



Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO

an das Bundesministerium der Finanzen

Besteuerung von Photovoltaikanlagen und kleinen Blockheizkraftwerken

Fehlende Rechtsgrundlagen und offene Zweifelsfragen

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 - 0002536

17. April 2024

Dieser Bericht des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	5
1	Berichtsanlass	9
2	Der Weg zur Steuerbefreiung	9
3	Steuermindereinnahmen	10
3.1	Verwaltungsanweisung aus dem Jahr 2021	10
3.2	§ 3 Nummer 72 EStG	11
4	Schwachpunkte der gesetzlichen Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 72 EStG	11
4.1	Rechtsgrundlage für die Vergangenheit fehlt weiterhin	11
4.2	Privilegierung von Gewerbeeinheiten	12
4.3	Gestaltungsmöglichkeit: Vervielfachung der Freigrenze durch Mitunternehmerschaften	13
4.4	Regelung zur Besteuerung kleiner Blockheizkraftwerke fehlt	14
5	Schwachpunkte der einschlägigen BMF-Schreiben	15
5.1	BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023	15
5.1.1	Schaffung eines neuen Tatbestandsmerkmals: Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten	15
5.1.2	Zwangsentnahme widerspricht ständiger Rechtsprechung	16
5.1.3	Unzulässige Steuerermäßigung für Betriebsausgaben	17
5.2	BMF-Schreiben vom 12. Juni 2023: Rechtsgrundlage fehlt	18
6	Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen	18
6.1	Steuermindereinnahmen	18
6.2	Schwachpunkte der gesetzlichen Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 72 EStG	19
6.2.1	Rechtsgrundlage für die Vergangenheit fehlt weiterhin	19
6.2.2	Privilegierung von Gewerbeeinheiten	19

6.2.3	Gestaltungsmöglichkeit: Vervielfachung der Freigrenze durch Mitunternehmerschaften	19
6.2.4	Regelung zur Besteuerung von Blockheizkraftwerken fehlt	19
6.3	Schwachpunkte des BMF-Schreibens vom 17. Juli 2023	20
6.4	Fehlende Rechtsgrundlage des BMF-Schreibens vom 12. Juni 2023	20
7	Abschließende Würdigung und Empfehlungen	20
7.1	Steuermindereinnahmen	20
7.2	Schwachpunkte der gesetzlichen Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 72 EStG	21
7.2.1	Rechtsgrundlage für die Vergangenheit fehlt weiterhin	21
7.2.2	Privilegierung von Gewerbeeinheiten	21
7.2.3	Gestaltungsmöglichkeit: Vervielfachung der Freigrenze durch Mitunternehmerschaften	22
7.2.4	Regelung zur Besteuerung von Blockheizkraftwerken fehlt	22
7.3	Schwachpunkte der einschlägigen BMF-Schreiben	23
7.3.1	Gesetzesbindung des Verwaltungshandelns	23
7.3.2	Zwangsentnahme widerspricht ständiger Rechtsprechung	23

Abkürzungsverzeichnis

A

AO *Abgabenordnung*

B

BAFA *Bundesamt für Wirtschaft- und Ausfuhrkontrolle*

BFH *Bundesfinanzhof*

BMF *Bundesministerium der Finanzen*

BStBl. *Bundessteuerblatt*

D

DIW *Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e. V.*

E

EEG *Erneuerbare-Energien-Gesetz*

EStG *Einkommensteuergesetz*

F

ff. *folgend(e)*

G

GbR *Gesellschaft bürgerlichen Rechts*

J

JStG *Jahressteuergesetz*

K

KWK-Anlagen *Kraft-Wärme-Koppelungs-Anlagen*

kWp *Kilowatt-Peak*

N

NWB *Zeitschrift "Neue Wirtschaftsbriefe"*

R

Rechnungsprüfungsausschuss *Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages*

T

Tz. *Textziffer*

V

VDI *Verein Deutscher Ingenieure e. V.*

0 Zusammenfassung

Das Jahressteuergesetz (JStG) 2022 stellte durch die Einfügung des § 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz (EStG) Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb bestimmter Photovoltaikanlagen ab dem Jahr 2022 steuerfrei. Für vorhergehende Veranlagungszeiträume hatte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) auf dem Verwaltungsweg den Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet, bestimmte Photovoltaikanlagen und kleine Blockheizkraftwerke wahlweise und auf Antrag ohne Gewinnerzielungsabsicht und damit steuerfrei zu betreiben. Wegen teils fehlender Rechtsgrundlagen und offener Zweifelsfragen bei der Besteuerung von Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken sieht der Bundesrechnungshof Anlass, das BMF zu beraten. Er hat die Stellungnahme des BMF berücksichtigt.

- 0.1 Der Bundesrat schlug in seiner Stellungnahme zum JStG 2020 erstmals vor, die Einnahmen aus dem Betrieb kleiner Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung bis zu 10 Kilowatt peak (kWp) gesetzlich steuerfrei zu stellen. Der Bundestag folgte diesem Vorschlag nicht. Das BMF erließ im Jahr 2021 jedoch eine Verwaltungsanweisung, die den Betrieb kleiner Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke wahlweise steuerfrei stellte. Der Bundesrechnungshof zweifelte in seinen Bemerkungen zur Haushalts- und Wirtschaftsführung 2021, ob auf diesem Weg die angestrebte Steuerfreiheit rechtssicher erreicht werden kann. Die daraufhin eingeführte gesetzliche Regelung zur Steuerbefreiung in § 3 Nummer 72 EStG legte das BMF mit Schreiben vom 17. Juli 2023 aus (Tz. 2).
- 0.2 Der Bundesrechnungshof schätzt die Steuermindereinnahmen wegen der Verwaltungsanweisung zur Steuerbefreiung aus dem Jahr 2021 auf mehr als 50 Mio. Euro jährlich. Auf Nachfrage hatte das BMF die Steuermindereinnahmen zuvor auf 10 Mio. Euro geschätzt. Der Entwurf des JStG 2022 wies keine Steuermindereinnahmen wegen der gesetzlichen Steuerbefreiung bestimmter Photovoltaikanlagen in § 3 Nummer 72 EStG aus. Der Bundesrechnungshof schätzt die Steuermindereinnahmen auf 300 Mio. Euro jährlich (Tz. 3).
- 0.3 Die gesetzliche Regelung zur Steuerfreistellung der Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb bestimmter Photovoltaikanlagen nach § 3 Nummer 72 EStG ändert nichts an der Rechtswidrigkeit des BMF-Schreibens zur wahlweisen Gewinnfreistellung aus dem Jahr 2021. Dessen Rechtsgrundlage fehlt weiterhin. Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, das BMF-Schreiben ersatzlos aufzuheben und eine Rechtsgrundlage auch für die Veranlagungszeiträume vor 2022 zu schaffen (Tz. 4.1).
- 0.4 Die Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 72 EStG privilegiert den Betrieb von Photovoltaikanlagen auf, an und in Gebäuden mit Gewerbeeinheiten. Ein sachlicher Grund, warum andere betrieblich genutzte Einheiten von der Begünstigung ausgeschlossen werden, ist für den Bundesrechnungshof nicht ersichtlich. Dies erscheint vor dem Hintergrund des gesetzgeberischen Zieles, für den Ausbau erneuerbarer Energien steuerliche Anreize zu setzen, nicht schlüssig. Der Bundesrechnungshof regt an, eine Anpassung der gesetzlichen Regelung mit dem Ziel der Gleichstellung gewerblicher und anderer betrieblich genutzter Einheiten zu prüfen (Tz. 4.2).

