Betreiben einer Photovoltaikanlage als Liebhaberei

Praxishinweis
Eine ausführliche Darstellung der nachfolgenden Thematiken erfolgt auch in unserem Seminar „Photovoltaikanlagen in der ESt und USt“. Das Seminar findet Online am 6.10.2023 statt. Eine Aufzeichnung des Seminars können Sie über unseren Onlineshop auf unserer Homepage erwerben.

1. Einleitung

Ergänzung zur aktuellen Arbeitsgemeinschaft BerP 9/2023 bzw. Immer aktuell V/2023

Aktuell beschäftigen wir uns im Rahmen unserer Arbeitsgemeinschaften Beratungspraxis 9/2023 bzw. Immer aktuell V/2023 u. a. mit der Thematik § 3 Nr. 72 EStG (Steuerbefreiung für kleine Photovoltaikanlagen) und der aktuellen Verwaltungsanweisung hierzu. Dabei wurde mehrfach folgendes Praxisproblem erörtert:

Aktuelles Praxisproblem: Liebhabereivorwurf in Altfällen

Die Finanzbehörden prüfen aktuell vermehrt das Vorliegen von Liebhabereifällen bei Photovoltaikanlagen, wenn die Anlage nicht ohnehin nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist. In der Praxis sind dies vor allem Fälle, die Altjahre betreffen. Besonders häufig tritt diese Problematik wohl bei in 2021 angeschafften Photovoltaikanlagen auf, gerade weil auch aktuell durch Steuerberater die Erklärungen 2021 für Mandanten eingereicht wurden. Dabei zeigt sich die Finanzverwaltung vor allem dann skeptisch, wenn z. B. in 2020 ein IAB i. S. des § 7g EStG gebildet wurde, dieser dann 2021 steuerwirksam genutzt wird - womöglich zzgl. § 7g Abs. 5 EStG - und sodann die Anlage ab 2022 nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei ist. Den Finanzbehörden scheint zu missfallen, dass die Anlaufverluste durch § 7g EStG relativ hoch sind (in Summe über 70 % der Anschaffungskosten der Anlage), während das anschließende Betreiben nach § 3 Nr. 72 EStG steuerbefreit geschieht. Obgleich dies eine gesetzgeberische Entscheidung ist, die grundsätzlich von der Exekutive zu akzeptieren ist, scheinen Finanzämter diesem "Steuersparmodell" durch besonders kritische Liebhabereiprüfung zu begegnen.

Praxishinweis
Die Finanzbehörden prüfen Liebhaberei auch in aktuellen Jahren, wenn • die Anlage die Größenmerkmale des § 3 Nr. 72 EStG überschreitet oder • der Anlagenbetreiber die Gesamtschwelle von 100 kW (peak) i. S. des § 3 Nr. 72 EStG überschreitet.

Im Rahmen dieses Beitrags sollen der rechtliche Hintergrund und mögliche Abwehrstrategien aufgezeigt werden.

2. Zweigliedrigkeit der Liebhaberei

Liebhaberei ist zweigliedrig

Das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht ist immanentes Merkmal der gewerblichen Einkünfte, wie sich aus § 15 Abs. 2 EStG eindeutig ergibt. In Bezug auf Photovoltaikanlagen führen daher die Finanzbehörden regelmäßig Totalüberschussprognosen auf einen 20-Jahreszeitraum durch, welche bei negativen Ergebnis dazu führen, dass die Finanzbehörde von einem steuerlich irrelevanten Liebhabereibetrieb ausgeht. Rechtlich verkennt die Finanzbehörde bei dieser zu simplen Prüfung den sog. zweigliedrigen Liebhabereibegriff. Zweigliedrig deswegen, weil eine steuerliche Liebhaberei kumulativ voraussetzt, dass

- **objektiv** eine negative Ergebnisprognose besteht (fehlende Gewinnerzielungsabsicht) und
- **subjektiv** dies aus persönlicher Neigung akzeptiert wird[1].

Praxishinweis
Selbst die Rechtsprechung des BVerfG[2] stellt auf diese Zweigliedrigkeit ab.

2.1 Tätigkeiten mit persönlicher Neigung

Liebhaberei i. d. Regel bei Hobby-Tätigkeit

Wird die Prüfung der Liebhaberei ausschließlich von einer negativen Totalüberschussprognose abhängig gemacht, wird dabei das subjektive Element der persönlichen Neigung ignoriert. Besonders deutlich wird dies, wenn man einen Blick in die Rechtsprechungshistorie wirft. Es fällt dabei auf, dass in den meisten Fällen, in denen der BFH das Vorliegen einer Liebhaberei bejaht hat, die streitbehafteten Tätigkeiten einen hohen persönlichen Bezug aufwiesen. Es handelt sich meist um Tätigkeiten, die auch im Rahmen eines Hobbys ausgeübt werden. Beispielsweise seien genannt:

