

## Betrieb einer Photovoltaikanlage - Steuerliche Konsequenzen

Überblick zu den verschiedenen steuerlichen Regelungen und Pflichten im Zusammenhang mit der Inbetriebnahme einer solchen Anlage

### Umsatzsteuer

#### 1. Grundsatz

Der Betreiber einer Photovoltaikanlage agiert dann unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, wenn der erzeugte Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird. Auch bei sonst nicht unternehmerisch tätigen Personen liegt eine nachhaltige Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG vor (konkret in Bezug auf den „Betrieb von Anlagen zur Energieerzeugung“ - vgl. Abschnitt 2.5. Abs. 1 UStAE).

Wird eine Photovoltaikanlage ausschließlich für den Eigenverbrauch des erzeugten Stroms genutzt, ergeben sich ertrag- und umsatzsteuerlich keine Folgewirkungen.

#### 2. Unternehmereigenschaft der Kirchengemeinden

Für die Umsatzbesteuerung ist die Unternehmereigenschaft ein maßgebendes Kriterium. Im Bereich der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (nachfolgend kurz ‚jPdöR‘), wie z.B. den Kirchengemeinden, ist hierbei infolge einer grundlegenden Rechtsänderung eine differenzierte Prüfung erforderlich.

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 wurden die Regelungen der Unternehmereigenschaft der jPdöR neu gefasst. § 2 Abs. 3 wurde aufgehoben und § 2b neu mit Wirkung vom 01.01.2017 in das Umsatzsteuergesetz eingeführt. Die Umsatzsteuerpflicht der jPdöR gemäß § 2 Abs. 3 UStG a.F. knüpfte unter Verweis auf das Körperschaftsteuergesetz an das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art an. In Folge des Reformwechsels sind nunmehr für die Überprüfung der Unternehmereigenschaft von jPdöR die allgemeinen Regelungen des § 2 Abs. 1 UStG maßgebend. § 2b UStG befasst sich nur noch mit der Frage der Steuerbarkeit hoheitlicher Tätigkeiten bzw. öffentlich-rechtlichem Handelns.<sup>1</sup> **Eine Photovoltaikanlage wird zweifelsfrei privatrechtlich betrieben; § 2b UStG ist folglich nicht anwendbar.**

#### 2a. Umsatzsteuerliche Beurteilung bis zum 31.12.2016 (§ 2 Abs. 3 UStG a.F.)

Die Stromeinspeisung durch die Kirchengemeinde führt dann zu einem steuerrelevanten Betrieb gewerblicher Art (nachfolgend kurz: ‚BgA‘), wenn sich diese Tätigkeit innerhalb der Gesamtbetätigung der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt und von einigem Gewicht ist (§ 4 Abs. 1 KStG).

Ein wichtiger Anhaltspunkt ist dabei die nachhaltige Überschreitung einer Umsatzgrenze von jährlich 35.000 EUR (brutto).<sup>2</sup> Für diese Betrachtung sind die Aktivitäten gewerblicher Art der Kirchengemeinde zusammenzufassen, die gleichartig sind und zwischen denen eine Verflechtung besteht. Ob ein BgA vorliegt, hängt insofern vom jährlichen Energieertrag der Photovoltaik-Anlage(n) in Verbindung mit dem im EEG fixierten Vergütungspreis für Solarstrom ab. In den Jahren,

<sup>1</sup> vgl. zur Neuregelung der Umsatzbesteuerung: Rundschreiben an die Kath. Kirchengemeinden im Erzbistum Paderborn vom 15. März 2016 (Veröffentlichung im Kirchlichen Amtsblatt 2016, Stück 4, Nr. 54)

<sup>2</sup> 2015 von bisher 30.678 EUR auf 35.000 EUR angehoben; R 4.1 Abs. 5 KStR 2015

in denen die Jahresumsatzgrenze nicht überschritten wird, greift die Finanzverwaltung von sich aus den Fall nicht auf.

Im Einzelfall kann auch bei Unterschreiten der 35.000 EUR-Grenze eine wirtschaftliche Bedeutsamkeit angenommen werden, wenn besondere Gründe von der jPdÖR - so auch Kirchengemeinden - vorgetragen werden (z.B. unmittelbar bestehende Wettbewerbssituation zu Privatanbietern; R 4.1 Abs. 5 Satz 4 u. 5 KStR 2015). Diese wohlgemerkt nicht der Finanzverwaltung, sondern nur der jPdÖR vorbehaltene Möglichkeit wurde in Bezug auch den Betrieb einer Photovoltaikanlage durch die Rechtsprechung bestätigt. Damit wird die Möglichkeit eröffnet, die Vorsteuern auf die Investitions- und Betriebskosten der Anlage gegenüber der Finanzverwaltung geltend zu machen.

Hierbei sind dem angestrebten Finanzierungsvorteil jedoch der entstehenden Beratungsbedarf und die mit einer Besteuerung einhergehenden Pflichten der Kirchengemeinden gegenüberzustellen (vgl. abschließende Bemerkungen, Seite 4).

2b. Umsatzsteuerliche Beurteilung in der Übergangsphase vom 01.01.2017 bis längstens 31.12.2020 (§ 27 Abs. 22 UStG)

Nach § 27 Abs. 22 UStG konnte die jPdÖR im Vorjahr dem Finanzamt gegenüber erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG a.F. für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet. Im Erzbistum Paderborn haben alle Kirchengemeinden diese Übergangsregelung in Anspruch genommen.