- 0.5 Darüber hinaus weist der Bundesrechnungshof auf die Möglichkeit hin, die gesetzliche Freigrenze von 100 kWp für begünstigte Photovoltaikanlagen nach § 3 Nummer 72 EStG durch die Gründung von Mitunternehmerschaften beliebig zu vervielfachen. Unter Verweis auf die erheblichen Steuermindereinnahmen empfiehlt er, dieses Gestaltungspotenzial zu beschränken (Tz. 4.3).
- 0.6 Eine Regelung zur Steuerfreistellung kleiner Blockheizkraftwerke sieht § 3 Nummer 72 EStG - anders als noch das BMF-Schreiben aus dem Jahr 2021 - nicht vor. Das BMF begründete dies damit, dass solche Kraftwerke kaum noch installiert würden. Aufgrund von Einschätzungen des Bundesamtes für Wirtschafts- und Ausfuhrkontrolle (BAFA) sowie des Vereins Deutscher Ingenieure e. V. geht der Bundesrechnungshof davon aus, dass im Jahr 2023 mehr als 20 000 der betroffenen Blockheizkraftwerke betrieben wurden. Er hält es deshalb für geboten, für die Besteuerung der hiernach erheblichen Zahl von Blockheizkraftwerken eine umfassende und sichere Rechtsgrundlage zu schaffen (Tz. 4.4).
- 0.7 Zu der Auslegung des § 3 Nummer 72 EStG durch das BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023 stellt der Bundesrechnungshof weitere Schwachpunkte fest:
- So schafft das BMF eine vom Gesetz nicht vorgesehene Gebäudekategorie, aus der es eine weitergehende Begünstigung von Photovoltaikanlagen ableitet. Der Bundesrechnungshof hält diese Gesetzeserweiterung auf dem Verwaltungsweg für unzulässig und empfiehlt, die Ausführungen aus dem BMF-Schreiben zu streichen (Tz. 5.1.1).
 - Für bestimmte Fälle des Wegfalls der gewerblichen Prägung durch § 3 Nummer 72 Satz 3 EStG geht das BMF in seinem Schreiben von einer Zwangsentnahme von Wirtschaftsgütern aus. Der Bundesrechnungshof hält dies für bedenklich und regt eine rechtssichere Anwendungs- und Übergangsregelung an (Tz. 5.1.2).
 - Für Zwecke der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Handwerkerleistungen nach § 35a EStG lässt das BMF eine Begünstigung von Betriebsausgaben für die Wartung und Reparatur von Photovoltaikanlagen zu. Der Bundesrechnungshof sieht hierin eine unzulässige Ausnahme von der gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung und empfiehlt die Regelung zu streichen (Tz. 5.1.3).
- 0.8 Das BMF-Schreiben vom 12. Juni 2023, das gesetzliche Anzeigepflichten von Photovoltaikanlagenbetreibern in bestimmten Fällen suspendiert, hat nach Auffassung des Bundesrechnungshofes keine Rechtsgrundlage. Der Bundesrechnungshof regt an, ggf. eine rechtssichere Regelung zu schaffen (Tz. 5.2).
- 0.9 Das BMF weist darauf hin, dass es die jährlichen Steuermindereinnahmen durch das BMF-Schreiben vom 2. Juni 2021 auf Basis der damals aktuellsten verfügbaren Einkommensteuerstatistik geschätzt und im Haushalt eingeplant habe. Da von weiteren Steuermindereinnahmen nicht auszugehen gewesen sei, habe das JStG 2022 keine zusätzlichen Steuermindereinnahmen ausgewiesen (Tz. 6.1).
Durch die aktuelleren und praxisnäheren Grundlagen seiner Schätzung sieht der Bundesrechnungshof die Schätzungen des BMF als überholt an. Inwieweit die vom BMF

ermittelten Steuermindereinnahmen in die Steuerschätzung eingeflossen sind, erschließt sich dem Bundesrechnungshof nicht. Die Steuerschätzung weist Einflüsse von Verwaltungsanweisungen auf das Steueraufkommen regelmäßig nicht aus. Das BMF hat den Gesetzgeber durch den fehlenden Ausweis der Steuermindereinnahmen im JStG 2022 unzureichend über wesentliche Entscheidungsgrundlagen informiert (Tz. 7.1).

- 0.10 Das BMF hält daran fest, dass für Veranlagungszeiträume vor 2022 die allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze und die Vereinfachungsregelung des BMF-Schreibens vom 29. Oktober 2021 anzuwenden seien (Tz. 6.2.1).

Der Bundesrechnungshof hält dem entgegen, dass das BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 keine Rechtsgrundlage hat. Er sieht die Auffassung des BMF auch im Widerspruch zu der Bewertung des Rechnungsprüfungsausschusses des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages (Rechnungsprüfungsausschuss) in seinem diesbezüglichen Maßgabebeschluss. Der Bundesrechnungshof hält es weiterhin für geboten, das BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 ersatzlos aufzuheben und eine Rechtsgrundlage für Veranlagungszeiträume vor 2022 zu schaffen (Tz. 7.2.1).

- 0.11 Soweit die übrigen Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt seien, sieht das BMF auch Photovoltaikanlagen auf freiberuflichen Praxen und land- und forstwirtschaftlichen Nebengebäuden umfasst (Tz. 6.2.2).

Der Bundesrechnungshof verweist darauf, dass nur Gewerbeeinheiten als Zählgrößen zur Bemessung der maximal begünstigten Bruttoleistung der Photovoltaikanlagen herangezogen werden. § 2 Absatz 1 EStG definiert den Begriff der gewerblichen Tätigkeit eindeutig und grenzt ihn von anderen betrieblichen Tätigkeiten ab. Der Bundesrechnungshof bekräftigt seine Empfehlung, eine Anpassung mit dem Ziel einer gesetzlichen Gleichstellung zu prüfen (Tz. 7.2.2).

- 0.12 Das BMF trägt vor, der Gesetzgeber habe die steuerliche Gestaltungsmöglichkeit durch den Betrieb von Photovoltaikanlagen durch Mitunternehmerschaften ausdrücklich gewollt (Tz. 6.2.3).

Der Bundesrechnungshof hält fest, dass die Gesetzgebungsmaterialien dies nicht belegen. Er sieht durch die Gestaltungsmöglichkeit das Gebot einer gleichheitsgerechten Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit verletzt: Im Fall des persönlichen Betriebs ist die maximale Bruttoleistung der steuerfrei betreibbaren Photovoltaikanlagen durch den einzelnen steuerlichen Träger begrenzt. Beliebig vielfältigbar ist diese Grenze jedoch, wenn sich der Steuerpflichtige gleichsam als steuerlicher Träger an einer Vielzahl von Mitunternehmerschaften beteiligt. Der Bundesrechnungshof regt unverändert an, das Gestaltungspotenzial zu begrenzen (Tz. 7.2.3).

- 0.13 Das BMF beabsichtigt, gemeinsam mit den Ländern zu evaluieren, ob es einer gesetzlichen Regelung zur Besteuerung von Blockheizkraftwerken bedürfe. Es gehe davon aus, dass das BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 perspektivisch aufgehoben werden könne (Tz. 6.2.4).

Abweichend von der Aufforderung des Rechnungsprüfungsausschusses, eine rechtssichere Grundlage u. a. für die Besteuerung von Blockheizkraftwerken zu schaffen, behält sich das BMF nun vor, über das Ob des weiteren Handelns in unbestimmter Zeit zu entscheiden. Dabei verfügt es bislang über keine eigenen Kenntnisse als Entscheidungsgrundlage. Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, dass das BMF nun unverzüglich tätig wird (Tz. 7.2.4).