- BFH, Urteile/Beschlüsse v. 15.11.1984 IV R 139/81, BStBl 1985 II S. 205 (Reitschule); v. 21.3.1985 IV R 25/82, BStBl 1985 II S. 399 (Gestüt); v. 19.7.1990 IV R 82/89, BStBl 1991 II S. 333 (Trabrennstall); v. 13.12.1990 IV R 1/89, BStBl 1991 II S. 452 (LuF); v. 23.10.1992 VI R 59/91 BStBl 1993 II S. 303 (Amateurfußball); v. 21.1.1999 IV R 27/97, BStBl 1999 II S. 638 (LuF); v. 27.1.2000 IV R 33/99, BStBl 2000 II S. 227 (Pferdezucht); v. 14.7.2003 IV B 81/01, BStBl 2003 II S. 804 (Weinbau); v. 31.3.1992 IX R 11/87, BFH/NV 1993 S. 8 (Märchenwald); v. 24.2.1999 X R 106/95, BFH/NV 1999 S. 1081 (Motorboot); v. 16.3.2000 IV R 53/98, BFH/NV 2000 S. 1090 (Traberhaltung); v. 19.5.2000 X B 75/99, BFH/NV 2000 S. 1458 (Galerie); v. 1.3.2005 IX B 170/04, BFH/NV 2005 S. 1066 (Segelyacht).

---

1 BFH, Urteil v. 10.1.2012 IV B 137/10, BFH/NV 2012 S. 723; Beschluss v. 18.6.2015 X B 20/15, BFH/NV 2015 S. 1418.

2 BVerfG, Beschluss v. 30.9.1998 2 BvR 1818/91, DStR 1998 S. 1743.

2.2 Berufstypische Tätigkeiten

Bei berufstypischen Tätigkeiten: Liebhaberei, wenn keine Reaktion auf Verluste

Bei Tätigkeiten, die auf den ersten Blick keinen hohen persönlichen Bezug aufweisen (sog. berufstypische Tätigkeiten), nimmt die Rechtsprechung Liebhaberei an, wenn Anlaufverluste bzw. eine länger andauernde Verlustperiode zu der Erkenntnis führen, dass die Tätigkeit bei objektiver Betrachtung zur Erzielung eines Totalgewinns/-überschusses ungeeignet ist und der Steuerpflichtige auf diese nicht kaufmännisch z. B. durch Umstrukturierungen oder Betriebseinstellungen reagiert[3]. Die Rechtsprechung erkennt zunächst an, dass bei dem Beginn einer risikobehafteten unternehmerischen Erwerbstätigkeit Anlaufverluste entstehen können. Reagiert jedoch der Steuerpflichtige auf eine anhaltende Verlustperiode nicht mit Umstrukturierungsmaßnahmen, so erblickt die Rechtsprechung darin ein gewichtiges äußeres Beweisanzeichen gegen das Vorliegen einer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Tätigkeit. Im Unterschied zu privattypischen Tätigkeiten müssen aber "zusätzliche Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verluste aus persönlichen Gründen oder Neigungen hingenommen werden"[4]. Allerdings sind an die Feststellung persönlicher Gründe oder Motive keine hohen Anforderungen zu stellen, wenn der Steuerpflichtige das verlustbringende Geschäftskonzept unverändert beibehält[5]. Ist der Betrieb zur Erzielung von Gewinnen objektiv ungeeignet, so schließt der BFH auch bei berufstypischen Tätigkeiten auf Liebhaberei[6].

3. Auswirkung auf Photovoltaikanlagen

3.1 Liegt eine persönliche Neigung vor?

Werden Photovoltaikanlagen aus persönlichen Motiven betrieben?

Was bedeutet dies nun konkret in Bezug auf Photovoltaikanlagen? Aufgrund der Zweigliedrigkeit des Liebhabereibegriffs wissen wir, dass allein das Abstellen auf eine negative Totalüberschussprognose noch nicht genügt, um von einer Liebhaberei auszugehen. Das subjektive Element, das Hinnehmen der Verlustsituation aus "persönlicher Neigung" muss zusätzlich untersucht werden und vorliegen, um von einer Liebhaberei auszugehen.

Damit ergibt sich die Frage, ob das Betreiben einer Photovoltaikanlage das Befriedigen einer "persönlichen Neigung" darstellt. Dies wird in der Rechtsprechung differenziert betrachtet:

Klimaschutz ist persönliche Neigung, darf somit nicht Leitmotiv sein

- In einem aktuellen Beschluss bezüglich einer Nichtzulassungsbeschwerde[7] stellte der BFH fest: Das Betreiben einer Photovoltaikanlage erfolgt aus einer persönlichen Neigung, wenn der Steuerpflichtige aus einem

---

3 Z. B. BFH, Urteile v. 17.11.2004 X R 62/01, BStBl 2005 II S. 336 zu einem Möbelgeschäft; v. 31.3.1992 IX R 11/87, BFH/NV 1993 S. 8 zu einem Märchenwald; Beschlüsse v. 19.1.1998 XI B 23/97, BFH/NV 1998 S. 845 zu einer Boutique; v. 2.6.1999 X R 149/95, BFH/NV 2000 S. 23 zu einem Blumenladen; v. 15.11.2006 XI R 58/04, BFH/NV 2007 S. 434 zu einem Heilfasten-Haus eines Arztes.

