

## Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 1/2023

---

# Wichtige steuerliche Änderungen: PV-Anlagen, Besteuerung der Energiepreispauschalen und der Entlastung nach dem Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz

---

1. *Steuerliche Maßnahmen zur Förderung des Ausbaus von Photovoltaikanlagen*
  - a) *Umsatzsteuer: Nullsteuersatz für Lieferung und Montage von PV-Anlagen*
  - aa) *Grundsatz: Betrieb einer PV-Anlage als umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit*
  - bb) *Einführung eines Umsatzsteuersatzes von 0 % für die Lieferung und Montage von PV-Anlagen*
  - cc) *Umsatzsteuerfolgen aus dem Betrieb der PV-Anlage*
  - dd) *Zusammenfassendes Beispiel*
    - b) *PV-Anlagen in der Einkommensteuer und Gewerbesteuer: Einführung einer Steuerbefreiung*
  - aa) *Grundsatz: Betrieb einer PV-Anlage als gewerbliche Tätigkeit*
  - bb) *Steuerbefreiung ab 2022 – steuerliche Wirkung*
  - cc) *Steuerbefreiung ab 2022 – Anwendungsbereich*
2. *Besteuerung der Energiepreispauschalen und der Gas-/Wärmepreisbremse (Dezemberhilfe)*
  - a) *Energiepreispauschalen*
  - b) *Entlastung nach dem Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz (Dezemberhilfe)*

## 1 **Steuerliche Maßnahmen zur Förderung des Ausbaus von Photovoltaikanlagen**

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage), deren erzeugter Strom zumindest teilweise gegen Entgelt in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird, ist grundsätzlich eine steuerlich relevante Tätigkeit, die bei der Umsatzsteuer, der Einkommensteuer und auch bei der Gewerbesteuer Folgen nach sich zieht. Dies führt dazu, dass steuerliche Pflichten (Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung und der Abgabe von Steuererklärungen) selbst dann erfüllt werden müssen, wenn mit der PV-Anlage vergleichsweise geringe Einnahmen und Gewinne erzielt werden.

Diese bürokratischen Hürden sind nun teilweise mit dem Jahressteuergesetz 2022 beseitigt worden, da sich der Gesetzgeber damit einen beschleunigten Ausbau der Photovoltaik erhofft. Diese Maßnahmen betreffen die Absenkung des Umsatzsteuersatzes auf 0 % ab dem 1.1.2023 bei der Lieferung und Installation solcher Anlagen und die Einführung einer Steuerbefreiung von der Einkommensteuer ab 2022 für Anlagen bestimmter Größe.

### **a) Umsatzsteuer: Nullsteuersatz für Lieferung und Montage von PV-Anlagen**

#### **aa) Grundsatz: Betrieb einer PV-Anlage als umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit**

Wird auf dem selbst genutzten Eigenheim eine Photovoltaikanlage errichtet und der dadurch erzeugte Strom soweit wie möglich selbst genutzt und im Übrigen in das allgemeine Stromnetz gegen Entgelt nach dem EEG eingespeist, so begründet dies im Grundsatz eine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. Umsatzsteuerrechts. Auf die Höhe der erzielten Einnahmen und die Leistung der Anlage kommt es dabei nicht an.

#### **Hinweis I:**

Die **Aufnahme der Tätigkeit ist dem Finanzamt anzuzeigen**, und zwar innerhalb eines Monats. Hierfür existiert ein spezielles Formular („Fragebogen zur steuerlichen Erfassung für Einzelunternehmen“). Zusätzlich

werden spezielle länderspezifische Fragebögen angefordert, so z.B. in Bayern: „Fragebogen zur Errichtung und zum Betrieb einer Photovoltaikanlage mit Inbetriebnahme ab 01. April 2012“. Allerdings kann ggf. von der sog. **Kleinunternehmerregelung** Gebrauch gemacht werden. Danach wird Umsatzsteuer auf Antrag nicht erhoben, wenn die Umsätze im Gründungsjahr nicht mehr als 22 000 € betragen und im Folgejahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen werden. Wurde die unternehmerische Tätigkeit nur während eines Teils des Kalenderjahres ausgeübt, ist der tatsächliche Umsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen.

