

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 5/2011

Steuerliche Aspekte der Investition in erneuerbare Energien – Fotovoltaikanlagen, Blockheizkraftwerke, Solar- und Windkraftfonds –

1. Steuerliche Beurteilung der Investition in Fotovoltaikanlagen
2. Besonderheiten bei (Klein-)Blockheizkraftwerken
3. Weitere Anlageformen im Umweltbereich

Investitionen im Bereich regenerativer Energien stehen derzeit besonders im Fokus. Aus Sicht der Privatpersonen betrifft dies insbesondere die Errichtung einer eigenen Fotovoltaikanlage oder den Betrieb eines (Klein-)Blockheizkraftwerks, welche mittlerweile von der Dimensionierung her auch für Einfamilienhäuser geeignet sind. Im Folgenden gehen wir auf die steuerlichen Folgen derartiger Investitionen ein. Zum einen haben „Privatpersonen“ dann **steuerliche Pflichten** zu erfüllen, die sonst nur Unternehmer betreffen, andererseits bestehen auch **steuerliche Förderinstrumente**, welche es zu nutzen gilt.

1 Steuerliche Beurteilung der Investition in Fotovoltaikanlagen

a) Wirtschaftliche Rahmenbedingungen – insbesondere Erneuerbare-Energien-Gesetz

Fotovoltaikanlagen sind Anlagen, in denen mittels Solarzellen ein Teil der Sonnenstrahlung unmittelbar in elektrische Energie umgewandelt wird. Dagegen dienen Solarkollektoranlagen – oder auch thermische Solaranlagen – ausschließlich der Wärmeerzeugung. Die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen beim Betrieb einer Fotovoltaikanlage werden im Wesentlichen durch das im Jahr 2000 in Kraft getretene **Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (kurz: EEG)** bestimmt. Dieses Gesetz erfuhr in den Jahren 2004 und 2009 eine weitgehende Novellierung. Kernpunkt des EEG war und ist, dass Netzbetreiber verpflichtet sind, Stromquellen aus erneuerbaren Energien (v.a. Fotovoltaik, Windkraft und Biomassekraftwerke) unverzüglich vorrangig an das Stromnetz anzuschließen, den eingespeisten Strom abzunehmen und zu festgelegten Sätzen zu vergüten (sog. Einspeisevergütung).

Die **Einspeisevergütungssätze** sind gestaffelt nach der Größe und der Aufstellungsart der Fotovoltaikanlage und werden in regelmäßigen Abständen abgesenkt, um dem technischen Fortschritt und der damit einhergehenden Absenkung der Anschaffungskosten einer solchen Anlage Rechnung zu tragen. Maßgebend für eine Anlage sind die Sätze im Zeitpunkt der Inbetriebnahme. Der so ermittelte Satz für die Einspeisevergütung gilt dann über die gesamte Dauer der garantierten Einspeisevergütung von 20 Jahren. Aktuell gelten für Anlagen auf/an Gebäuden folgende Vergütungssätze (abweichende Sätze für Freiflächenanlagen):

Inbetriebnahme	Mindest-Solarstromvergütung in Ct/kWh ab 2010 für Anlagen auf/an Gebäuden						
	≤ 30 kW	> 30-100 kW	> 100-1000 kW	> 1000 kW	Eigenverbrauch bei Anteil bis 30 % (Anteil über 30 %)		
					≤ 30 kW	> 30-100 kW	> 100-500 kW
1.1.– 30.6.2010	39,14	37,23	35,23	29,37	22,76	0	0
1.7.– 30.9.2010	34,05	32,39	30,65	25,55	17,67 (22,05)	16,01 (20,39)	14,27 (18,65)

1.10.– 31.12.2010	33,03	31,42	29,73	24,79	16,65 (21,03)	15,04 (19,42)	13,35 (17,73)
1.1.– 31.12.2011	28,74	27,33	25,86	21,56	12,36 (16,74)	10,95 (15,33)	9,48 (13,86)

Hinweis:

Grundsätzlich sind für die gesamte zwanzigjährige Förderdauer die Vergütungssätze im Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Anlage maßgebend. Dies gilt auch beim Erwerb einer gebrauchten Anlage, d.h., dann gilt der bisherige Vergütungssatz für die Restlaufzeit fort. Bei einer Erweiterung der Anlage gilt für den zugebauten Teil der im Zeitpunkt der Inbetriebnahme dieses Teils aktuelle Vergütungssatz.