4 BFH, Urteil v. 12.9.2002, IV R 60/01, BStBl 2003 II S. 85; Beschluss v. 30.4.2004 IV B 93/02, BFH/NV 2004 S. 1396.

5 BFH, Urteil v. 17.11.2004 X R 62/01, BStBl 2005 II S. 339.

6 Absatz sinngemäß entnommen aus Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 8 Rz. 134.

7 BFH, Beschluss v. 16.11.2022 X V 46/22, BFH/NV 2023 S. 118.

idealistischen Motiv des Klimaschutzes den Plan verfolgt, emissionsfrei erzeugten Strom ins öffentliche Netz einzuspeisen und hierfür wirtschaftlich billigend einen Verlust in Kauf nimmt. Die Besonderheit des Sachverhaltes war sicherlich, dass die Anlage den produzierten Strom zu 100 % ins öffentliche Netz einspeiste (Volleinspeisung). Zudem war es aufgrund der geringen Einspeisevergütung rechnerisch von Anfang völlig ausgeschlossen, dass die Anlage einen wirtschaftlichen Erfolg würde erzielen können. Eine von wirtschaftlichen Interessen geprägte Investitionsabsicht war nicht ersichtlich. Auch wurde im Rahmen des Gerichtsprozesses nur dargelegt, dass die Anlage aus Klimaschutzgründen - gestützt auf Art. 20a GG - angeschafft wurde. Wirtschaftliche Überlegungen behauptete der Kläger nicht.

FG-Rechtsprechung: Wirtschaftliche Gründe liegen vor

- Die wenigen weiteren existenten FG-Urteile zu dieser Thematik[8] kommen bei Photovoltaikanlagen zu einem abweichenden Ergebnis:
  - Macht der Steuerpflichtige glaubhaft, dass die Investitionsentscheidung hin zu einer Photovoltaikanlage auch aus wirtschaftlichen Überlegungen getroffen wurde, so kann nicht ex ante von einer persönlichen Neigung ausgegangen werden.
  - So konnte in beiden Urteilsfällen der Steuerpflichtige beispielsweise durch Werbeprospekte des Anlagenaufstellers nachweisen, dass sich das "Betreiber der Anlage noch heute lohnt".
  - Die Urteile stellten z. B. auch auf Fachpublikationen in der Zeitschrift Finanztest 3/2013 (Überschrift des Artikels "So geht die Rechnung auf") ab. Auch heute existieren solche Artikel noch, beispielsweise "Photovoltaikanlagen lohnen sich" in der Zeitschrift "Der Freie Zahnarzt 1/2022”.
  - Eine individuelle und ausführliche Prognoseberechnung ist dabei entbehrlich und stellt eine übersteigerte Anforderung dar, wenn das Betreiben der Anlage (z. B. vom Anlagenaufsteller) als gewinnbringendes Geschäftsmodell angepriesen wird und die Angaben plausibel erscheinen[9]. Insbesondere bei kleinen Anlagen kann dem Steuerpflichtigen nicht eine umfassende Prognoseberechnung zugemutet werden.

Praxishinweise

Beweisführung der wirtschaftlichen Motive z. B. Prospekte

1. Im Rahmen der Beweisführung gegenüber der Finanzbehörde ist es hilfreich, wenn der Steuerpflichtige darlegen kann, dass solche wirtschaftlichen Überlegungen vorlagen. Dies z. B. durch Vorlage eines Werbeprospektes oder einer groben Rentabilitätberechnung.
2. Die Feststellung, ob eine persönliche Neigung oder wirtschaftliche

8 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 9.2.2017 1 K 841/15, EFG 2017 S. 913; Thüringer FG, Urteil v. 11.9.2019 3 K 59/18, EFG 2021 S. 32.
9 So explizit Thüringer FG, Urteil v. 11.9.2019 3 K 59/18, EFG 2021 S. 32, Rz. 39.

Überlegungen dem Betreiben einer Photovoltaikanlage zugrunde liegen, ist eine Tatsachenfrage, die rechtlich im Rahmen eines FG-Verfahrens zu würdigen ist und im Rahmen einer Revision nicht überprüft werden kann[10].

3. Das Motiv "Steuern sparen", was aufgrund von § 3 Nr. 72 EStG ohnehin meistens hinfällig sein dürfte, ist kein wirtschaftliches, sondern ein privates Motiv und sollte daher nicht in der Argumentation verwendet werden[11]. In diesem Fall wird das Streben nach Totalgewinn von persönlichen Gründen, nämlich nach der Erzielung von Einkommensteuerersparnissen, verdrängt[12].

Steuern sparen darf kein Leitmotiv sein

Ist private Ersparnis ein wirtschaftliches Motiv?

Die vorstehende FG-Rechtsprechung[13] kommt daher in beiden Fällen zum identischen Ergebnis: Das Betreiben einer Photovoltaikanlage auf einem privaten Einfamilienhaus stellt keinen Liebhabereibetrieb dar, obgleich in beiden Fällen die Totalüberschussprognose negativ war. Die Finanzbehörde konnte die persönliche Neigung nicht darlegen; der Steuerpflichtige konnte jeweils wirtschaftliche Interessen als Hauptmotiv zumindest glaubhaft machen. U. E. ist hierbei ein Aspekt kritisch. Die Ergebnisrechnung einer Photovoltaikanlage kann regelmäßig nur dann wirtschaftlich geprägt sein, wenn das Motiv "teuren Marktstrompreis sparen" vorliegt. Warum dies bei einem privaten Einfamilienhaus kein persönliches, sondern wirtschaftliches Motiv sein soll, bleibt schleierhaft. Denn die Ersparnis der privaten Stromkosten darf nach § 12 Nr. 1 EStG u. E. nicht steuerrelevant sein. Die Finanzgerichte haben diese Überlegung jedoch - zum Glück - nicht verfolgt.