#### **Hinweis II:**

Wird die PV-Anlage von einer natürlichen Person betrieben, sind allerdings alle umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten des Anlagenbetreibers zusammenzurechnen. Ist also z.B. der Anlagenbetreiber auch als selbständiger Rechtsanwalt tätig, so kann von der Kleinunternehmerregelung nur dann Gebrauch gemacht werden, wenn die genannten Grenzen über beide Tätigkeiten zusammen eingehalten werden.

#### **bb) Einführung eines Umsatzsteuersatzes von 0 % für die Lieferung und Montage von PV-Anlagen**

Bislang war es auch bei der Errichtung einer kleineren PV-Anlage – und keiner anderen umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeit – sinnvoll, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten, weil die Vorsteuer aus dem Erwerb der Anlage vom Finanzamt erstattet wurde und nur der Nettobetrag finanziert werden musste. Andererseits folgte dann auch die Pflicht zur Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten.

Um diesen Nachteil aus der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nun nicht mehr tragen zu müssen, wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2023 für die Lieferung und Montage eine Sonderregelung eingeführt, nach der auf diese Leistungen der **Umsatzsteuersatz auf 0 % reduziert** wird. Insoweit sind folgende Voraussetzungen zu beachten:

- **Erfasste Leistungen:** Der Steuersatz von 0 % gilt für die Lieferung von Solarmodulen an den PV-Anlagenbetreiber einschließlich der für den Betrieb der Anlage **wesentlichen Komponenten**; dies sind insbesondere der Wechselrichter, Modulbefestigungen, die Verkabelung und auch der **Batteriespeicher**. Weiterhin gilt dies auch für die **Montage** dieser Anlagenteile.
- **Erfasste PV-Anlagen:**
  - **Begünstigt** sind die vorgenannten Leistungen nur für PV-Anlagen auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten genutzt werden. Auf die Größe der PV-Anlage kommt es nicht an, so dass z.B. bei einem größeren Wohngebäude auch eine Großanlage von z.B. 50 kWp unter diese Regelung fällt.
  - Allerdings gilt **vereinfachend**, dass diese Voraussetzungen stets als erfüllt gelten bei einer installierten Bruttoleistung der **PV-Anlage** mit **bis zu 30 kWp** laut Marktstammdatenregister. In diesem Fall muss der leistende Unternehmer die Eigenschaft des Gebäudes nicht prüfen, um den Nullsteuersatz anzuwenden. Nur bei Anlagen, die diese Leistungsgrenze überschreiten, müssen die Anwendungsvoraussetzungen geprüft werden.
  - Begünstigt sind auch sogenannte **Balkonkraftwerke**, also Solarmodule, die auf dem Balkon aufgestellt und meistens mit einer Steckdose verbunden werden. Mobile Solarmodule (z.B. für Campingzwecke) sind dagegen nicht erfasst.
  - Die Installation einer **Wallbox** zur Aufladung von E-Fahrzeugen unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 %.
  - **Nicht begünstigt** sind dagegen z.B. Freiflächenanlagen und auch Anlagen auf anderen Gebäuden, wie z.B. reinen Gewerbeimmobilien.
- **Weitere Leistungen des Installationsbetriebs:** Nur die genannten Leistungen unterliegen dem Nullsteuersatz. Dies bedeutet, dass andere Leistungen im Zusammenhang mit der Installation der PV-Anlage den allgemeinen Regeln, also i.d.R. dem Umsatzsteuersatz von 19 %, unterliegen. Dies betrifft z.B. die Instandsetzung der Dachfläche vor der Installation der Anlage oder die Ertüchtigung der Elektroinstallation (Hausanschluss) nach den Vorgaben des Netzanschlussbetreibers.