- 0.14 Zu den Schwachpunkten der einschlägigen BMF-Schreiben führt das BMF aus:

- Bei den Erörterungen zum BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023 sei eine Gesetzeslücke erkannt worden. Mit der Einführung des Tatbestandsmerkmals „Gebäude mit mehreren Gewerbeeinheiten“ greife die Finanzverwaltung einer voraussichtlichen gesetzlichen Änderung durch das JStG 2024 vor (Tz. 6.3).
- Das gleiche BMF-Schreiben ermögliche durch eine Fiktion, nichtabzugsfähige Betriebsausgaben durch eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG zu begünstigen (Tz. 6.3).
- Die Nichtbeanstandungsregelung zur Anzeigepflicht nach § 138 Abgabenordnung (AO) durch das BMF-Schreiben vom 12. Juni 2023 sei im Vorgriff auf eine gesetzliche Anpassung durch das Wachstumschancengesetz erfolgt (Tz. 6.4).

Der Bundesrechnungshof sieht hierdurch die Gesetzesbindung des Verwaltungshandelns verletzt (Artikel 20 Absatz 3 Grundgesetz). Er bekräftigt seine Empfehlung, die entsprechenden Aussagen in den BMF-Schreiben zu streichen bzw. die Schaffung rechtssicherer Regelungen anzuregen (Tz. 7.3.1).

- 0.15 Für bestimmte Fälle des Wegfalls der gewerblichen Prägung durch § 3 Nummer 72 Satz 3 EStG geht das BMF weiterhin von einer Zwangsentnahme aus. Es verweist insoweit auf die im BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023 enthaltene Übergangsregelung (Tz. 6.3).

Der Vortrag des BMF ist nicht geeignet, die Bedenken des Bundesrechnungshofes auszuräumen. Der Bundesrechnungshof hält an seiner Empfehlung fest, eine rechtssichere Anwendungs- und Übergangsregelung für die Fälle zu ergänzen, bei denen die Freistellung der Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen zum Wegfall der gewerblichen Abfärbung führt (Tz. 7.3.2).

1 Berichts Anlass

Das JStG 2022 stellte mit der Einfügung des § 3 Nummer 72 EStG Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb bestimmter Photovoltaikanlagen steuerfrei.¹ Zuvor hatte das BMF (BMF) auf dem Verwaltungsweg den Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet, bestimmte Photovoltaikanlagen und kleine Blockheizkraftwerke wahlweise und auf Antrag ohne Gewinnerzielungsabsicht und damit steuerfrei zu betreiben. Mit vorliegendem Bericht berät der Bundesrechnungshof das BMF nach § 88 Absatz 2 BHO zu den derzeit geltenden Regelungen zur Besteuerung von Photovoltaikanlagen und kleinen Blockheizkraftwerken gemäß § 3 Nummer 72 EStG sowie den BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021², vom 12. Juni 2023³ und vom 17. Juli 2023.⁴ Er hat die Stellungnahme des BMF berücksichtigt.

2 Der Weg zur Steuerbefreiung

In seiner Stellungnahme zum JStG 2020 schlug der Deutsche Bundesrat erstmals vor, die Einnahmen aus dem Betrieb von kleinen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung bis zu 10 Kilowatt peak (kWp)⁵ steuerfrei zu stellen.⁶ Sein Ziel war es, Steuerpflichtige und Finanzbehörden von Bürokratie zu entlasten und so die künftige Versorgung mit regenerativen Energien zu unterstützen.

Der Deutsche Bundestag folgte diesem Ansatz nicht. Das BMF erließ jedoch eine Verwaltungsanweisung, die den Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnete, bestimmte Photovoltaikanlagen und kleine Blockheizkraftwerke wahlweise und auf Antrag ohne Gewinnerzielungsabsicht und damit steuerfrei zu betreiben.⁷ In seinen Bemerkungen 2021 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes äußerte der Bundesrechnungshof Zweifel, ob auf diesem Weg die angestrebte Steuerfreiheit rechtssicher erreicht werden kann.⁸ Der Rechnungsprüfungsausschuss nahm die Bemerkung zustimmend zur Kenntnis. Er forderte das BMF auf, den Entwurf einer rechtssicheren Regelung zur Besteuerung von kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken zu erarbeiten und baldmöglichst in ein Gesetzgebungsverfahren einzubringen.⁹

¹ Gesetz vom 16. Dezember 2022, BGBl. 2022 I S. 2294.

² BStBl. 2021 I S. 2202.

³ BStBl 2023 I S. 990.

⁴ BStBl. 2023 I S. 1494.

⁵ Kilowatt-Peak ist eine im Bereich Photovoltaik gebräuchliche Bezeichnung für die elektrische Leistung (Einheit: Watt) von Solarzellen unter Standard-Testbedingungen.

⁶ Bundesratsdrucksache 503/20, Nummer 21, S. 33.

⁷ BMF-Schreiben vom 2. Juni 2021, BStBl. 2021 I S. 722, ohne finanzwirtschaftliche Auswirkung ersetzt durch BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021, BStBl. 2023 I S. 1494.

⁸ Ergänzungsband, Nummer 54, Bundestagsdrucksache 20/1250, S. 97.

⁹ Bundestagsdrucksache 20/2682 S. 73.

Mit dem JStG 2022 erweiterte der Gesetzgeber den Katalog der ertragsteuerlichen Steuerbefreiungen durch eine Freistellung der Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb bestimmter Photovoltaikanlagen ab dem Jahr 2022 (§ 3 Nummer 72 EStG).¹⁰ Begünstigt sind danach Photovoltaikanlagen bis 30 kWp auf Einfamilienhäusern und reinen Gewerbeimmobilien sowie bis 15 kWp je Wohn-/Gewerbeeinheit auf gemischt genutzten Gebäuden, maximal jedoch 100 kWp je Steuerpflichtigem oder Mitunternehmerschaft. Mit Schreiben vom 17. Juli 2023 nahm das BMF zu Anwendungsfragen des neuen § 3 Nummer 72 EStG Stellung.¹¹

3 Steuermindereinnahmen

3.1 Verwaltungsanweisung aus dem Jahr 2021

Die Steuermindereinnahmen aufgrund der wahlweisen Steuerfreistellung der Gewinne aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen mit einer Leistung bis zu 10 kWp sowie kleinen Blockheizkraftwerken mit einer Leistung bis zu 2,5 kWp durch seine Verwaltungsanweisung aus dem Jahr 2021¹² bezifferte das BMF auf Nachfrage des Bundesrechnungshofes mit 10 Mio. Euro jährlich.

Der Rechnungshof eines Landes prüfte die Anwendung der Verwaltungsanweisung. Er stellte fest, dass die in Verlustfällen beabsichtigte Verwaltungsvereinfachung nur sehr bedingt erreicht wurde. Sie kam nur bei 15 % der geprüften Fälle zum Tragen. Diese Fälle waren aber überwiegend nicht problembehaftet. Die Bearbeitung der Anträge und ihre verwaltungstechnische Abwicklung waren für die Finanzämter vielmehr mit erheblichem Aufwand verbunden. Die Vereinfachungsregelung hatte zur Folge, dass in diesem Land Gewinne von geschätzt mehr als 300 Mio. Euro bis zum Ende des Förderzeitraums des Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) nicht mehr versteuert werden mussten.

Auf Grundlage dieser Ergebnisse schätzt der Bundesrechnungshof die bundesweiten Steuermindereinnahmen wegen der Verwaltungsanweisung zur Steuerbefreiung 2021 auf mehr als 50 Mio. Euro jährlich bis zum Ende des EEG-Förderzeitraums. Er berücksichtigt dabei das Steueraufkommen dieses Landes nach dem Verhältnis des alternativen Königsteiner Schlüssels des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung e. V. (DIW).¹³

¹⁰ Gesetz vom 16.12.2022, BGBl. 2022 I S. 2294.

¹¹ BStBl. 2023 I S. 1494.