Zusammenfassung

Fassen wir zusammen[14]: Eine negative Totalüberschussprognose ist ein Indiz für einen steuerlich unbeachtlichen Liebhabereibetrieb[15], ist aber alleine nicht ausreichend. Denn Liebhaberei beinhaltet auch das subjektive Element der persönlichen Neigung. Auch dann, wenn die Ergebnisprognose negativ ist, kommt eine Liebhaberei nur in Betracht, wenn die Tätigkeit auf einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Motiven beruht und sich der Steuerpflichtige nicht wie ein Gewerbetreibender verhält. Dies ist z. B. dann anzunehmen, wenn die verlustbringende Tätigkeit aus dem Bereich der allgemeinen Lebensführung und in persönlichen Neigungen liegenden Gründen (weiter) ausgeübt wird[16].

---

10 BFH, Beschluss v. 16.11.2022 X V 46/22, BFH/NV 2023 S. 118, Rz. 17.
11 Vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 9.2.2017 1 K 841/15, EFG 2017 S. 913, Rz. 69.
12 BFH, Urteil v. 21.8.1990 VIII R 25/86, BStBl 1991 II S. 564.
13 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 9.2.2017 1 K 841/15, EFG 2017 S. 913; Thüringer FG, Urteil v. 11.9.2019 3 K 59/18, EFG 2021 S. 32.
14 Vgl. auch FG Baden-Württemberg, Urteil v. 9.2.2017 1 K 841/15, EFG 2017 S. 913, Rz. 67.
15 BFH, Urteil v. 24.11.1988 IV R 37/85, BFH/NV 1989 S. 574; Rz. 15.
16 BFH, Urteil v. 19.11.1985 VIII R 4/83, BStBl 1986 II S. 289; Wacker, in Schmidt, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz. 31 m. w. N.

3.2 Kaufmännische Reaktion auf Verluste

Kann wie vorstehend dargelegt das persönliche Motiv ausgeschlossen werden, ist dies für sich alleine jedoch nicht ausreichend. Es werden damit nur die unter Tz. 2.1 dargelegten Rechtsfolgen vermieden und es liegt systematisch eine berufstypische Tätigkeit (vgl. Tz. 2.2) vor.

Auf Verluste muss reagiert werden ...

Auch bei berufstypischen Tätigkeiten liegt jedoch eine steuerliche Liebhaberei vor, wenn der Steuerpflichtige auf Verluste nicht kaufmännisch z. B. durch Umstrukturierungen oder Betriebseinstellungen reagiert[17].

... doch wie soll das bei PV-Anlagen gehen?

Damit stellt sich die Frage, wie reagiert werden muss, wenn die Finanzbehörde den Vorwurf erhebt, dass zwar eine berufstypische Tätigkeit vorläge, aber auf den Verlust nicht kaufmännisch reagiert wird? Dies ist im Fall von Photovoltaikanlagen denkbar simpel. Wie soll denn auf den Verlust reagiert werden? Eine Erweiterung der Anlage scheitert zumeist an der Dachflächengröße oder Ausrichtung des Daches oder Gebäudes. Auch die Finanzbehörde kann nicht ernsthaft glauben, dass die Gebäudenordseite eine sinnvolle Anlagenerweiterung wäre. Auch die Betriebseinstellung ist wirtschaftlich sinnfrei, denn die Verkaufserlöse für gebrauchte Photovoltaikanlagen sind regelmäßig gering. Kalkuliert man die Demontagekosten ein, ist dieser Vorgang i. d. Regel wirtschaftlich nicht darstellbar. Auch das Einstellen der Tätigkeit stellt keine wirtschaftliche Option dar, denn die hohen Anschaffungskosten amortisieren sich erst durch Zeitablauf. Wird die Anlage eingestellt, ändert dies am Anfangsverlust nichts. Dieser wird nur dadurch kleiner, dass die Anlage möglichst lange betrieben wird. Wer die Anlage z. B. nach drei Jahren demontiert, wird logisch betrachtet immer wirtschaftlich schlechter dastehen als jemand, der die Anlage einfach ohne weitere Betriebskosten weiter betreibt. Man könnte sagen, dass man mit der Anschaffung der Anlage "im Hamsterrad des Weiterbetriebs" gefangen ist und keine sinnvolle Option existiert, diese Spirale zu verlassen. Es kann daher folglich kaufmännisch auf einen Verlust nur durch simplen Weiterbetrieb reagiert werden. Es kann einzig versucht werden, die laufenden Kosten gering zu halten.

4. Ergänzungen zur Totalüberschussprognose

Wie bereits zu Beginn dargestellt, erstellen die Finanzbehörden bei Photovoltaikanlagen häufig Totalüberschussprognosen auf einen 20-Jahres-Zeitraum. Dies ist dem Grunde nach sachlich zutreffend[18]. Dabei sind aber einige Punkte strittig bzw. werden einige Punkte häufig von den Finanzbehörden bei den angefertigten Totalüberschussprognosen ignoriert.