Insofern gelten die unter Ziff. 2a. dargestellten Regelungen für die Umsatzbesteuerung der Photovoltaikanlagen uneingeschränkt auch für die Übergangsphase fort.

Zudem hat sich die Finanzverwaltung bereit erklärt, für erst nach 2020 zu versteuernde Aktivitäten einen anteiligen Vorsteuerabzug auch für solche Investitionen zu ermöglichen, die im Optionszeitraum getätigt wurden und bei denen die Aktivitäten zunächst noch dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind.<sup>3</sup> Der zunächst nicht steuerpflichtige Betrieb einer in den Jahren 2017 bis 2020 installierten Photovoltaikanlage schließt demnach einem späteren anteiligen Vorsteuerabzug über § 15a UStG nicht aus.

Für im Übergangszeitraum geplante neue Anlagen kann die Kirchengemeinde also unter Berufung auf die bisherige Rechtslage einen BgA forcieren, womit der vollständige Vorsteuerabzug für die Investitionsaufwendungen gewährleistet wäre. Sofern die damit einhergehende steuerliche Überprüfung zum jetzigen Zeitpunkt vermieden werden soll, ist zumindest anteilig der Vorsteuerabzug auch noch ab 2021 denkbar.

2c. Umsatzsteuerliche Beurteilung nach aktuellem Recht (§ Abs. 1 UStG), anwendbar spätestens ab 01.01.2021

Spätestens ab dem 1. Januar 2021 beurteilt sich die Unternehmereigenschaft der jPdÖR im Bereich der privat-rechtliche Tätigkeiten uneingeschränkt nach den allgemeingültigen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes. Der BgA-Begriff wird hierbei umsatzsteuerlich irrelevant.

Die Kirchengemeinde ist als Betreiber einer Photovoltaikanlage grundsätzlich Unternehmer im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG. Grundsätzlich unterliegen insofern die Umsätze aus dem Betrieb der Anlage der Umsatzsteuer. Hierzu gehören im Übrigen auch die vom Netzbetreiber im Rahmen der

---

<sup>3</sup> BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 (Az.: III C 2 - S 7107/16/10001 - BStBl 2016 I S. 1451)

ausgezahlten Einspeisevergütung (Gutschrift) mit aufgeführte Umsatzsteuer.<sup>4</sup> Auf der anderen Seite können Vorsteuern aus ordnungsgemäßen Rechnungen für die Beschaffung, Installation und den laufenden Betrieb der Anlage in Abzug gebracht werden.

Für weitergehenden Fragen, wie etwa der Besteuerung als Kleinunternehmer gemäß § 19 UStG<sup>5</sup>, müssen alle Umsätze der Kirchengemeinde auf privatrechtlicher Grundlage vollständig erfassen werden.

### **Körperschaft- und Gewerbesteuer**

Weiterhin muss geprüft werden, ob die Einkünfte aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage den Ertragsteuern (Körperschafts- und Gewerbesteuer) zu unterwerfen sind. Entgegen der abgeschafften Anknüpfung im Umsatzsteuergesetz ist hierbei unverändert auf das Vorliegen eines BgAs abzustellen (vgl. insoweit auch Ziff. 2a.).

Es ist zu bedenken, dass die Erstattung der umsatzsteuerlich geltend gemachten Vorsteuern als Einnahmen in den Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen zu erfassen sind.

Die Körperschaftsteuerpflicht des jeweiligen BgA beginnt gemäß § 24 KStG mit Überschreiten des Gewinns in Höhe des Freibetrages von 5.000 EUR.

Der Gewinn eines BgAs unterliegt nur dann der Gewerbesteuer, wenn neben der Einnahmeerzielungsabsicht auch eine unwiderlegbare Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Der Freibetrag beträgt ebenfalls 5.000 EUR.

Kirchengemeinden, die eine Photovoltaikanlage mit einer entsprechend ausgelegten Gesamtleistung planen (bzw. diese bereits betreiben), sollten sich der Mithilfe eines Steuerberaters bedienen, um die Erfüllung der steuerlichen Pflichten sicherzustellen. Dies gilt auch, wenn bei einer kleineren Anlage ganz bewusst im Hinblick auf den Vorsteuerabzug die Besteuerung angestrebt wird.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass es sich bei den v.g. Ausführungen nur um eine grundsätzliche Betrachtung handeln kann. Diese kann aufgrund der Komplexität und des ständigen Wandels der Rechtsmaterie nicht den Anspruch haben, eine konkrete Prüfung durch einen Steuerberater zu ersetzen. Jeder Einzelfall bedarf einer gesonderten Betrachtung.

Stand Juni 2017

---

<sup>4</sup> Ggf. ist der Netzbetreiber darauf hinzuweisen, dass die Anlage nicht unternehmerisch betrieben bzw. keine entsprechende Option in Anspruch genommen wird. Es ist in diesem Fall darauf zu achten, dass in der Gutschrift für den eingespeisten Strom keine Umsatzsteuer ausgewiesen wird. Andernfalls ist der Steuerbetrag zwingend an das Finanzamt abzuführen.

<sup>5</sup> vgl. zur „Besteuerung der Kleinunternehmer“ im Detail: Broschüre ‚STEUERPFLICHTEN DER KIRCHENGEMEINDEN‘ (Seite 14/15)