¹² BMF-Schreiben vom 2. Juni 2021, BStBl. 2021 I S. 722, ohne finanzwirtschaftliche Auswirkung ersetzt durch BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021, BStBl. 2023 I S. 1494.

¹³ Wochenbericht 18/2023, im Internet unter: https://www.diw.de/de/diw_01.c.620233.de/publikationen/diw_wochenbericht.html.

3.2 § 3 Nummer 72 EStG

Der Entwurf des JStG 2022 wies keine Steuermindereinnahmen wegen der Ertragsteuerbefreiung von Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb bestimmter Photovoltaikanlagen aus.¹⁴ Auf das Fehlen der Angaben hatte der Bundesrechnungshof im Gesetzgebungsverfahren zur Wahrung der Budgetrechte des Parlaments hingewiesen.¹⁵ So ordnet § 44 Absatz 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien an, unter den Gesetzesfolgen auch die Auswirkungen auf die Einnahmen und Ausgaben (brutto) der öffentlichen Haushalte darzustellen.

Auf Basis seiner Feststellungen¹⁶ schätzt der Bundesrechnungshof die Steuermindereinnahmen wegen der Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 72 EStG ab dem Jahr 2022 auf jährlich 300 Mio. Euro.¹⁷

4 Schwachpunkte der gesetzlichen Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 72 EStG

4.1 Rechtsgrundlage für die Vergangenheit fehlt weiterhin

Die gesetzliche Ertragsteuerbefreiung für Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb bestimmter Photovoltaikanlagen gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2022 (§ 52 Absatz 4 S. 27 EStG). Nach dem BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023 soll für die Vorjahre das BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021¹⁸ zur Besteuerung von kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken anwendbar bleiben. Auch die Antragsfristen für die wahlweise Gewinnfreistellung werden auf diese Weise verlängert.¹⁹

¹⁴ Bundestagsdrucksache 20/3879, S. 52.

¹⁵ Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 BHO zu dem Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 vom 27. Oktober 2022; im Internet unter: www.bundesrechnungshof.de.

¹⁶ Siehe Tz. 3.1.

¹⁷ 50 Mio. Euro Steuermindereinnahmen jährlich bei einem in 85 % der Fälle ausgeübten Wahlrecht zur Liebhaberei bei laufenden Gewinnen ergeben hochgerechnet jährliche Steuermindereinnahmen von rund 60 Mio. Euro. Dabei ist zu berücksichtigen, dass das BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 Photovoltaikanlagen bis zu 10 kWp erfasst und § 3 Nummer 72 EStG Photovoltaikanlagen bis 100 kWp begünstigt. Deswegen ist bei vorsichtiger Schätzung eine Vervielfachung mit dem Faktor 5 geboten. Dies ergibt jährliche Steuermindereinnahmen von 300 Mio. Euro. Diese Schätzung berücksichtigt nicht die gegenüber dem BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 erweiterte Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen auf gewerblich bzw. gemischt genutzten Gebäuden sowie die in Tz. 4.3 dargestellte Gestaltungsmöglichkeit.

¹⁸ BStBl. 2021 I S. 2202.

¹⁹ BMF vom 17. Juli 2023, BStBl. 2023 I S. 1494, Rz. 30.

Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass sich durch die gesetzliche Neuregelung nichts an der Rechtswidrigkeit des BMF-Schreibens zur wahlweisen Gewinnfreistellung für die Veranlagungszeiträume vor dem Jahr 2022 ändert. Dessen Rechtsgrundlage fehlt weiterhin.²⁰

Um die bestehende Rechtsunsicherheit zu beheben, hält der Bundesrechnungshof es für geboten, das BMF-Schreiben ersatzlos aufzuheben und eine Rechtsgrundlage auch für die Veranlagungszeiträume vor 2022 zu schaffen.²¹

4.2 Privilegierung von Gewerbeeinheiten

§ 3 Nummer 72 EStG begünstigt den Betrieb von Photovoltaikanlagen auf, an oder in bestimmten Gebäuden. Die maximale Größe begünstigter Photovoltaikanlagen bemisst sich dabei u. a. nach der Zahl der Wohn- und Gewerbeeinheiten des Gebäudes: pro Einheit steigt die maximale Größe der begünstigten Anlage(n) um 15 kWp (§ 3 Nummer 72 Satz 1 Buchstabe b EStG). Andere betrieblich genutzte Einheiten lässt das Gesetz hingegen unberücksichtigt. So bezieht es Einheiten selbständig Tätiger (z. B. Praxen, Kanzleien, Ingenieurbüros) oder land- und forstwirtschaftlich genutzte Einheiten wie Ställe, Scheunen oder Speicher nicht in die Berechnung der maximal zulässigen Anlagengröße ein.

Beispiel 1:

- a) A betreibt im Erdgeschoss seines Geschäfts- und Wohnhauses in der Innenstadt ein Schuhgeschäft. Das erste Obergeschoss hat er an eine Zeitarbeitsfirma vermietet. Im zweiten Obergeschoss wohnt er selbst.
Das Gebäude des A ist ein sonstiges Gebäude nach § 3 Nummer 72 Satz 1 Buchstabe b EStG. Eine begünstigte Photovoltaikanlage an, auf oder in diesem sonstigen Gebäude darf eine maximale Größe von 45 kWp nicht überschreiten. Denn es liegen insgesamt drei begünstigte Einheiten je 15 kWp vor: zwei Gewerbeeinheiten (Schuhgeschäft, Zeitarbeitsfirma) und eine Wohneinheit.
- b) Nach dem Auszug der Zeitarbeitsfirma vermietet A die Räume im ersten Obergeschoss an einen Orthopäden.
Nach dem Auszug der Zeitarbeitsfirma und dem Einzug des Orthopäden verringert sich die maximale Größe der begünstigten Photovoltaikanlage um 15 kWp. Denn das sonstige Gebäude verfügt nur noch über eine Gewerbe- und eine Wohneinheit, welche jeweils mit 15 kWp in die Berechnung der Maximalleistung eingehen (gesamt: 30 kWp). Die zu anderen betrieblichen Zwecken (freiberufliche Tätigkeit) genutzte Einheit Orthopädie-Praxis findet nach dem Wortlaut der Regelung hingegen keine Berücksichtigung.

²⁰ Dazu: Bemerkungen 2021 Ergänzungsband, Nummer 54, Bundestagsdrucksache 20/1250, S. 97.

²¹ Vgl. hierzu bspw. § 52 Absatz 12 Satz 3 EStG.

Eine sachliche Begründung für die unterschiedliche Behandlung gewerblicher und anderer betrieblich genutzter Einheiten ist nicht ersichtlich. Dies erscheint vor dem Hintergrund des gesetzgeberischen Zieles, für den Ausbau erneuerbarer Energien steuerliche Anreize zu setzen, nicht schlüssig.

Der Bundesrechnungshof regt an, eine Anpassung der gesetzlichen Regelung mit dem Ziel der Gleichstellung gewerblicher und anderer betrieblich genutzter Einheiten zu prüfen.

4.3 Gestaltungsmöglichkeit: Vervielfachung der Freigrenze durch Mitunternehmerschaften

§ 3 Nummer 72 Satz 1 EStG legt eine Freigrenze von 100 kWp je Steuerpflichtigem und Mitunternehmerschaft fest. Diese Regelung birgt Gestaltungspotenzial, da sich durch die Gründung von Mitunternehmerschaften die Freigrenze beliebig vervielfachen lässt.

Beispiel 2:

A betreibt auf seinem Einfamilienhaus eine Photovoltaikanlage mit einer installierten Leistung von 20 kWp. Daneben ist A zu $\frac{2}{3}$ an einer Vermietungsgesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) beteiligt. Diese betreibt auf ihren Objekten begünstigte Photovoltaikanlagen mit einer Gesamtleistung von 90 kWp. Daneben gründen A und B gleichberechtigt eine Betriebsgesellschaft I, die auf einem fremden sonstigen Gebäude eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 60 kWp betreibt. Für ein weiteres Objekt, die angemietete Dachfläche eines Einkaufszentrums, gründen A und B eine Betriebsgesellschaft II. Diese betreibt dort eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 100 kWp.