Zum 1.7.2011 erfolgte – anders als zunächst geplant – keine Absenkung der Vergütungssätze.

Die Installation einer Fotovoltaikanlage wird daneben durch weitere Förderprogramme unterstützt. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass einige Kreditinstitute eine solche Investition mit vergleichsweise zinsgünstigen Darlehen finanzieren. Des Weiteren erfolgt eine Unterstützung oftmals durch den örtlichen Energieversorger.

Auch die **KfW** fördert Investitionen in Fotovoltaikanlagen mittels zinsgünstiger und mit tilgungsfreien Anlaufjahren ausgestatteter Kredite (Programmnummer 270 „Erneuerbare Energien – Standard“). Die Beantragung erfolgt nicht direkt bei der KfW, sondern immer über die Hausbank. Im Übrigen bieten die großen Solaranlagenhersteller auf ihren Internetseiten Datenbanken, mit denen die Fördermöglichkeiten am jeweiligen Standort ermittelt werden können.

b) Umsatzsteuer beim Betrieb einer Fotovoltaikanlage

aa) Unternehmereigenschaft

Umsatzsteuerliche Fragen sind ein wesentlicher Aspekt bei der Investition in eine Fotovoltaikanlage. Wird der Betrieb der Anlage als umsatzsteuerliches Unternehmen eingestuft, wird beim Erwerb die Vorsteuer vom Finanzamt erstattet, so dass nur der Nettobetrag finanziert werden muss.

Nach gefestigter Auffassung liegt auch bei sonst nicht unternehmerisch tätigen Personen, die eine Fotovoltaikanlage betreiben eine nachhaltige Tätigkeit vor, so dass eine **Unternehmereigenschaft** im Sinne des Umsatzsteuergesetzes begründet wird, wenn der erzeugte Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird. Der Betrieb einer Fotovoltaikanlage unter Anwendung der Regeln des EEG führt also dazu, dass der Betreiber als umsatzsteuerlicher Unternehmer eingestuft wird. Dies gilt auch für sog. kaufmännisch-bilanzielle Einspeisungen, wenn der erzeugte Strom vom Anlagenbetreiber nicht in das Netz des Netzbetreibers eingespeist, sondern intern verbraucht wird.

Hinweis:

Allerdings hat dies nicht zwingend zur Folge, dass umsatzsteuerliche Pflichten zu erfüllen sind, da der Betreiber einer Anlage regelmäßig als **umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer** einzustufen ist. Kleinunternehmer brauchen auf von ihnen ausgeführte Umsätze keine Umsatzsteuer zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen, wenn der Gesamtumsatz zuzüglich Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17 500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. In diesen Fällen ist es regelmäßig wirtschaftlich günstiger, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten, damit der Vorsteuerabzug bei der Errichtung der Anlage gewährt wird. Wird von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht, so wird bei der Einspeisung keine Umsatzsteuer berechnet (und abgeführt). Ein Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung geschieht schlichtweg dadurch, dass der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Anlage im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht wird. Er bindet sich mit der Erklärung für mindestens fünf Kalenderjahre an den Verzicht der Kleinunternehmerregelung.

Errichtet eine **umsatzsteuerlich bereits tätige Person** eine Fotovoltaikanlage, so wird der Betrieb der Anlage umsatzsteuerlich nicht separat erfasst. Umsatzsteuerlich werden alle wirtschaftlichen Aktivitäten einer Person einmal berücksichtigt. Die umsatzsteuerlichen Folgen des Betriebs der

Fotovoltaikanlage sind dann mit in den für die anderen Aktivitäten erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen zu erfassen.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Rechtsanwalt R errichtet auf seinem privat genutzten Wohnhaus eine Fotovoltaikanlage.

