ gesondert zuzurechnen. Im Ergebnis versteuert jeder Steuerpflichtige Einnahmen und Entnahmen aus einer anteiligen Stromerzeugungsleistung von 15 kW (peak).
- b) Die jeweiligen Eigentümer von sieben gleich großen Häusern einer Reihenhausanlage betreiben auf den verbundenen Dachflächen der Wohnhäuser jeweils eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 15 kW (peak). Die auf der Dachfläche installierten Anlagen haben eine Gesamtleistung von 105 kW (peak). Die jeweiligen Eigentümer unterschreiten als Steuerpflichtige die Leistungsgrenze von 100 kW (peak). Ihre Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb der Stromerzeugung mit einer Leistung von jeweils 15 kW (peak) sind steuerfrei.

Der Bundesrechnungshof regt an, diese Ungleichbehandlung im Gesetzentwurf zu begründen.

2.6 Unterschiedlicher Umfang der Steuerfreistellung bei der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer

Parallel zu der Einführung einer Einkommensteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen sieht der Gesetzentwurf im Umsatzsteuergesetz (UStG) zugleich die Einführung eines Nullsteuersatzes mit Vorsteuerabzug für die Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen vor (§ 12 Absatz 3 – neu – UStG).⁴ Der Anwendungsbereich der ertragsteuerlichen Regelung unterscheidet sich allerdings von dem Anwendungsbereich der umsatzsteuerlichen Regelung, die exakt dem Wortlaut der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie entspricht.⁵ § 3 Nummer 72 – neu – EStG begünstigt Photovoltaikanlagen „auf, an oder in“ Gebäuden. § 12 Absatz 3 – neu – UStG stellt dagegen auf Photovoltaikanlagen „auf oder in der Nähe“ von Wohnungen ab. Anlagen „in der Nähe“ von Gebäuden (z. B. im Garten) unterliegen demnach zwar einer Begünstigung bei der Umsatzsteuer, sind aber nicht von der Einkommensteuer befreit.

Die Verwendung unterschiedlicher gesetzlicher Formulierungen könnte zu Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen der ertragsteuerlichen und der umsatzsteuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen führen.

Der Bundesrechnungshof regt an, die ertragsteuerlichen Tatbestandsmerkmale an die umsatzsteuerlichen anzugleichen.

2.7 Anpassung der gewerbesteuerlichen Befreiung prüfen

§ 3 Nummer 32 Gewerbesteuergesetz befreit Anlagenbetreiber, wenn sich deren Tätigkeit ausschließlich auf die Erzeugung und Vermarktung von Strom aus einer auf, an oder in einem Gebäude angebrachten Solaranlage bis zu einer installierten Leistung von 10 kW beschränkt.

Der Bundesrechnungshof hält es für sachgerecht, den Umfang der gewerbesteuerlichen Befreiungsregelung an die ertragsteuerliche Regelung anzupassen.

⁴ Artikel 9 Nummer 4 Entwurf JStG 2022. Zu der Thematik der ermäßigten Umsatzsteuersätze wird der Bundesrechnungshof dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages noch gesondert berichten.

⁵ Anhang III Nummer 10c der Richtlinie 2006/112/EG.

2.8 Angaben zu Haushaltsausgaben ergänzen

Der Regierungsentwurf weist unter der laufenden Nummer 2 der Haushaltsangaben keine Steuer mehr-/mindereinnahmen aus der Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen ab dem 1. Januar 2023 aus.

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, diese fehlenden Angaben zu ergänzen.

3 Wegfall des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer von Gebäuden

Der Gesetzesentwurf sieht vor, die derzeitige Regelung für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer von Gebäuden (§ 7 Absatz 4 Satz 2 EStG) ersatzlos zu streichen.⁶ Hiernach ist es den Steuerpflichtigen gestattet, anstelle der typisierten AfA eine Absetzung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer des Gebäudes vorzunehmen.

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung können sich die Steuerpflichtigen zur Darlegung der verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer eines zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäudes jeder Methode bedienen, die im Einzelfall für den Nachweis geeignet erscheint. Erforderlich ist, dass hierdurch der Zeitraum, in dem das maßgebliche Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend nutzbar ist, aufgrund der Darlegungen mit hinreichender Sicherheit geschätzt werden kann.

Die Gesetzesbegründung führt für die Streichung an, dass die im Einzelfall gebotene Prüfung der Darlegungsmethode einen erheblichen Bürokratieaufwand darstelle. Sie verweist darauf, dass im Übrigen bereits steuerliche Instrumente zur Verfügung ständen, um eine Wertminderung auch im Rahmen der Teilwertabschreibung oder einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung widerzuspiegeln.

Der Bundesrechnungshof gibt zu bedenken, dass Teilwertabschreibungen oder Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung an weitere Voraussetzungen gebunden sind. So kommt eine Teilwertabschreibung nur für bilanzierende Steuerpflichtige in Betracht. Eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung hingegen setzt eine unvorhergesehene physische oder wirtschaftliche Einwirkung auf das Gebäude voraus, welche bei einem üblichen Gebrauch gewöhnlich nicht vorkommt.