- **Zeitliche Anwendung:** Die Anwendung des Nullsteuersatzes gilt ab dem 1.1.2023. Insoweit ist zu differenzieren: (a) Werden Anlagenkomponenten nur geliefert, ohne dass der Verkäufer die Photovoltaikanlage auch zu installieren hat, kommt es darauf an, wann die Photovoltaikanlage vollständig geliefert ist. (b) Hat der Verkäufer hingegen auch die Photovoltaikanlage zu installieren, ist entscheidend, wann die Anlage vollständig installiert ist. In diesem Fall entsteht die Umsatzsteuer i.d.R. erst nach beendeter Abnahme und erfolgtem Anschluss der PV-Anlage an das inländische Stromnetz. Unerheblich ist, ob zu einem früheren Zeitpunkt Materiallieferungen erfolgten oder eine Anzahlung geleistet wurde. Damit gilt: Erfolgt die Inbetriebnahme (vollständige Leistungserbringung) noch im Jahr 2022, dann entstehen 19 % Umsatzsteuer. Liegt die Fertigstellung erst im Jahr 2023, so ist der Nullsteuersatz auf die gesamte Leistung anzuwenden.
- **Leasing-/Mietkaufverträge:** Die Anmietung von PV-Anlagen stellt keine Lieferung von PV-Anlagen dar und unterliegt daher dem Regelsteuersatz. Dagegen können Leasing- oder Mietkaufverträge je nach konkreter Ausgestaltung umsatzsteuerrechtlich als Lieferung oder als sonstige Leistung einzustufen sein. Der **Nullsteuersatz** kann **nur auf Lieferungen** angewandt werden. Insoweit sind die individuellen Verträge zu prüfen.
- **Reparatur und Wartung von PV-Anlagen:** Begünstigt ist auch der Austausch und die Installation defekter Komponenten einer Photovoltaikanlage. Reine Reparaturen oder Wartungsarbeiten ohne die gleichzeitige Lieferung von Ersatzteilen sind hingegen nicht begünstigt. Für Garantie- und Wartungsverträge gelten weiterhin 19 % Umsatzsteuer.

**Hinweis:**

Diese (zwingende) Anwendung des Nullsteuersatzes in den genannten Fällen muss bereits der Lieferant der Anlage bzw. das Installationsunternehmen bei der Rechnungsstellung beachten.

Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung führt allerdings nur bedingt zu einer Entlastung von steuerlichen Pflichten. So bleibt es auch zukünftig bei **folgenden steuerlichen Pflichten:**

- Mit der Einspeisung von Strom ist der PV-Anlagenbetreiber Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuergesetzes. Damit besteht weiterhin die Verpflichtung, die Aufnahme der Tätigkeit beim Finanzamt anzuzeigen.
- Auch umsatzsteuerliche Unternehmer, die von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen, müssen jährlich eine Umsatzsteuererklärung abgeben. Umsatzsteuervoranmeldungen brauchen dagegen nicht eingereicht zu werden.

**cc) Umsatzsteuerfolgen aus dem Betrieb der PV-Anlage**

Während des Betriebs der PV-Anlage ist aus Sicht der Umsatzsteuer zu differenzieren:

- **Wird von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht:** Die entgeltliche Einspeisung des erzeugten Stroms in das allg. Stromnetz unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist dem abnehmenden Energieversorgungsunternehmen mitzuteilen, da dieses regelmäßig per Gutschrift abrechnet. Auch die Verwendung von Strom für eigene private Zwecke unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Aus laufenden Kosten für z.B. Wartung der Anlage können in Rechnung gestellte Vorsteuern nicht geltend gemacht werden. Hinsichtlich der Anwendung der Kleinunternehmerregelung müssen Betreiber von mehreren Anlagen beachten, dass die zurzeit geltenden Umsatzschwellen von 22 000 € bzw. 50 000 € nicht überschritten werden. Bei der Berechnung ist der Gesamtumsatz aller Anlagen und ggf. auch weiterer umsatzsteuerlicher Tätigkeiten zusammenzurechnen.
- **Kommt die Kleinunternehmerregelung nicht zur Anwendung oder wird auf deren Anwendung verzichtet:** Die entgeltliche Einspeisung des erzeugten Stroms in das allgemeine Stromnetz unterliegt als Lieferung im Inland der Umsatzbesteuerung mit dem regulären Steuersatz von 19 %. Die Verwendung von Strom für eigene private Zwecke unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzbesteuerung. Diese ist das Korrektiv dafür, dass auf der anderen Seite der volle Vorsteuerabzug gewährt wird. Die Menge des privat verwendeten Stroms ist grds. mittels Stromzähler zu ermitteln. Bei Kleinanlagen mit einer Leistung bis 10 kW kann die erzeugte Strommenge aus Vereinfachungsgründen unter Berücksichtigung einer durchschnittlichen Vollaststundenzahl von 1 000 kWh/kWp geschätzt werden. Als Bemessungsgrundlage ist grds. der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes maßgebend.

Wenn der Anlagenbetreiber von einem Energieversorgungsunternehmen noch Strom bezieht, kann dieser Preis für den selbst erzeugten Strom angesetzt werden. Aus laufenden Kosten können die in Rechnung gestellten Vorsteuern geltend gemacht werden.