---

17 Z. B. BFH, Urteile v. 17.11.2004 X R 62/01, BStBl 2005 II S. 336; v. 31.3.1992 IX R 11/87, BFH/NV 1993 S. 8; Beschlüsse v. 19.1.1998 XI B 23/97, BFH/NV 1998 S. 845; v. 2.6.1999 X R 149/95, BFH/NV 2000 S. 23; v. 15.11.2006 XI R 58/04, BFH/NV 2007 S. 434.

18 Beispielsweise BFH, Beschluss v. 5.7.2000 X B 135/99, BFH/NV 2001 S. 158.

4.1 Aufgabegewinn Teil der Prognose

Aufgabegewinn Teil der Prognose

Eine Totalüberschussprognose stellt auf den Totalgewinn zwischen Betriebseröffnung und Betriebsaufgabe ab. Dabei wird auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (bei Photovoltaikanlagen von 20 Jahren) abgestellt. In diese Prognose sind aber zwingend auch die Restwerte einer Anlage nach 20 Jahren einzubeziehen, weil der Aufgabegewinn unstrittig Teil der Totalüberschussprognosen ist[19]. Auch wenn der Restwert einer 20 Jahre alten Anlagen regelmäßig gering ist, muss dieser dennoch in die Prognose mit einbezogen werden.

4.2 Ansatz des privaten Stroms

Privater Strom: Ansatz mit Teilwert

Der im privaten Bereich verwendete Strom einer Photovoltaikanlage ist eine Entnahme. Diese ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten. Allzu leicht geht die Finanzbehörde - und auch Teile der Literatur[20] - häufig davon aus, dass der Strom hierbei mit den Selbstkosten/Produktionskosten anzusetzen ist. Hierdurch sind Ergebnisprognosen natürlich negativ, denn der privat verbrauchte Strom wird lediglich mit den Selbstkosten angesetzt, der eingespeiste Storm mit den niedrigen Einspeisevergütungen. Hierbei muss sich bei kleinen Anlagen eine negative Überschussprognose ergeben, denn lohnenswert sind solche Anlagen aus wirtschaftlicher Sicht nur dann, wenn man die hohen privaten ersparten Stromkosten mit einbezieht. Daher stellt sich die Frage, ob der Ansatz des privat verbrauchten Stroms mit den Selbstkosten korrekt ist.

Bewertungsmaßstab ist - wie oben dargestellt - der Teilwert. Dieser ist in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG definiert als Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Marktpreis vs. Selbstkosten

Aufgrund der Vielzahl von Fällen in Praxis ist es verwunderlich, dass nicht abschließend geklärt ist, inwieweit der Teilwert von entnommenem Strom den Selbstkosten oder Wiederbeschaffungskosten entspricht[21]. Nach der alten Verwaltungsauffassung entspricht der Teilwert den anteiligen Herstellungskosten auf Vollkostenbasis der selbsterzeugten Energie einschließlich AfA und Finanzierungskosten; der Teilwert des Stroms konnte aus Vereinfachungsgründen aber aus dem Strompreis eines Regionalversorgers abgeleitet werden. Für ab 1.4.2012 in Betrieb genommene Anlagen mit 0,20 €/kWh[22]. Das praktische Problem: Diese Verwaltungsanweisungen sind aufgehoben. Daher geht die Verwaltung

---

19 Hierzu grundlegend BFH, Beschluss v. 25.6.1984 GrS 4/82, BStBl 1984 II S. 751.
20 Exemplarisch Hage/Hoffmann/Sinne, Stbg 2021 S. 285.
21 So auch Korn, in Korn/Strahl, EStG, §6 Rz. 399.
22 So z. B. FinMin. Schleswig-Holstein v. 25.7.2018, Kurzinfo ESt 23/2018; Aktueller Tipp Photvoltaik des Finanzministeriums Baden-Württemberg.

inzwischen in der Praxis rein von den Selbstkosten aus. Rechtlich ist dies zweifelhaft. Denn selbst die Finanzverwaltung geht in ihren Teilwertvermutungen davon aus[23], dass der Teilwert von Umlaufvermögen - und ein solches ist Strom - den Wiederbeschaffungskosten entspricht[24]. Dies ist der Markt-Strompreis und eben nicht die reinen Selbstkosten. Auch die Literatur geht bei Umlaufvermögen regelmäßig von einem Teilwert i. H. der Wiederbeschaffungskosten i. H. des Marktpreises aus[25]. Auch der BFH geht davon aus, dass im Fall der Entnahme der Teilwert grundsätzlich durch den Marktpreis bestimmt wird[26]. Unter dem Marktpreis ist der Durchschnittspreis zu verstehen, der an einem bestimmten Handelsplatz für Waren der betreffenden Art und Güte erzielt wird[27]. Im Fall von Strom ist dies u. E. der Preis des örtlichen Energieversorgers. Nur wenn das Wirtschaftsgut keinen Marktpreis hat, sind die Wiederherstellungskosten / Selbstkosten maßgeblich[28].