A überschreitet mit der Photovoltaikanlage auf seinem Einfamilienhaus die Freigrenze von 100 kWp nicht. Entsprechend sind die Einnahmen und Entnahmen steuerfrei.

Grundsätzlich sind A anteilig Gewinne aus seinen Beteiligungen zuzurechnen. Da aber weder die Vermietungs-GbR noch die Betriebsgesellschaften I und II Photovoltaikanlagen mit einer Gesamtleistung von mehr 100 kWp betreiben, müssen diese insoweit keine Gewinne ermitteln (§ 3 Nummer 72 Satz 2 EStG). Deren Einnahmen und Entnahmen aus der Stromerzeugung sind steuerfrei. Unter Berücksichtigung der Anteile an den Personengesellschaften betreibt A somit Photovoltaikanlagen mit einer Leistung von insgesamt 160 kWp steuerfrei.

Würden A und B weitere Betriebsgesellschaften gründen, so wären auch weitere Einnahmen bei jeweiliger Beachtung der Freigrenze von 100 kWp steuerfrei.

Der Bundesrechnungshof regt unter Verweis auf die erheblichen Steuermindereinnahmen (Tz. 3.2) an, das Gestaltungspotenzial der Freigrenzen-Regelung zu beschränken.

4.4 Regelung zur Besteuerung kleiner Blockheizkraftwerke fehlt

Die Regelungen zur Freistellung von Einnahmen und Entnahmen nach § 3 Nummer 72 EStG beziehen sich auf bestimmte Photovoltaikanlagen. Anders als das BMF-Schreiben zur wahlweisen Freistellung der Gewinne aus Stromerzeugung vom 29. Oktober 2021²² erfasst die gesetzliche Regelung Blockheizkraftwerke nicht.

Das BMF begründet dies damit, dass kleine Blockheizkraftwerke kaum noch installiert würden. Es bedürfe deshalb keiner gesetzlichen Steuerbefreiung mit Wirkung für die Zukunft. Das BMF kann seine Begründung jedoch nicht belegen. Es bezieht sich auf undokumentierte Aussagen in gemeinsamen Sitzungen der obersten Finanzbehörden der Länder mit dem Bund. Informationen über den Bestand der entsprechenden Anlagen sowie deren Einspeiseleistung und -vergütung in den Jahren 2019 bis 2022 lägen ihm nicht vor.²³

Nach der Statistik des BAFA und bei Annahme einer steuerlichen Nutzungsdauer von zehn Jahren sind im Jahr 2023 rund 14 600 Blockheizkraftwerke mit einer Leistung von bis zu 2 kW in Betrieb.²⁴ Unter Berücksichtigung einer Lebensdauer von 15 Jahren nach der Abschreibungstabelle zur Wirtschaftlichkeit gebäudetechnischer Anlagen des Vereins Deutscher Ingenieure e. V. (VDI 2067) beläuft sich die Anzahl der in Betrieb befindlichen Blockheizkraftwerke auf mehr als 17 000. Auf der Grundlage dieser Einschätzungen und da das BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 zudem Blockheizkraftwerke mit einer (höheren) Leistung bis zu 2,5 kW erfasst, geht der Bundesrechnungshof für das Jahr 2023 von mehr als 20 000 in Betrieb befindlichen Blockheizkraftwerken aus.

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, für die Besteuerung der hiernach erheblichen Zahl von Blockheizkraftwerken eine umfassende²⁵ und sichere Rechtsgrundlage zu schaffen.

²² BStBl. 2021 I S. 2202.

²³ Schreiben des BMF vom 11. August 2023, GZ: IV D 2 - O 1353/22/10041 :003, DOK: 2023/0786987.

²⁴ Statistik „Zulassung von KWK-Anlagen nach dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz, a) Anzahl der beim BAFA zugelassenen neuen, modernisierten und nachgerüsteten KWK-Anlagen nach Leistungsklassen und Inbetriebnahmejahren“ (Stand: 31. Dezember 2023). Das BAFA weist darauf hin, dass die Werte für die Jahre 2021 und 2022 nur eingeschränkt aussagekräftig seien, da Zulassungsanträge noch bis zum 31. Dezember 2023 eingereicht werden könnten und nicht alle in 2022 eingegangenen Anträge abschließend geprüft seien. Darüber hinaus verstehe sich die Zulassungsstatistik nicht als Bestandsliste aller KWK-Anlagen im Bundesgebiet.

²⁵ Das BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 BStBl. 2021 I S. 2022, Rz. 6 ff., formuliert selektiv ein Antragsrecht für bestimmte ausgeforderte Alt-Anlagen, die vor dem 1. Januar 2004 in Betrieb genommen wurden und für Neuanlagen mit einer Inbetriebnahme ab dem Jahr 2022. Für andere Alt-Anlagen ist das Wahlrecht zwischenzeitlich ausgelaufen.

5 Schwachpunkte der einschlägigen BMF-Schreiben

5.1 BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023

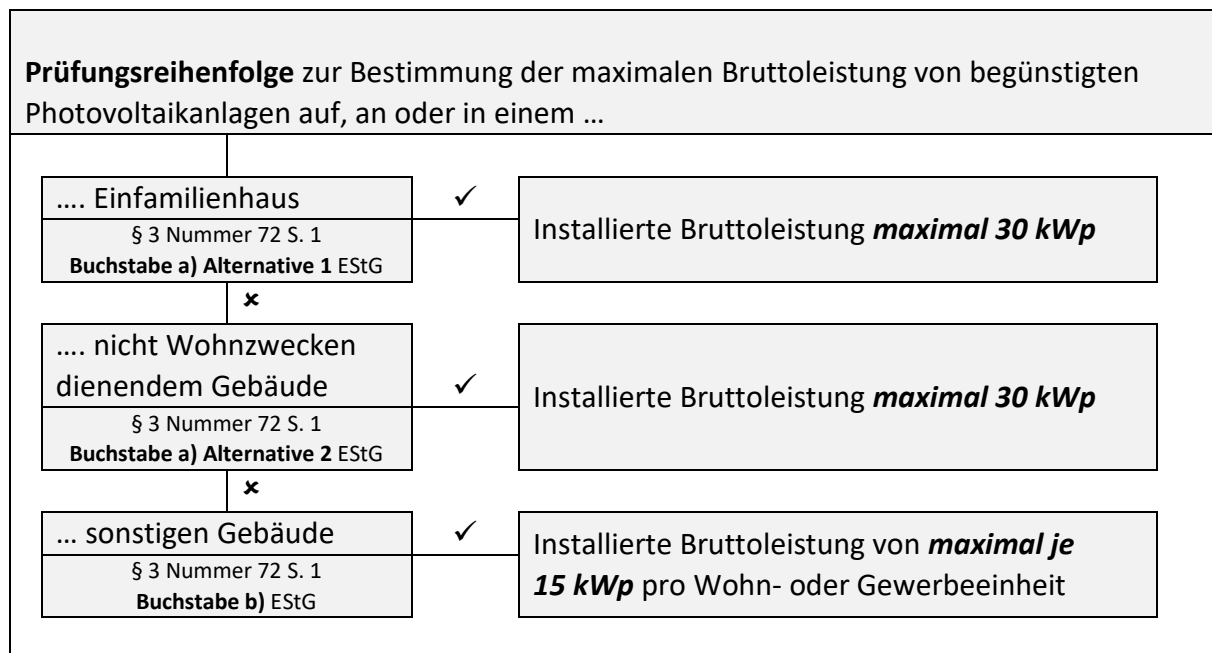
5.1.1 Schaffung eines neuen Tatbestandsmerkmals: Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten

§ 3 Nummer 72 Satz 1 EStG beschränkt die Begünstigung von Photovoltaikanlagen abhängig von deren Installationsstandort. Hierbei ist die folgende Prüfungsreihenfolge zu beachten (Abbildung 1).