#### **dd) Zusammenfassendes Beispiel**

Die Wirkungsweise des neuen Nullsteuersatzes soll folgendes Beispiel verdeutlichen:

##### **Beispiel:**

Sachverhalt: Der im Übrigen nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer auftretende Stpfl. A errichtet im Januar 2023 auf seinem privaten Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Leistung von 10 kWp. Lieferung und Montage der Anlage kosten netto 20 000 €. In den Folgejahren werden aus dem Betrieb der Anlage Erlöse aus der Stromeinspeisung in das allg. Stromnetz von jährlich 500 € und ein Vorteil aus dem selbstgenutzten Strom i.H.v. 1 600 € erzielt.

Lösung: A kann von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen. Die Rechnungsstellung des Anlageninstallateurs erfolgt mit einem Umsatzsteuersatz von 0 %, so dass im Ergebnis keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird. Die Erlöse aus der Stromeinspeisung unterliegen auf Grund der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht der Umsatzsteuer. Damit ergeben sich aus dem Betrieb der PV-Anlage insgesamt keine umsatzsteuerlichen Folgen.

#### **b) PV-Anlagen in der Einkommensteuer und Gewerbesteuer: Einführung einer Steuerbefreiung**

##### **aa) Grundsatz: Betrieb einer PV-Anlage als gewerbliche Tätigkeit**

Mit der Errichtung und dem Betrieb einer PV-Anlage wird im Grundsatz eine gewerbliche Tätigkeit aufgenommen. Im Ergebnis führt allerdings der Betrieb einer kleineren PV-Anlage – so insbesondere auf dem privat genutzten Einfamilienhaus – vielfach über die Gesamtnutzungsdauer betrachtet nur zu geringen steuerlichen Konsequenzen bei der Einkommensteuer und bei der Gewerbesteuer auf Grund des Freibetrags regelmäßig gar nicht zu materiellen steuerlichen Folgen. In diesen Konstellationen besteht ein deutliches Missverhältnis zu sich ergebenden steuerlichen Gewinnermittlungspflichten und den Erklärungspflichten. Aus diesem Grund wurde nun mit Wirkung **ab dem Jahr 2022** eine recht umfassende Steuerfreistellung von Einnahmen und Entnahmen aus PV-Anlagen mit einer bestimmten Anlagengröße geschaffen.

##### **bb) Steuerbefreiung ab 2022 – steuerliche Wirkung**

Die nun ab 2022 geltende Steuerbefreiung für bestimmte PV-Anlagen hat folgende steuerliche Wirkung:

- Der Betrieb der PV-Anlage ist unverändert als steuerlich relevante Tätigkeit einzustufen, soweit mit der PV-Anlage über die Gesamtbetriebsdauer ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben angestrebt wird (sog. Gewinnerzielungsabsicht). Aktuell dürfte insbesondere bei einer hohen Eigenverbrauchsquote in Anbetracht der stark gestiegenen Strombezugskosten eher seltener davon auszugehen sein, dass eine Gewinnerzielungsabsicht nicht vorliegt.
- Die Steuerbefreiung führt dazu, dass Einnahmen z.B. aus der Stromeinspeisung in das öffentliche Netz und ebenso die Entnahmen aus dem Eigenverbrauch steuerfrei gestellt werden.
- Korrespondierend sind die Ausgaben im Zusammenhang mit der PV-Anlage, wie Abschreibung, Finanzierungsaufwand und z.B. Wartungskosten, steuerlich nicht abzugsfähig.
- Im Ergebnis liegt also eine steuerlich relevante Tätigkeit vor, die aber zu einem steuerlichen Ergebnis von 0 € führt, so dass sich keine steuerlichen Folgen ergeben. Sind die Einnahmen insgesamt von der Steuerbefreiung erfasst, so sieht das Gesetz vor, dass ein steuerlicher Gewinn nicht ermittelt werden muss.