U. E. Makrtpreis

Dies lässt sich auch anhand des Gesetzes begründen. Der Teilwert ist, wie oben dargelegt, der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist vom konkreten Betrieb auszugehen. Würde ein Erwerber also z. B. eine ganz bestimmte Photovoltaikanlage auf einem Einfamilienhaus erwerben, würde er den Strom anschließend natürlich möglichst vollständig an den Hausbesitzer verkaufen, weil dieser ihm ein höheres Entgelt zahlen würde als die Netzeinspeisevergütung. Für den Betriebserwerber hat der ins Privatvermögen entnommene Strom somit den Wert des Verkaufspreises an den privaten Endverbraucher. Dies ist der Marktpreis oder ein maximal geringfügig darunter liegender Wert. Daher erschien die alte Verwaltungsauffassung von 0,20 €/kWh auch plausibel, denn dies entsprach damals dem ungefähren Marktpreis - auch wenn dieser inzwischen natürlich deutlich höher liegt.

Für Marktpreis spricht auch FG zu Wärmeabgabe

Unsere Behauptung, dass der Teilwert des entnommenen Stroms dem Marktpreis und nicht den Selbstkosten entspricht, lässt sich auch durch konkrete Rechtsprechung stützen. So ging das Niedersächsische FG[29] davon aus, dass der Teilwert einer entnommenen Kilowattstunde Wärme dem Wärmepreis am Markt und nicht den Selbstkosten entspricht. Die Revision Az. IV R 42/12 wurde zwar geführt, von der Finanzbehörde jedoch zurückgezogen.

---

23 Vgl. H 6.7 EStH „Teilwertvermutung“.
24 So auch BFH, Urteil v. 27.10.1983 IV R 143/80, BStBl 1984 II S. 35.
25 Exemplarisch m. w. N. Korn, in Korn/Strahl, EStG, § 6 Rz. 333.
26 BFH, Urteil v. 6.8.1985 VIII R 280/81, BStBl 1986 II S. 17 m. w. N.; Korn, in Korn/Strahl, EStG, § 6 Rz. 398.
27 BFH, Urteil v. 22.7.1988 III R 175/85, BStBl 1988 II S. 995.
28 Korn, in Korn/Strahl, EStG, § 6 Rz. 398.
29 Niedersächsisches FG, Urteil v. 12.6.2012 13 K 135/10, DStRE 2013 S. 1281.

4.3 Unsicherheiten - Zu- und Abschläge

Prognosen sind immer unsicher

Totalüberschussprognosen sind stets Zukunftsprognosen, die immanent Unsicherheiten in sich tragen. Im Bereich der Überschussprognosen bei Vermietungseinkünften nach § 21 EStG trägt die Verwaltung dem beispielsweise dadurch Rechnung, dass die Einnahmen pauschal um 10 % erhöht und die Ausgaben pauschal um 10 % gemindert werden[30]. Im Bereich der Photovoltaik existieren keine solche pauschalen Zu- und Abschläge. Jedoch muss u. E. auch hier analog der Unsicherheit der Prognose Rechnung getragen werden. Dies bedeutet, dass Prognosen, die nur minimal zu einem negativen Ergebnis führen, u. E. nicht als Indiz zur Verwerfung der Gewinnerzielungsabsicht taugen.

5. Formulierungshilfen für Mustereinsprüche

Mustereinspruch

Verweigert die Finanzverwaltung die Anerkennung eines Verlustes aus einer Photovoltaikanlage wegen Liebhaberei aufgrund einer defizitären Totalüberschussprognose, kann der Einspruch mittels der nachfolgenden Absätze begründet werden. Diese basieren auf den vorstehenden Ausführungen.

Praxishinweise
1. Die nachfolgenden Absätze können ohne Nennung unserer Urheberschaft von Ihnen verwendet und verändert werden. Nutzen Sie für Ihren Einspruch bitte auch nur jene Teile der Formulierung, die für Ihren Sachverhalt passend sind. 2. Fällt die Anlage unter § 3 Nr. 72 EStG, kann ein solcher Einspruch nicht geführt werden, denn die gesetzliche Folge ist zwingend. 3. Punkte, bei denen zwingende Ergänzungen vorzunehmen sind, haben wir farbig hervorgehoben. 4. Zitationen sind bewusst nicht als Fußnoten, sondern als Klammerzusätze angegeben, um eine Kopierbarkeit des Textes zu ermöglichen.

Sehr geehrte Damen und Herren,
mit Schreiben vom xxxxx teilten Sie mit, dass Sie den Verlust aus einer Photovoltaikanlage mit der Begründung einer Liebhaberei aufgrund negativer Totalüberschussprognose nicht anerkennen. Hiergegen wird Einspruch erhoben. Dies wird wie folgt begründet.

a) Der Liebhabereibegriff umfasst eine subjektive Komponente

Das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht ist immanentes Merkmal der gewerblichen Einkünfte. Dieses Merkmal kann jedoch nicht rein auf eine negative Totalüberschussprognose gestützt werden. Rechtlich verkennt dieses Vorgehen den sog. zweigliedrigen Liebhabereibegriff. Zweigliedrig deswegen,