Lösung: Mit der Rechtsanwaltstätigkeit ist R bereits unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuergesetz tätig und muss hierfür Umsatzsteuervoranmeldungen und eine Umsatzsteuerjahreserklärung abgeben. Errichtung und Betrieb der Fotovoltaikanlage sind nun eine weitere unternehmerische Tätigkeit, die in die Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärung mit einzubeziehen ist.

bb) Vorsteuerabzug

Die an den leistenden Unternehmer (Installateur oder Solarunternehmen) bei der Errichtung der Anlage gezahlte Umsatzsteuer kann gegenüber dem Finanzamt in der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass eine **Rechnung** vorliegt, die den Anforderungen des Umsatzsteuergesetzes genügt.

Weitere Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass die Fotovoltaikanlage **dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordnet** wird. Dies geschieht im Zweifel dadurch, dass die Vorsteuer aus dem Erwerb zeitnah in der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemacht wird.

Hinweis I:

Der Vorsteuerabzug kann nicht mehr im Nachhinein geltend gemacht werden. Zwar ist noch ungeklärt, bis zu welchem Zeitpunkt der Vorsteuerabzug spätestens geltend gemacht werden muss, doch empfiehlt sich eine möglichst zeitnahe Berücksichtigung in der Umsatzsteuervoranmeldung, spätestens aber in der pünktlich abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung.

Abzugsfähig sind alle Vorsteuern, die mit der Errichtung der Fotovoltaikanlage in Zusammenhang stehen. Dies ist zunächst die in der Rechnung des die Anlage installierenden Fachunternehmens ausgewiesene Umsatzsteuer. Daneben können aber z.B. auch Vorsteuern aus Beratungskosten im Zusammenhang mit der Errichtung der Anlage in Frage kommen. Weiterhin muss ggf. die Dachfläche im Hinblick auf die Errichtung der Anlage vorbereitet werden. Insoweit ist die Rechtsprechung aber noch uneinheitlich:

- Das FG Rheinland-Pfalz entschied mit Urteil vom 10.2.2011 (Aktenzeichen 6 K 2607/08), dass die Vorsteuern aus der Neueindeckung des Daches abzugsfähig sind, wenn eine noch nicht erneuerungsbedürftige, jedoch **asbesthaltige Dacheindeckung** allein deshalb erneuert wird, damit die rechtlichen Voraussetzungen für die Installation einer Fotovoltaikanlage erfüllt werden. Anders insoweit allerdings noch die Verfügung der OFD Frankfurt vom 10.7.2008 (Aktenzeichen S 7300 A – 156 – St 111).
- Fraglich ist der Vorsteuerabzug dann, wenn vorbereitend auf die Errichtung das Dach saniert wird und eine Dacherweiterung erfolgt. Insoweit kann argumentiert werden, dass die **Dachsanierung** primär der Nutzung des Gebäudes selbst dient und daher die Vorsteuern nicht abzugsfähig sind (so das FG München in dem Urteil vom 27.7.2009, Aktenzeichen 14 K 595/08).
- Dagegen ließ das FG Nürnberg in dem Urteil vom 29.9.2009 (Aktenzeichen 2 K 784/2009) den Vorsteuerabzug insoweit zu, als die Leistungen auf die Dachfläche entfielen, die später durch die Fotovoltaikanlage genutzt wurde. Ebenso auch in dem Urteil vom 13.4.2010 (Aktenzeichen 2 K 952/2008) betreffend der **Neueindeckung eines Daches** vor Montage der Fotovoltaikanlage.
- Anerkannt wurde der Vorsteuerabzug auch auf Kosten für eine statische Begutachtung der Dachkonstruktion und die **Verstärkung des Dachstuhls**, welche für die Montage der Anlage notwendig war (Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 19.5.2009, Aktenzeichen 2 K 1204/2008).
- Nach dem Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 21.12.2009 (Aktenzeichen 16 K 377/09) kann für Aufwendungen anlässlich der **Erweiterung eines Carports**, der selbst nicht unternehmerisch genutzt wird, und dessen Erweiterung lediglich wegen der Errichtung einer Fotovoltaikanlage erfolgt, kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.
- Ebenso entschied das FG München mit Urteil vom 27.7.2009 (Aktenzeichen 14 K 1164/07), dass ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Kosten für die **Errichtung eines Gebäudes** nicht