##### **cc) Steuerbefreiung ab 2022 – Anwendungsbereich**

Die Steuerbefreiung umfasst allerdings nicht sämtliche PV-Anlagen, sondern es gelten folgende Anwendungsvoraussetzungen:

- Die Steuerbefreiung gilt im Grundsatz **unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms**. Typischerweise wird bei einer Anlage auf dem selbstgenutzten Einfamilienhaus der Strom soweit wie möglich selbst verbraucht und im Übrigen in das öffentliche Stromnetz eingespeist. Die Steuerbefreiung erfasst aber auch PV-Anlagen, die ein Gewerbetreibender im Rahmen des Gewerbebetriebs errichtet. Ebenso werden Anlagen auf einem Vermietungsobjekt hinsichtlich der Stromlieferungen an Mieter erfasst.
- Der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung ist nur hinsichtlich der **Anlagengröße** der PV-Anlage auf eine Leistung von 15 kWp je Wohn-/Gewerbeeinheit des Gebäudes bzw. 30 kWp je Einfamilienhaus bzw. Gewerbeimmobilie und auf eine Gesamtleistung je Stpfl. bzw. Mitunternehmerschaft von 100 kWp begrenzt. In einem ersten Schritt ist abzugrenzen, ob eine PV-Anlage unter die Steuerbefreiung fällt. Insoweit gilt eine maximale Anlagengröße je einzeltem Gebäude. Hinsichtlich der Anlagenleistung ist ausschließlich auf die „installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister“ abzustellen. Dabei ist zwischen zwei Gebäudeklassen zu unterscheiden:

	maximale Anlagengröße	Anwendungsbereich	Beispiele
Buchst. a)	je Gebäude: 30 kWp	Einfamilienhäuser (einschließlich Nebengebäude) und nicht Wohnzwecken dienende Gebäude	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Einfamilienhaus</li> <li>– separate Garage eines Einfamilienhauses</li> <li>– Betriebsgebäude</li> <li>– Gebäude eines Vereins oder einer Kommune</li> </ul>
Buchst. b)	je Gebäude: 15 kWp  je Wohn- und Gewerbeeinheit	sonstige Gebäude, die nicht unter Buchst. a) fallen	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Wohngebäude, die keine Einfamilienhäuser sind (Mehrfamilienhaus)</li> <li>– gemischt genutzte Gebäude (unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt)</li> </ul>

Ist also z.B. auf einem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Leistung von 10 kWp installiert, so wird diese Anlage von der Steuerbefreiung erfasst. Ist dagegen auf einem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Leistung von mehr als 30 kWp Leistung installiert, so fällt diese nicht unter die Steuerbefreiung. Umfasst ein Mehrfamilienhaus vier Wohneinheiten, so kann auf diesem Gebäude eine begünstigte PV-Anlage mit einer Leistung von maximal vier Wohneinheiten x 15 kWp/Wohneinheit = 60 kWp Leistung errichtet werden.

- Die Steuerbefreiung erfasst ausschließlich „auf, an oder in“ den genannten Gebäuden vorhandene PV-Anlagen. Andere Anlagen, wie z.B. Freiflächenanlagen, werden damit nicht erfasst.
- Nach Abgrenzung der im Grundsatz erfassten PV-Anlagen ist die **Maximalgrenze von 100 kWp pro Stpfl.** zu prüfen. Das heißt ein Stpfl. kann mehrere begünstigte Anlagen auf verschiedenen Gebäuden unterhalten.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Stpfl. A hat auf seinem privat genutzten Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Anlagengröße von 5 kWp. Daneben ist auf dem vermieteten Mehrfamilienhaus A eine Anlage mit einer Leistung von 15 kWp installiert. Auf dem Mehrfamilienhaus B mit drei Wohneinheiten ist eine Anlage mit einer Leistung von 50 kWp installiert. Weiterhin hat A eine Anlage mit einer Leistung von 30 kWp auf dem Betriebsgebäude seines Gewerbebetriebs installiert.

Lösung: Sowohl die Anlage auf dem Einfamilienhaus, die auf dem Mehrfamilienhaus A und die auf dem Betriebsgebäude halten die jeweilige maximale Anlagengröße ein. Insgesamt werden damit Anlagen mit einer Leistung von insgesamt 50 kWp erfasst, so dass auch die 100 kWp-Grenze eingehalten wird. Die Einnahmen und Entnahmen aus diesen drei Anlagen fallen also unter die Steuerbefreiung.

Die Anlage auf dem Mehrfamilienhaus B übersteigt dagegen die für dieses Gebäude geltende Grenze von 45 kWp (drei Wohneinheiten x 15 kWp/Wohneinheit), so dass die Einnahmen aus dieser Anlage nicht unter die Steuerbefreiung fallen, sondern nach den allg. steuerlichen Regeln zu erfassen sind.