Abbildung 1

Prüfungsreihenfolge für begünstigte Photovoltaikanlagen

Je nach Gebäudekategorie sind Photovoltaikanlagen in unterschiedlicher Leistungsstärke begünstigt.



Grafik: Bundesrechnungshof.

Nach der Gesetzesbegründung umfasst der Begriff des sonstigen Gebäudes Mehrfamilienhäuser oder gemischt genutzte Gebäude mit Wohn- und Gewerbeeinheiten.²⁶

²⁶ Bundestagsdrucksache 20/3879, S. 87.

Das BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023 führt zusätzlich eine weitere Gebäudekategorie „Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten“ ein. Durch einen Analogieschluss soll in diesem Fall für eine Freistellung die installierte Bruttoleistung maximal 15 kWp pro Gewerbeeinheit betragen dürfen.²⁷

Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes überschreitet diese Auslegung den eindeutigen Gesetzeswortlaut. Demnach zählt ein Gebäude mit verschiedenen Gewerbeeinheiten zu den „nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden“. Die dort installierte Bruttoleistung einer Photovoltaikanlage darf nicht mehr als 30 kWp betragen. Eine Gesetzeserweiterung auf dem Verwaltungsweg ist unzulässig.²⁸

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, die Ausführungen zur Kategorie „Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten“ aus dem BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023 zu streichen.

5.1.2 Zwangsentnahme widerspricht ständiger Rechtsprechung

Bei Personengesellschaften, die ansonsten Überschusseinkünfte erzielen, führte eine gewerbliche Tätigkeit aus der Stromproduktion und -lieferung bisher zu einer sogenannten „Abfärbung“ nach § 15 Absatz 3 Nummer 1 EStG. Aus steuerlicher Sicht prägte das Merkmal der Gewerblichkeit dieser einen Tätigkeit alle anderen Tätigkeiten der Personengesellschaft. Deshalb waren beispielsweise die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Gesellschaft vollumfänglich als gewerbliche Einkünfte zu behandeln, wenn auf dem Dach des vermieteten Gebäudes eine Photovoltaikanlage installiert war. In der Folge waren das Grundstück und das darauf stehende Gebäude als Betriebsvermögen zu behandeln und damit die innewohnenden stillen Reserven durch Wertsteigerungen fortan steuerverstrickt. Bei einer Veräußerung oder Entnahme aus dem durch Abfärbung geschaffenen Betriebsvermögen wären die aufgedeckten stillen Reserven steuerbar und steuerpflichtig gewesen.

Die Regelung des § 3 Nummer 72 Satz 3 EStG suspendiert die Abfärbung, wenn diese allein durch den Betrieb einer oder mehrerer Photovoltaikanlagen geschieht, dessen Einnahmen ab dem Jahr 2022 steuerfrei gestellt sind.

Mit Schreiben vom 17. Juli 2023 geht das BMF in diesen Fällen davon aus, dass im Jahr 2022 alle Wirtschaftsgüter (beispielsweise Grund und Boden sowie Gebäude), außer den Photovoltaikanlagen, wieder in das Privatvermögen zu überführen sind (Zwangsentnahme).²⁹ Aus Gründen des Vertrauensschutzes sieht es jedoch vor, von Entnahmen aus dem Betriebsvermögen abzusehen, wenn eine Verstrickung der stillen Reserven der betroffenen Wirtschaftsgüter bis zum 31. Dezember 2023 aus anderen Gründen wiederhergestellt ist, die Gesellschaft also aus anderen Gründen eine vollumfängliche Gewerblichkeit begründet.

²⁷ BMF vom 17. Juli 2023, BStBl. 2023 I S. 1494, Rz. 3.

²⁸ Siehe etwa Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, § 3 Nummer 237. Auch im Vorgriff auf eine entsprechende gesetzliche Änderung, siehe Gragert, NWB 2023, S. 2479, 2484.

²⁹ BStBl. 2023 I S. 1494, Rz. 23.

Der Bundesrechnungshof hat erhebliche Zweifel, ob hiermit der Wegfall der gewerblichen Abfärbung rechtssicher geregelt ist. Denn es ist bereits fraglich, ob eine gesetzliche Regelung eine zwangsweise Entnahme aus dem Betriebsvermögen begründen könnte. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) setzt eine Entnahme grundsätzlich einen Entnahmewillen sowie eine Entnahmehandlung voraus. Dies erfordert regelmäßig ein Tun des Steuerpflichtigen, der in diesen Fällen seine Photovoltaikanlage(n) jedoch unverändert weiter betreibt.³⁰ Die weitreichenden finanziellen Folgen einer zwangsweisen Aufdeckung von stillen Reserven wegen einer Entnahme stehen zudem den erkennbaren Zielen des § 3 Nummer 72 EStG entgegen. Die Regelung soll die Installation und den Betrieb von Photovoltaikanlagen fördern und die Energiewende unterstützen. Eine für den Steuerpflichtigen gesetzlich veranlasste und ggf. teure Zwangsentnahme läuft diesen Zielen zuwider. Die gesetzgeberische Entscheidung für eine solche Zwangsentnahme ist weder aus dem Regierungsentwurf des JStG 2022³¹ noch aus der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages³² ersichtlich. Der Bundesrechnungshof sieht keine hinreichende Grundlage dafür, diese Rechtsfolge mit einer Verwaltungsanweisung anzuordnen.

Der Bundesrechnungshof regt an, eine rechtssichere Anwendungs- und Übergangsregelung für die Fälle zu ergänzen, bei denen die Freistellung der Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen zum Wegfall der gewerblichen Abfärbung führt.

5.1.3 Unzulässige Steuerermäßigung für Betriebsausgaben

§ 3 Nummer 72 EStG stellt gewerbliche Einkünfte aus der Stromerzeugung mit Photovoltaikanlagen steuerfrei. Demgemäß sind die Mittelzuflüsse und Mittelabflüsse in Geld und Geldeswert Betriebseinnahmen bzw. Betriebsausgaben.

Mit seinem Schreiben vom 17. Juli 2023 unterstellt das BMF hingegen ausschließlich für Zwecke der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Handwerkerleistungen nach § 35a EStG, dass die Ausgaben wegen der Stromerzeugung mittels Photovoltaikanlagen privat veranlasst seien.³³ So sollen die Finanzämter die Betriebsausgaben, beispielsweise für die Anlagenwartung oder -reparatur, dennoch zugunsten der Steuerpflichtigen als haushaltsnahe Handwerkerleistungen berücksichtigen. Die tarifliche Einkommensteuer mindert sich um 20 % dieser Ausgaben, höchstens 1 200 Euro.

Hiermit macht das BMF auf dem Verwaltungsweg eine unzulässige Ausnahme von der gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung.³⁴ Diese sieht nach dem Abzugsverbot von in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Betriebseinnahmen stehenden

³⁰ Vgl. BFH vom 16. Dezember 1975 – VIII R 3/74, BStBl. 1976 II S. 246; BFH vom 10. Februar 1972 – I R 205/66, BStBl. 1972 II S. 455.

³¹ Bundestagsdrucksache 20/3879.

³² Bundestagsdrucksache 20/4729.

³³ BStBl. 2023 I S. 1494, Rz. 28.

³⁴ Vgl. BFH vom 3. Juli 2019 – VI R 49/16, BStBl. 2020 II S. 86, Rz. 33.