30 BMF, Schreiben v. 8.10.2004 IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl 2004 I S. 933.

weil eine steuerliche Liebhaberei kumulativ voraussetzt, dass (a) objektiv eine negative Ergebnisprognose besteht (fehlende Gewinnerzielungsabsicht) und (b) subjektiv dies aus persönlicher Neigung akzeptiert wird (BFH, Urteil v. 10.1.2012 IV B 137/10, BFH/NV 2012 S. 723; Beschluss v. 18.6.2015 X B 20/15, BFH/NV 2015 S. 1418). Auch das BVerfG geht von einem zweigliedrigen Liebhabereibegriff aus (BVerfG, Beschluss v. 30.9.1998 2 BvR 1818/91, DStR 1998 S. 1743). Obgleich objektiv Sie zum Ergebnis einer negativen Totalüberschussprognose kommen, liegt das subjektive Element der Liebhaberei im Streitfall nicht vor. Dass dieses subjektive Element, somit das Ausführung der Tätigkeit aus persönlichen Gründen, ein immanentes Merkmal der Liebhaberei darstellt, lässt sich leicht durch einen Blick in die Rechtsprechungshistorie nachweisen. So zeigt sich, dass fast alle Urteile zur Liebhaberei Tätigkeiten umfassen, die einen hohen privaten Faktor beinhalten und auch als Hobby-Tätigkeit typisch sind. Exemplarisch seien hier genannt: BFH, Urteile/Beschlüsse v. 15.11.1984 IV R 139/81, BStBl 1985 II S. 205 (Reitschule); v. 21.3.1985 IV R 25/82, BStBl 1985 II S. 399 (Gestüt); v. 19.7.1990 IV R 82/89, BStBl 1991 II S. 333 (Trabrennstall); v. 13.12.1990 IV R 1/89, BStBl 1991 II S. 452 (LuF); v. 23.10.1992 VI R 59/91 BStBl 1993 II S. 303 (Amateurfußball); v. 21.1.1999 IV R 27/97, BStBl 1999 II S. 638 (LuF); v. 27.1.2000 IV R 33/99, BStBl 2000 II S. 227 (Pferdezucht); v. 14.7.2003 IV B 81/01, BStBl 2003 II S. 804 (Weinbau); v. 31.3.1992 IX R 11/87, BFH/NV 1993 S. 8 (Märchenwald); v. 24.2.1999 X R 106/95, BFH/NV 1999 S. 1081 (Motorboot); v. 16.3.2000 IV R 53/98, BFH/NV 2000 S. 1090 (Traberhaltung); v. 19.5.2000 X B 75/99, BFH/NV 2000 S. 1458 (Galerie); v. 1.3.2005 IX B 170/04, BFH/NV 2005 S. 1066 (Segelyacht).

Bei Tätigkeiten, die auf den ersten Blick keinen hohen persönlichen Bezug aufweisen (sog. berufstypische Tätigkeiten), nimmt die Rechtsprechung Liebhaberei an, wenn Anlaufverluste bzw. eine länger andauernde Verlustperiode zu der Erkenntnis führen, dass die Tätigkeit bei objektiver Betrachtung zur Erzielung eines Totalgewinns/-überschusses ungeeignet ist und der Steuerpflichtige auf diese nicht kaufmännisch z. B. durch Umstrukturierungen oder Betriebseinstellungen reagiert (z. B. BFH, Urteile v. 17.11.2004 X R 62/01, BStBl 2005 II S. 336 zu einem Möbelgeschäft; v. 31.3.1992 IX R 11/87, BFH/NV 1993 S. 8 zu einem Märchenwald; Beschlüsse v. 19.1.1998 XI B 23/97, BFH/NV 1998 S. 845 zu einer Boutique; v. 2.6.1999 X R 149/95, BFH/NV 2000 S. 23 zu einem Blumenladen; v. 15.11.2006 XI R 58/04, BFH/NV 2007 S. 434 zu einem Heilfasten-Haus eines Arztes). Die Rechtsprechung erkennt zunächst an, dass bei dem Beginn einer risikobehafteten unternehmerischen Erwerbstätigkeit Anlaufverluste entstehen können. Reagiert jedoch der Steuerpflichtige auf eine anhaltende Verlustperiode nicht mit Umstrukturierungsmaßnahmen, so erblickt die Rechtsprechung darin ein gewichtiges äußeres Beweisanzeichen gegen das Vorliegen einer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Tätigkeit. Im

Unterschied zu privattypischen Tätigkeiten müssen aber "zusätzliche Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verluste aus persönlichen Gründen oder Neigungen hingenommen werden" (BFH, Urteil v. 12.9.2002, IV R 60/01, BStBl 2003 II S. 85; Beschluss v. 30.4.2004 IV B 93/02, BFH/NV 2004 S. 1396).

In der Folge stellt sich die Frage, ob das Betreiben einer Photovoltaikanlage aus privater Neigung geschieht. Hierzu existieren einige wenige FG-Urteile (FG Baden-Württemberg, Urteil v. 9.2.2017 1 K 841/15, EFG 2017 S. 913; Thüringer Finanzgericht, Urteil v. 11.9.2019 3 K 59/18, EFG 2021 S. 32). Diese kommen dabei zu folgendem Ergebnis: Macht der Steuerpflichtige glaubhaft, dass die Investitionsentscheidung hin zu einer Photvoltaikanlage auch aus wirtschaftlichen Überlegungen getroffen wurde, so kann nicht ex ante von einer persönlichen Neigung ausgegangen werden. Eine individuelle und ausführliche Prognoseberechnung ist dabei entbehrlich und stellt eine übersteigerte Anforderung dar, wenn das Betreiben der Anlage (z. B. vom Anlagenaufsteller) als gewinnbringendes Geschäftsmodell angepriesen wird und die Angaben plausibel erscheinen (so explizit Thüringer FG, Urteil v. 11.9.2019 3 K 59/18, EFG 2021 S. 32, Rz. 39). Insbesondere bei kleinen Anlagen kann dem Steuerpflichtigen nicht eine umfassende Prognoseberechnung zugemutet werden.

