

Allgemeine Finanzverwaltung

(Einzelplan 60)

54 Kleine Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke: Besteuerung rechtssicher machen

(Kapitel 6001 Titel 012 01)

Zusammenfassung

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) will mit einer Verwaltungsanweisung die Besteuerung von Einkünften aus kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken vereinfachen. Für eine rechtssichere Umsetzung ist jedoch eine gesetzliche Grundlage erforderlich.

Um die Versorgung mit erneuerbaren Energien unbürokratisch zu unterstützen, regte der Bundesrat in den Jahren 2020 und 2021 eine Steuerbefreiung für den Betrieb von kleineren Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken an. Im Oktober 2021 erließ das BMF eine Anweisung für die Steuerverwaltung, 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.

Das BMF hat das Wahlrecht zur „Liebhaberei“ auf dem Verwaltungsweg geschaffen. Der Bundesrechnungshof erkennt dafür keine Rechtsgrundlage. Nach seiner Überzeugung ist es Sache des Gesetzgebers, die Besteuerung zu vereinfachen. Das BMF sollte hierzu baldmöglichst eine gesetzliche Regelung erarbeiten.

54.1 Prüfungsfeststellungen

Bundesrat: Versorgung mit erneuerbaren Energien durch Bürokratieabbau unterstützen

Der Bundesrat hatte die Bundesregierung in den Jahren 2020 und 2021 gebeten, Einnahmen aus dem Betrieb von kleinen Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken zügig von der Steuer zu befreien. Dies sollte Steuerpflichtige sowie Finanzbehörden von Bürokratie entlasten und so die Versorgung mit erneuerbaren Energien unterstützen. Die Bundesregierung sagte jeweils zu, dies zu prüfen.

Mittlerweile haben viele Bundesländer eine sogenannte „Solaranlagenpflicht“ für Immobilien eingeführt oder planen dies. Auch der aktuelle Koalitionsvertrag enthält das Ziel, alle geeigneten Dachflächen künftig für die Solarenergie zu nutzen. Dadurch könnten wesentlich mehr steuerpflichtig betriebene Photovoltaikanlagen entstehen. Insgesamt lässt dies den bürokratischen Aufwand erheblich zunehmen.

BMF regelt steuerliches Wahlrecht mit Verwaltungsanweisung

Das BMF erließ im Oktober 2021 eine Anweisung für die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben), wie kleine Photovoltaikanlagen und vergleichbare Blockheizkraftwerke zu besteuern sind. Es räumt hiermit den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zur sogenannten „Liebhaberei“ ein: Auf Antrag der Steuerpflichtigen unterstellt das Finanzamt, dass sie die Anlagen nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betreiben. In der Folge sind Gewinne und Verluste aus dem Betrieb dieser Anlagen nicht bei der Besteuerung zu berücksichtigen. Die Pflicht zur Vorlage einer Gewinnermittlung entfällt.

Um das Wahlrecht ausüben zu können, müssen die Anlagen auf einem selbstgenutzten Gebäude installiert sein. Die Steuerpflichtigen müssen den erzeugten Strom in das öffentliche Netz einspeisen oder in privaten Wohnräumen verbrauchen.

Das BMF will mit der Regelung die Besteuerung vereinfachen. Es geht davon aus, dass auf diese Weise für alle Beteiligten aufwendige und streitanfällige Prognosen über eine Gewinnerzielungsabsicht entfielen.

Geringere Einnahmen aus der Einkommensteuer

Das BMF erwartet, dass die Einnahmen aus der Einkommensteuer wegen der neuen Regelung um jährlich 10 Mio. Euro geringer ausfallen. Dies sei auch der Fall, wenn Einnahmen oder Einkünfte aus dem Betrieb von kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken vollständig von der Steuer befreit wären.

54.2 Würdigung

Rechtsgrundlage für das BMF-Schreiben fehlt

Für das BMF-Schreiben gibt es keine Rechtsgrundlage. Nach dem Einkommensteuerrecht haben die Steuerpflichtigen nicht die Wahl, betriebliche Gewinne oder Verluste auf Antrag als „Liebhaberei“ behandeln zu lassen. Auch die gesetzliche Möglichkeit, aus Billigkeitsgründen Steuern abweichend festzusetzen, deckt die Regelung des BMF-Schreibens nicht ab. Diese Möglichkeit gilt ausdrücklich nur, wenn die Finanzämter im Einzelfall sonst eine unbillige

Steuer festsetzen würden. Sie lässt sich daher nicht auf alle Steuerpflichtigen, die kleine Photovoltaikanlagen oder vergleichbare Blockheizkraftwerke betreiben, anwenden.

Die Finanzbehörden müssen die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festsetzen und erheben. Anderenfalls verstoßen sie gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Die Rechtsprechung hat klargestellt: Die Finanzverwaltung kann nicht frei darüber entscheiden, auf Steuern zu verzichten. Sie benötigt dafür eine Rechtsgrundlage. Ebenso wenig darf sie durch Verwaltungsanweisungen Ausnahmen von der gesetzlichen Besteuerung zulassen. Dies gilt auch für eine „wahlweise“ Besteuerung der Gewinne und Verluste aus dem Betrieb von kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken.