- Die ab 2022 eingeführte Steuerbefreiung gilt für alle PV-Anlagen, die unter die genannten Maximalgrenzen fallen, und zwar **unabhängig davon, wann die Anlage in Betrieb genommen wurde**.

#### **Beispiel:**

Sachverhalt: Stpfl. A betreibt seit dem Jahr 2010 auf seinem privat genutzten Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Leistung von 15 kWp. Es besteht eine Gewinnerzielungsabsicht.

Lösung: Bis einschließlich zum VZ 2021 ist der Gewinn aus der PV-Anlage steuerlich zu erfassen. Ab dem VZ 2022 fällt die Anlage unter die Steuerbefreiung und die Einnahmen und Ausgaben sind im Ergebnis steuerlich nicht relevant.

#### **Hinweis:**

Die Anwendung der Steuerbefreiung und des korrespondierenden Abzugsverbots für diesbezügliche Ausgaben ist zwingend. Der Stpfl. wird damit zwar von steuerlichen Bürokratielasten befreit, finanziell aber u.U. schlechter gestellt als bislang, da ertragsteuerlich vielfach aus dem Betrieb einer solchen Anlage in den ersten Jahren auf Grund von Sonderabschreibungen steuerliche Verluste generiert werden konnten, die erst später wieder durch Gewinne ausgeglichen wurden. Diese steuerlichen Verluste minderten die Steuerbelastung aus anderen Einkunftsquellen.

Darüber hinaus existiert im Gewerbesteuerrecht eine separate Steuerbefreiung, die PV-Anlagen auf, an oder in Gebäuden bis zu einer Leistung von 30 kWp erfasst. Nach der Gesetzesbegründung soll diese gewerbesteuerliche Steuerbefreiung dazu dienen, eine IHK-Mitgliedschaft kleiner Solaranlagenbetreiber zu verhindern.

## **2 Besteuerung der Energiepreispauschalen und der Gas-/Wärmepreisbremse (Dezemberhilfe)**

### **a) Energiepreispauschalen**

Die Energiepreispauschalen unterliegen überwiegend der Besteuerung. Insoweit ist zu unterscheiden:

- **Arbeitnehmer:** Die – i.d.R. im September 2022 ausgezahlte – Energiepreispauschale von 300 € unterliegt der Lohnsteuer, aber nicht der Sozialversicherung.
- **Minijobber:** Bei Arbeitnehmern, die ausschließlich pauschal besteuerten Arbeitslohn aus einer kurzfristigen oder geringfügigen Beschäftigung oder einer Aushilfstätigkeit in der Land- und Forstwirtschaft erzielen und im gesamten Jahr 2022 keine weiteren anspruchsberechtigenden Einkünfte haben, gehört die Energiepreispauschale nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen.
- **Bezieher von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit:** Die Energiepreispauschale von 300 € wird vom Finanzamt automatisch in der Einkommensteuerveranlagung angesetzt. Diese unterliegt der Besteuerung.
- **Rentner:** Die Energiepreispauschale unterliegt der Besteuerung. Die steuerliche Erfassung erfolgt aber nur und insoweit, als der steuerpflichtige Teil der Rente zzgl. Energiepreispauschale und ggf. anderer Einkünfte dazu führen, dass eine Einkommensteuerveranlagung erfolgt. Zu beachten ist, dass die Energiepreispauschale i.H.v. 300 € in vollem Umfang als steuerpflichtige Einnahme gilt und nicht etwa nur anteilig, wie die Rentenzahlungen. Den Bezug der Energiepreispauschale teilen die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung und der landwirtschaftlichen Alterskasse in der Rentenbezugsmitteilung der Finanzbehörde mit.
- **Versorgungsbezieher:** Die Energiepreispauschale unterliegt der Besteuerung. Mit der Auszahlung – meist im Dezember 2022 – wurde bereits Lohnsteuer einbehalten.
- **Studierende:** Studierende und Fachschülerinnen und Fachschüler erhalten eine Einmalzahlung für die gestiegenen Energiekosten i.H.v. 200 €. Die Auszahlung erfolgt erst in 2023. Die Energiepreispauschale wird nicht der Besteuerung unterliegen. Sie wird weder bei einkommensabhängigen Leistungen und Sozialleistungen noch bei Sozialversicherungsbeiträgen zu berücksichtigen sein.