Betriebsausgaben nach § 3c Absatz 1 EStG keine andere steuermindernde Berücksichtigung vor. Denn § 35a Absatz 5 Satz 1 EStG schließt ausdrücklich eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Handwerkerleistungen aus, soweit diese Betriebsausgaben darstellen.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, diese unzulässige Ausnahme von der gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung aus dem BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023 zu streichen.

5.2 BMF-Schreiben vom 12. Juni 2023: Rechtsgrundlage fehlt

Nach § 138 AO ist von den Steuerpflichtigen ausnahmslos die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit anzuzeigen. Mit Schreiben vom 12. Juni 2023 beanstandet es das BMF aus Gründen des Bürokratieabbaus und der Verwaltungsökonomie nicht, wenn Steuerpflichtige auf die Anzeige nach § 138 Absatz 1 AO über die Aufnahme der Erwerbstätigkeit aus dem Betrieb bestimmter Photovoltaikanlagen sowie die Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung nach § 138 Absatz 1b AO an das zuständige Finanzamt bei einer Inbetriebnahme ab dem 1. Januar 2023 verzichten.³⁵

Eine Rechtsgrundlage für das Aussetzen der Anzeigepflicht ist nicht ersichtlich. Die Finanzverwaltung ist nicht ermächtigt, das Besteuerungsverfahren nach ihren Vorstellungen zu gestalten.

Der Bundesrechnungshof regt an, im Hinblick auf den angestrebten Bürokratieabbau und im Sinn der Verwaltungsökonomie eine rechtssichere Regelung zu schaffen.

6 Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen

6.1 Steuermindereinnahmen

Das BMF weist darauf hin, dass es die durch das BMF-Schreiben vom 2. Juni 2021 verursachten jährlichen Steuermindereinnahmen in Höhe von 10 Mio. Euro (Tz. 3.1) auf der damals aktuellsten verfügbaren Einkommensteuerstatistik auf Basis der Veranlagungen des Jahres 2017 geschätzt habe. Die vom Bundesrechnungshof herangezogene Datengrundlage aus einer Prüfung bei einem Land sei ihm nicht bekannt. Der angesetzte Steuersatz sei plausibel. Ob der alternative Königsteiner Schlüssel für eine Hochrechnung auf Bundesebene geeignet sei, sei fraglich.

³⁵ BStBl. 2023 I S. 990.

Die Auswirkungen des BMF-Schreibens vom 2. Juni 2021 seien im Haushalt eingeplant gewesen. Zusätzliche Steuermindereinnahmen seien im JStG 2020 zu § 3 Nummer 72 EStG deshalb nicht ausgewiesen worden (Tz. 3.2). Von weiteren Steuermindereinnahmen sei nicht auszugehen gewesen. Die vom Bundesrechnungshof dargestellten Mindereinnahmen von jährlich 300 Mio. Euro seien nicht nachvollziehbar.

6.2 Schwachpunkte der gesetzlichen Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 72 EStG

6.2.1 Rechtsgrundlage für die Vergangenheit fehlt weiterhin

Das BMF trägt vor, dass für die Veranlagungszeiträume vor 2022 die allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze und die Vereinfachungsregelung des BMF-Schreibens vom 29. Oktober 2021 weiter anzuwenden seien. Durch eine sogenannte unechte Rückwirkung liege die gesetzliche Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen bereits auf dem verfassungsrechtlich frühestmöglichen Zeitpunkt. Eine weitergehende Regelung sei nicht zulässig. Denn mit der Einführung der Steuerbefreiung seien nicht nur Begünstigungen für die Steuerpflichtigen verbunden.

6.2.2 Privilegierung von Gewerbeeinheiten

Das BMF führt aus, dass auch Photovoltaikanlagen auf freiberuflichen Praxen und land- und forstwirtschaftlichen Nebengebäuden von der Steuerbefreiung des § 3 Nummer 72 EStG erfasst seien, wenn diese die übrigen Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllten.

6.2.3 Gestaltungsmöglichkeit: Vervielfachung der Freigrenze durch Mitunternehmerschaften

Nach dem Vortrag des BMF habe der Gesetzgeber die beschriebene Gestaltungsmöglichkeit ausdrücklich gewollt, damit auf möglichst vielen Dächern Photovoltaikanlagen installiert würden. Eine Einschränkung dieser Möglichkeit sei im Gesetzgebungsverfahren diskutiert, aber letztlich nicht umgesetzt worden.

6.2.4 Regelung zur Besteuerung von Blockheizkraftwerken fehlt

Das BMF führt aus, dass es zusammen mit den Ländern evaluieren werde, ob es gesetzlicher Maßnahmen hinsichtlich des Betriebs von Blockheizkraftwerken bedürfe. Bislang lägen ihm keine Berichte seitens der Länder vor. Es gehe aktuell davon aus, dass das BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 perspektivisch aufgehoben werden könne.

6.3 Schwachpunkte des BMF-Schreibens vom 17. Juli 2023

Das BMF stellt dar, dass bei den Erörterungen des BMF-Schreibens eine Gesetzeslücke erkannt worden sei: Bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten seien lediglich steuerfreie Photovoltaikanlagen bis 30 kWp zulässig (Tz. 5.1.1). Im Vorgriff auf eine voraussichtlich im JStG 2024 vorgesehene gesetzliche Änderung sei es nach dem BMF-Schreiben bereits jetzt möglich, bis zu 15 kWp je Gewerbeeinheit steuerfrei zu betreiben.

Für die Fälle des Wegfalls der gewerblichen Prägung (Tz. 5.1.2) enthalte das BMF-Schreiben bereits eine ausreichende Übergangsregelung.

Das BMF-Schreiben fingiere, dass Photovoltaikanlagen, welche die Voraussetzungen des § 3 Nummer 72 EStG erfüllten, ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben würden. Somit lägen keine Betriebsausgaben vor, die nach § 35a EStG begünstigt seien (Tz. 5.1.3).

6.4 Fehlende Rechtsgrundlage des BMF-Schreibens vom 12. Juni 2023

Das BMF führt aus, dass die mit dem BMF-Schreiben getroffene Nichtbeanstandungsregelung zur Anzeigepflicht nach § 138 AO eine unbürokratische Lösung sei. Wegen des Eilbedarfs sei diese im Vorgriff auf eine gesetzliche Anpassung des § 138 AO ergangen. Eine entsprechende Regelung sei in der vom Bundestag am 23. Februar 2024 beschlossenen Fassung des Wachstumschancengesetzes enthalten.³⁶

7 Abschließende Würdigung und Empfehlungen

7.1 Steuermindereinnahmen

Die Schätzungen des BMF zu den jährlichen Steuermindereinnahmen wegen der Regelungen des BMF-Schreibens vom 2. Juni 2021 und nach § 3 Nummer 72 EStG sind überholt (Tz. 6.1). Die auf der Prüfung eines Landesrechnungshofs beruhenden Schätzungen des Bundesrechnungshofes haben eine aktuellere und praxisnähere Grundlage.

Soweit das BMF die Verwendung des relativen Steueraufkommens nach dem alternativen Königsteiner Schlüssels des DIW in Frage stellt, erläutert es seine diesbezüglichen Bedenken

³⁶ Siehe § 138 AO in der Fassung des Wachstumschancengesetzes vom 27. März 2024, BGBl. I 2024 Nummer 108.

nicht. Der Bundesrechnungshof sieht keinen Anlass für eine Anpassung seiner Schätzungsgrundlagen.