Bei unserem Mandanten lag der Investitionsentscheidung ein wirtschaftlicher Grund zugrunde. Dies kann wie folgt dargelegt werden:

- *Beweismittel wie z. B. Prospekte/Flyer des Anlagenaufstellers sind aufzuführen und beizufügen*

Die von den obigen Punkten abweichende BFH-Rechtsprechung im BFH-Beschluss v. 16.11.2022 X V 46/22, BFH/NV 2023 S. 118 wonach das Betreiben einer Photovoltaikanlage aus privaten Gründen erfolgt, ist bei unserem Mandaten nicht einschlägig. Dies schon deswegen, weil der vom BFH beurteilte Fall eine Anlage umfasste, deren erzeugter Strom vollständig ins öffentliche Stromnetz eingespeist wurde. Bei unserem Mandanten wird die Anlage auch genutzt zum privaten Strombezug. Dies war ein maßgebender wirtschaftlicher Grund für meinen Mandanten in Bezug auf die Anlageninvestition. Daher ist der vorgenannte BFH-Beschluss bei unserem Mandanten nicht einschlägig.

b) Hilfsweiser Vortrag zur vorgelegten Totalüberschussprognose

Der von Ihnen vorgelegten Totalüberschussprognose ist nicht zu folgen, weil diese in folgenden Punkten rechtsfehlerhaft durchgeführt wurde:

aa) Aufgabegewinn

Eine Totalüberschussprognosen stellt auf den Totalgewinn zwischen Betriebseröffnung und Betriebsaufgabe ab. Dabei wird auf die

betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (bei Photovoltaikanlagen von 20 Jahren) abgestellt. In diese Prognose sind aber zwingend auch die Restwerte einer Anlage nach 20 Jahren einzubeziehen, weil der Aufgabegewinn unstrittig Teil der Totalüberschussprognosen ist (hierzu grundlegend BFH, Beschluss v. 25.6.1984 GrS 4/82, BStBl 1984 II S. 751). Wir beantragen daher die Einbeziehung eines Anlagen-Restwertes von xxxxxxxx € in Ihre Berechnung.

bb) Ansatz des privat verbrauchten Stroms

Der im privaten Bereich verwendete Strom einer Photovoltaikanlage ist eine Entnahme. Diese ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten. Dieser ist in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG definiert als Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Sie gehen in Ihrer Prognoseberechnung rechtsfehlerhaft davon aus, dass der Teilwert des eigenverbrachten Stroms den Selbstkosten entspricht und verstoßen damit gegen die eigenen Verwaltungsanweisungen. In H 6.7 EStH "Teilwertvermutung" wird davon ausgegangen, dass der Teilwert von Umlaufvermögen - und ein solches ist Strom - den Wiederbeschaffungskosten entspricht. Dies entspricht der obersten Rechtsprechung (BFH, Urteile v. 27.10.1983 IV R 143/80, BStBl 1984 II S. 35; v. 6.8.1985 VIII R 280/81, BStBl 1986 II S. 17) und der Literaturauffassung (exemplarisch m. w. N. Korn, in Korn/Strahl, EStG, § 6 Rz. 333). Nur wenn das Wirtschaftsgut keinen Marktpreis hat, sind die Wiederherstellungskosten/Selbstkosten maßgeblich (so auch Korn, in Korn/Strahl, EStG, § 6 Rz. 398).

Der Teilwert des privat verbrauchten Stroms entspricht folglich nicht den Selbstkosten, sondern dem Markt-Strompreis von xxxx € / kWh. Wir bitten insoweit um Anpassung Ihrer Totalüberschussprognose.

Ergänzend sei erwähnt, dass das Niedersächsische FG (Niedersächsische FG, Urteil v. 12.6.2012 13 K 135/10, DStRE 2013 S. 1281) davon ausgeht, dass der Teilwert einer entnommenen Kilowattstunde Wärme dem Wärmepreis am Markt und nicht den Selbstkosten entspricht. Dies stützt unsere vorgenannte Argumentation.

cc) Unsicherheiten - Zu- und Abschläge

Totalüberschussprognosen sind stets Zukunftsprognosen, die immanent Unsicherheiten in sich tragen. Im Bereich der Überschussprognosen bei Vermietungseinkünften nach § 21 EStG trägt die Verwaltung dem beispielsweise dadurch Rechnung, dass die Einnahmen pauschal um 10 % erhöht und die Ausgaben pauschal um 10 % gemindert werden (BMF, Schreiben v. 8.10.2004 IV C 3 - S 2253 - 91/04, BStBl 2004 I S. 933). Es wird hiermit beantragt, dass auch im Rahmen Ihrer Totalüberschussprognose

solchen Unsicherheiten Rechnung getragen wird. Bisher ist dies nicht der Fall. Dies beantragen wir zu berichtigen.

c) Fazit

Das Betreiben der Anlage unseres Mandanten stellt keinen Liebhabereibetrieb dar. Die Berücksichtigung des Verlustes ist damit steuerlich zutreffend.

Impressum **www.neufang-akademie.de**

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.
Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de