Ermittlungspflicht der Finanzbehörden umgangen

Die Finanzgerichte sahen bei dem Betrieb einer Photovoltaikanlage einen Beweis des ersten Anscheins dafür, dass die Steuerpflichtigen diese Tätigkeit nicht als „Liebhaberei“, sondern mit Gewinnerzielungsabsicht ausüben. Auch wenn der Betrieb solcher Anlagen voraussichtlich dauerhaft Verluste verursacht, führe dies nicht zu einer anderen Beurteilung. Denn der Betrieb sei nicht dazu bestimmt oder geeignet, persönliche Neigungen der Steuerpflichtigen zu befriedigen.

Nur für Steuerpflichtige, die Gewinne aus dem Betrieb der Anlagen erzielen, ist ein Antrag zur „Liebhaberei“ wirtschaftlich sinnvoll. So können sie die Besteuerung der Gewinne vermeiden. Bei Verlusten oder bei Anlagen, die mal Gewinne und mal Verluste erwirtschaften, lohnt es sich für Steuerpflichtige hingegen, wenn sie eine Gewinnerzielungsabsicht geltend machen. Auf diese Weise können sie die Verluste steuermindernd abziehen. Es ist dann Pflicht der Finanzbehörden, die Gewinnerzielungsabsicht zu prüfen. Das BMF-Schreiben umgeht diese Pflicht, indem es den Steuerpflichtigen ein gesetzlich nicht vorgesehenes Wahlrecht einräumt, wie der Betrieb von kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken steuerlich zu beurteilen ist.

Angestrebte Vereinfachung nicht erreicht

Die Regelungen des BMF-Schreibens sind auch nicht geeignet, dasungsverfahren zu vereinfachen. Denn zum einen müssen bei Verlusten die Steuerpflichtigen und die Finanzbehörden weiterhin auch gegen den Beweis des ersten Anscheins aufwendig eine Gewinnerzielungsabsicht erörtern. Zum anderen sind in Gewinnfällen beim Übergang zur Liebhaberei die stillen Reserven aus dem Betrieb der Anlagen in einem gesonderten Verwaltungsverfahren festzustellen – also der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Anlagen und einem Verkehrswert. Danach muss das Finanzamt die spätere Besteuerung dieser stillen Reserven überwachen, bis die Steuerpflichtigen ihren jeweiligen Liebhabereibetrieb aufgeben.

54.3 Stellungnahme

Nach Auffassung des BMF stellen die einkommensteuerlichen Bestimmungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb eine ausreichende Rechtsgrundlage für das BMF-Schreiben dar. Eine Gewinnerzielungsabsicht sei bei kleinen Photovoltaikanlagen zumeist nicht gegeben. Bei sinkenden und praktisch unbedeutenden Einspeisevergütungen nutzten die Steuerpflichtigen solche Anlagen für den eigenen Bedarf. Über die gesamte Betriebsdauer dieser Anlagen könne kein Gewinn erzielt werden. Es sei von einer „Liebhaberei“ auszugehen, die steuerlich nicht zu berücksichtigen sei.

Das BMF-Schreiben setze diese gesetzliche Absicht um und nehme den Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit, Verluste steuermindernd abzuziehen. Dies gelte auch im Hinblick auf die in verschiedenen Bundesländern diskutierte und teilweise bereits umgesetzte „Solaranlagenpflicht“.

Zum Vorschlag des Bundesrates weist das BMF darauf hin, dass eine Steuerbefreiung nicht zu weniger Bürokratie führe. Auch für steuerfreie gewerbliche Gewinne sei weiterhin grundsätzlich eine Gewinnermittlung abzugeben. Dies empfänden die Steuerpflichtigen als aufwendig und bürokratisch. Demgegenüber könne die Regelung im BMF-Schreiben Bürokratie für die Steuerpflichtigen und die Verwaltung einsparen. Denn dadurch entfalle die Pflicht, eine Gewinnermittlung abzugeben.

54.4 Abschließende Würdigung

Den Bundesrechnungshof überzeugen die Argumente des BMF nicht. Aus Gründen einer gleichen und gerechten Besteuerung hat der Gesetzgeber die Beurteilung, ob eine Gewinnerzielungsabsicht besteht, nicht der Wahl der Steuerpflichtigen überlassen. Vielmehr ist es Aufgabe der Finanzbehörden, die steuerlichen Sachverhalte zu ermitteln und die Steuern nach Recht und Gesetz festzusetzen und zu erheben. Das BMF kann darauf nicht mit einer Verwaltungsanweisung verzichten. Es benötigt dafür eine Rechtsgrundlage.

Auch ist die vom BMF angeführte Verwaltungsvereinfachung nicht ersichtlich. Denn bei Verlusten ändert sich das Verwaltungsverfahren nicht. Bei Gewinnen hingegen werden die Steuerpflichtigen den Übergang zur „Liebhaberei“ wählen. Die Gewinne sind dann steuerlich nicht zu berücksichtigen. Diese Wahl löst aber notwendig weiteres Verwaltungshandeln aus, um die stillen Reserven festzustellen und deren Besteuerung zu überwachen. Das Ziel, Bürokratie abzubauen, um die Versorgung mit erneuerbaren Energien zu unterstützen, kann das BMF mit seinem Schreiben demnach nicht erreichen.

Es ist hier Sache des Gesetzgebers, die Besteuerung zu vereinfachen und dafür die Grundlagen zu schaffen. Das BMF sollte hierzu baldmöglichst eine gesetzliche Regelung erarbeiten.