Für den Bundesrechnungshof erschließt sich nicht, inwieweit die vom BMF erst auf Nachfrage angegebenen jährlichen Steuermindereinnahmen in die Steuerschätzungen eingeflossen sind. Die Steuerschätzungen weisen Einflüsse auf das Steueraufkommen aufgrund von Verwaltungsanweisungen regelmäßig nicht aus.³⁷ Im Ergebnis hat das BMF den Gesetzgeber durch den fehlenden Ausweis der Steuermindereinnahmen unzureichend über wesentliche Entscheidungsgrundlagen informiert.

7.2 Schwachpunkte der gesetzlichen Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 72 EStG

7.2.1 Rechtsgrundlage für die Vergangenheit fehlt weiterhin

Der Bundesrechnungshof bleibt dabei: Das BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 hat keine Rechtsgrundlage (Tz. 4.1). Der Rechnungsprüfungsausschuss hielt fest, dass es Sache des Gesetzgebers ist, die Besteuerung in diesem Bereich rechtssicher zu regeln.³⁸ Soweit das BMF für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht von kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken über die allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze hinaus an der Vereinfachungsregelung des BMF-Schreibens vom 29. Oktober 2021 für Veranlagungszeiträume vor 2022 festhält (Tz. 6.2.1), setzt es sich über bestehendes Recht sowie den Maßgabebeschluss des Ausschusses hinweg.

Anders als das BMF hält der Bundesrechnungshof die Rückwirkungsproblematik für lösbar. Er hält es auch weiterhin für geboten, das BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 ersatzlos aufzuheben und eine Rechtsgrundlage für die Veranlagungszeiträume vor 2022 zu schaffen.

7.2.2 Privilegierung von Gewerbeeinheiten

Land- und forstwirtschaftliche Einheiten sowie durch selbständige Arbeit genutzte Einheiten (Tz. 6.2.2) werden von § 3 Nummer 72 EStG nicht erfasst. Die Norm erfasst allein Wohn- und Gewerbeeinheiten als Zählgrößen zur Bemessung der maximalen Bruttoleistung begünstigter Photovoltaikanlagen (vgl. Abbildung 1: § 3 Nummer 72 S. 1 Buchstabe b) EStG).

³⁷ Siehe beispielsweise die Steuerschätzung Mai 2023 als Anlage 2 zur Pressemitteilung des BMF Nummer 8/2023 vom 11. Mai 2023. Im Internet unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/mb/20230611>.

³⁸ Bundestagsdrucksache 20/2682 S. 73.

Das in § 3 Nummer 72 EStG verwendete Tatbestandsmerkmal der Gewerbeeinheit ist insoweit nicht unbestimmt. § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummern 1 bis 3 EStG sowie die §§ 13, 15 und 18 EStG unterscheiden die gewerbliche Tätigkeit von den anderen betrieblichen Tätigkeiten.

Der Bundesrechnungshof bleibt bei seiner Empfehlung, eine Anpassung der gesetzlichen Regelung mit dem Ziel der Gleichstellung gewerblicher und anderer betrieblicher Einheiten zu prüfen (Tz. 4.2).

7.2.3 Gestaltungsmöglichkeit: Vervielfachung der Freigrenze durch Mitunternehmerschaften

Der Bundesrechnungshof nimmt die Aussage des BMF, dass die Gestaltungsmöglichkeit vom Gesetzgeber gewollt sei (Tz. 6.2.3), zur Kenntnis.

Er hält fest, dass die Gesetzgebungsmaterialien dies nicht belegen, und gibt zu bedenken, dass die Gestaltungsmöglichkeit gegen das Gebot einer gleichheitsgerechten Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit von Einzelgewerbetreibenden und Mitunternehmern als steuerliche Träger des jeweiligen Betriebs³⁹ und damit als Steuersubjekt verstößt. Während Einnahmen und Einlagen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen bei einem einzelnen steuerlichen Träger lediglich bis zu einer Freigrenze steuerfrei verbleiben, gilt diese Begrenzung bei einer grundsätzlich unbegrenzt möglichen Beteiligung desselben steuerlichen Trägers an mitunternehmerisch betriebenen Photovoltaikanlagen nicht („Vervielfachungseffekt“).

Der Bundesrechnungshof regt unverändert - auch unter Verweis auf die erheblichen Steuermindereinnahmen - an, das Gestaltungspotenzial zu begrenzen (Tz. 4.3).

7.2.4 Regelung zur Besteuerung von Blockheizkraftwerken fehlt

Der Bundesrechnungshof hat dargelegt, dass es für die erhebliche Zahl in Betrieb befindlicher Blockheizkraftwerke an einer umfassenden und sicheren Rechtsgrundlage fehlt (Tz. 4.4). Der Rechnungsprüfungsausschuss hatte das BMF aufgefordert, den Entwurf einer rechtssicheren Regelung zur Besteuerung von kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken zu erarbeiten und baldmöglichst in ein Gesetzgebungsverfahren einzubringen. Das BMF behält sich nun vor, über das Ob des Handelns in unbestimmter Zeit zu entscheiden (Tz. 6.2.4). Bislang hat es davon abgesehen, sich eine Informationsgrundlage für das weitere Vorgehen zu schaffen.

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, dass das BMF nun unverzüglich eine umfassende und sichere Rechtsgrundlage für die Besteuerung von kleinen Blockheizkraftwerken

³⁹ Ständige Rechtsprechung, vgl. bspw. BFH vom 10. November 1980 – GrS 1/79, BStBl. 1981 II S. 164 und vom 2. September 1985 – IV B 51/85, BStBl. 1986 II S. 10.

schaft. Soweit es hierfür über keine gesicherten eigenen Kenntnisse verfügt, sollte es sich diese umgehend aneignen.

7.3 Schwachpunkte der einschlägigen BMF-Schreiben

7.3.1 Gesetzesbindung des Verwaltungshandelns

Die Verwaltung ist an Gesetz und Recht gebunden (Artikel 20 Absatz 3 Grundgesetz). Sie darf Ausnahmen von der gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung nicht zulassen.⁴⁰ Damit sind insbesondere auf dem Verwaltungsweg unzulässig: Gesetzesweiterungen oder -korrekturen sowie Entscheidungen gegen das ausdrückliche Recht.⁴¹

Indem das BMF

- ein über den Gesetzeswortlaut hinausgehendes, neues Tatbestandsmerkmal schafft („Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten“, Tz. 5.1.1),
- eine Ausnahme von der gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung gewährt (Steuerermäßigung für Betriebsausgaben, Tz. 5.1.3) oder
- über 10 Monate eine gesetzliche Anzeigepflicht ausgesetzt hat (§ 138 AO, Tz. 5.2),

verlässt es seinen verfassungsrechtlichen Handlungsrahmen. Auch Zweckmäßigkeitserwägungen (Tzn. 6.3, 6.4) können dies nicht rechtfertigen.

Der Bundesrechnungshof bekräftigt seine Empfehlung, die entsprechenden Aussagen in den BMF-Schreiben zu streichen bzw. die Schaffung rechtssicherer Regelungen anzuregen.

7.3.2 Zwangsentnahme widerspricht ständiger Rechtsprechung

Der Vortrag des BMF (Tz. 6.3) ist nicht geeignet, die Bedenken des Bundesrechnungshofes auszuräumen (Tz. 5.1.2).

Der Bundesrechnungshof hält an seiner Empfehlung fest, eine rechtssichere Anwendungs- und Übergangsregelung für die Fälle zu ergänzen, bei denen die Freistellung der Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen zum Wegfall der gewerblichen Abfärbung führt.

Korn

Dr. Dingendorf

Beglaubigt: Rogall, Tarifbeschäftigte

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.

⁴⁰ Vgl. BFH vom 3. Juli 2019 – VI R 49/16, BStBl. 2020 II S. 86, Rz. 33.

⁴¹ Vgl. BFH vom 23. August 2017 – I R 52/14, BStBl. 2018 II S. 232, Rz. 16.