Der historische Gesetzgeber sah bei der Einführung der typisierten Absetzungen für Gebäude daher bewusst die Möglichkeit vor, die Absetzung anhand der tatsächlichen (Rest-)Nutzungsdauer zu bemessen. Anderenfalls würden die Typisierungssätze *„in diesen Fällen zu unzureichenden Absetzungen, damit zum Ausweis überhöhter Einkünfte und zu einer erhöhten*

⁶ Artikel 4 Nummer 2 Buchstabe a Entwurf JStG 2022.

Besteuerung führen. Für diese Fälle muss deshalb zugelassen werden, dass den Absetzungen für Abnutzung die kürzere tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes zugrunde gelegt wird“.⁷ Diese Überlegungen treffen auch heute noch zu. Überdies gibt es Gebäude, die von vornherein eine kürzere als die typisierte Nutzungsdauer haben, z. B. Lagerhallen in Fertigbau-Stahlkonstruktion oder Musterhäuser eines Fertigbau-Unternehmens mit einer Nutzungsdauer von 25 Jahren.

Ebenso ist als Besonderheit der Abschreibung nach typisierten Absetzungssätzen Folgendes zu berücksichtigen: Bei jedem Eigentumswechsel beginnt die gesetzlich fingierte Nutzungsdauer neu und der bisherige AfA-Satz ist weiterhin anzuwenden.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige A hat zu Beginn des Jahres 1966 ein Mehrfamilienhaus für 173 000 DM fertiggestellt. Bis zur Veräußerung des Hauses durch die Erben im Jahr 1980 wurde das Gebäude mit einem typisierten Absetzungssatz von 2 % abgeschrieben (15 Jahre x 2 % = 30 %). Der Erwerber B schreibt seine Anschaffungskosten von 200 000 DM ebenfalls mit dem Absetzungssatz von 2 % ab, bevor er das Gebäude im Jahr 2005 verkauft (25 Jahre x 2 % = 50 %). Erwerberin C saniert das Gebäude grundlegend. Insgesamt entstehen Anschaffungskosten in Höhe von 200 000 Euro. Ohne einen weiteren Eigentumswechsel und weitere Herstellungskosten kann sie das Gebäude bis zum Jahr 2055 vollständig abschreiben (50 Jahre x 2 % = 100 %).

Im Beispiel wird das Miethaus über insgesamt 90 Jahre mit einem Absetzungssatz von 2 % abgeschrieben. Werden durchgängig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, ist eine Teilwertabschreibung unzulässig. Voraussetzung für eine Absetzung wegen außergewöhnlicher Abnutzung wäre ein Substanzverlust durch höhere Gewalt, z. B. Blitzschlag, Erdbeben oder Flut.

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, die Möglichkeit beizubehalten, Absetzungen nach der tatsächlichen (Rest-)Nutzungsdauer von Gebäuden zu bestimmen. Hierbei wäre zu prüfen, ob ein für Verwaltung, Bürger und Wirtschaft weniger aufwendiges Nachweisverfahren gefunden werden kann.

Dessen ungeachtet weist der Bundesrechnungshof darauf hin, dass bei einem Wegfall des § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG auch § 11c Absatz 1 Einkommensteuerrückführungsverordnung aufzuheben wäre.

⁷ Bundestagsdrucksache IV/2008, S. 5.

4 Einführung der Verzinsung von Haftungsansprüchen

Der Regierungsentwurf enthält keine Regelung zur Einführung der Verzinsung von ausgesetzten Haftungsansprüchen. Eine solche Vorschrift fordert der Bundesrechnungshof seit Jahren.

Von der Vollziehung ausgesetzte Haftungsansprüche unterliegen im Gegensatz zu ausgesetzten Steueransprüchen nicht der Verzinsung. Grund dafür ist eine Gesetzeslücke in § 237 AO. Danach sind Steueransprüche für die Dauer der Aussetzung der Vollziehung zu verzinsen, soweit der Einspruch ohne Erfolg bleibt. Haftungsansprüche sind in der Norm hingegen nicht aufgeführt.

Der Bundesrechnungshof wies das BMF auf die Ungleichbehandlung von Steuer- und Haftungsansprüchen hin und empfahl, die Gesetzeslücke aus steuersystematischen und wirtschaftlichen Gründen zu schließen. Hierzu berichtete der Bundesrechnungshof auch in seinen Bemerkungen 2021 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes.⁸ Das BMF sagte im Januar 2022 zu, dem Gesetzgeber eine gesetzliche Neuregelung vorzuschlagen. Auf Wunsch des BMF bestand dabei Einvernehmen, dass die Neuregelung der Verzinsung von ausgesetzten Haftungsansprüchen nicht in das Gesetzgebungsverfahren zur Neuregelung des Zinssatzes entsprechend der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes aufgenommen werden soll.

Der Bundesrechnungshof nimmt den im Anschreiben zur Kabinetttvorlage vom September 2022 gegebenen Hinweis des BMF zur Kenntnis, dass die von ihm zugesagte Verzinsungsregelung wegen der Kurzfristigkeit noch nicht in den Regierungsentwurf des JStG 2022 aufgenommen wurde. Er regt an, die Regelung im Laufe der parlamentarischen Beratung des Gesetzentwurfs aufzunehmen. Nur so kann künftig eine nicht gerechtfertigte Besserstellung von Haftungsschuldnern vermieden werden.

Korn

Dr. Dingendorf

⁸ Bundestagsdrucksache 20/180, Nummer 37.