## b) Entlastung nach dem Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz (Dezemberhilfe)

Die Gas-/Wärmepreisbremse in Gestalt der Entlastung im Dezember 2022 nach dem Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz unterliegt der Besteuerung. Insoweit sind ausdrückliche Regelungen in das Einkommensteuergesetz aufgenommen worden. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung ist aber zu differenzieren zwischen zwei Fällen:

1. Stpfl., die die Entlastungen im Rahmen einer Einkunftstätigkeit erhalten, wie z.B. ein Vermieter eines Mietobjektes und
2. Stpfl., die die Entlastung in ihrem steuerlich nicht relevanten „Privatbereich“ erhalten, also z.B. für das selbstgenutzte Einfamilienhaus oder die selbstgenutzte Wohnung.

### **Stpfl., die die Entlastungen im Rahmen einer Einkunftstätigkeit erhalten:**

Hat z.B. für ein Mehrfamilienhaus der Vermieter den Versorgungsvertrag mit dem Energieversorgungsunternehmen geschlossen und erhält dieser im Rahmen des Gasbezugs die Entlastung dadurch, dass die Vorauszahlung für den Monat Dezember 2022 gekürzt oder ausgesetzt wird, so ergibt sich steuerlich folgende Auswirkung:

- Im Dezember 2022 ergibt sich eine geringere Belastung aus dem Gasbezug, so dass sich entsprechend geringere Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergeben.
- Wenn in 2023 diese Entlastung mit der Nebenkostenabrechnung an die Mieter weitergegeben wird, bedeutet dies eine entsprechende Minderung der Nebenkosten. Mithin vermindern sich beim Vermieter die Einnahmen aus den vereinnahmten Nebenkosten.

### **Hinweis:**

Der Vermieter muss die staatliche Entlastung über die Heizkostenabrechnung an die Mieter weitergeben. Die Höhe der Entlastung ist in der Heizkostenabrechnung gesondert auszuweisen.

### **Stpfl., die die Entlastung in ihrem steuerlich nicht relevanten „Privatbereich“ erhalten:**

Ausdrücklich wurde gesetzlich bestimmt, dass die erhaltene staatliche Entlastung steuerlich erfasst wird. Die tatsächliche Besteuerung hängt allerdings von der Höhe der insgesamt erzielten Einkünfte ab. Nur bei Überschreiten bestimmter Grenzen setzt die Besteuerung – und dann fließend – ein. Insoweit ist eine soziale Komponente verankert worden.

### **Beispiel:**

Der ledige Stpfl. erhält eine staatliche Entlastung i.H.v. 400 €. Im Übrigen beträgt die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (Einkünfte abzgl. Sonderausgaben usw.) 80 000 €. Der zu besteuerte Teil des staatlichen Entlastungsbetrags berechnet sich folgendermaßen:

Differenz des zu versteuernden Einkommens (vor Zurechnung Entlastung) zur Untergrenze der Milderungszone (66 915 €):

$$80\,000\text{ €} - 66\,915\text{ €} = 13\,085\text{ €}$$

Breite der

Milderungszone:

$$104\,009\text{ €} - 66\,915\text{ €} = 37\,094\text{ €}$$

Zu versteuernder Anteil der Entlastungen nach § 123 Abs. 1 EStG:

$$(13\,085\text{ €} / 37\,094\text{ €}) = 0,35275 = 35,275\text{ %}$$

Damit sind bei einem zu versteuernden Einkommen von 80 000 € (vor Zurechnung der Entlastung) 35,275 % der Entlastung i.H.v. 400 € zu versteuern:

$$35,275\text{ %} \times 400\text{ €} = 141,10\text{ €}$$

Diese Berechnung erfolgt automatisch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung. Für Zusammenveranlagte verdoppeln sich die Ein- und Ausstiegsgrenzen der Milderungszone. Zeitlich erfolgt die steuerliche Erfassung erst dann, wenn die Entlastung vom Energieversorgungsunternehmen in der Endabrechnung ausgewiesen wird, i.d.R. also erst im Jahr 2023.

**Hinweis:**

Die Energiepreisbremsen (Gas, Wärme und Strom), welche im Ergebnis ab dem 1.1.2023 greifen sollen, unterliegen nach derzeitigem Stand nicht der Besteuerung.