in Betracht kommt, wenn die unternehmerische Nutzung des Gebäudes allein in einer auf dem Dach montierten Fotovoltaikanlage bestehen soll. Im Urteilsfall wurde ein Schuppen errichtet, der ausschließlich der Installation der Fotovoltaikanlage diene.

Hinweis II:

Auf Grund der noch nicht einheitlichen Rechtsprechung muss im Einzelfall entschieden werden, ob der Vorsteuerabzug aus solchen Aufwendungen geltend gemacht wird.

cc) Umsatzsteuer auf die Einspeisevergütung

Wird der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, so unterliegt die Lieferung des erzeugten Stroms an das Energieversorgungsunternehmen der Umsatzsteuer. Anzuwenden ist der Regelsteuersatz von 19 %.

Hinweis I:

Die Umsatzsteuerpflicht der Einspeisevergütung bedeutet für den Anlagenbetreiber regelmäßig keine wirtschaftliche Belastung, da die Umsatzsteuer auf den Einspeisesatz aufgeschlagen wird und das den Strom abnehmende Energieversorgungsunternehmen diese als Vorsteuer geltend machen kann.

Die **Lieferung von Strom an einen Mieter** ist eine unselbständige Nebenleistung zum Vermietungsumsatz. Die Vermietungsleistung ist grundsätzlich steuerfrei, wobei unter bestimmten Bedingungen auf die Steuerfreiheit verzichtet werden kann, so dass dann auch die Stromlieferung der Umsatzsteuer unterliegt. Die steuerfreie Verwendung des erzeugten Stroms würde insoweit allerdings auch den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Anlage ausschließen.

Mit § 33 Abs. 2 EEG wurde ein Anreiz geschaffen, den eigenen Elektrizitätsverbrauch zeitlich an die eigene Produktion anzupassen, um so die öffentlichen Elektrizitätsnetze zu entlasten. Der Netzbetreiber ist zunächst wie bisher zur Abnahme, Weiterleitung und Verteilung sowie Vergütung der gesamten vom Anlagenbetreiber erzeugten Elektrizität verpflichtet. Soweit die erzeugte Energie vom Anlagenbetreiber nachweislich dezentral verbraucht wird (sog. **Direktverbrauch**), kann sie mit dem nach § 33 Abs. 2 EEG geltenden Betrag vergütet werden. Umsatzsteuerlich wird zunächst der gesamte erzeugte Strom an das Energieversorgungsunternehmen geliefert und dann der selbst verbrauchte Strom vom Energieversorgungsunternehmen zurück geliefert.

Die **Umsatzsteuer auf die Rücklieferung** des Netzbetreibers wird berechnet auf die Differenz zwischen der Vergütung nach § 33 Abs. 2 EEG (0,1236 €/kWh – Werte für eine in 2011 installierte Anlage) und der – dem Anlagenbetreiber ansonsten zustehenden – Einspeisevergütung (0,2874 €/kWh). Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Netzbetreibers beträgt somit 0,1638 €/kWh.

Entgelt für die Lieferung des Anlagenbetreibers ist die Summe aus der Einspeisevergütung von 0,1236 €/kWh und dem Entgelt für die Rücklieferung von 0,1638 €/kWh und beträgt somit 0,2874 €/kWh.

Hinweis II:

Die bei der Rücklieferung in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann der Anlagenbetreiber bei privater Nutzung des Stroms allerdings nicht als Vorsteuer geltend machen.

Hinweis III:

In der Praxis ist die Ermittlung der abzuführenden Umsatzsteuer regelmäßig unproblematisch, da über die Stromeinspeisung durch das Energieversorgungsunternehmen mittels Gutschrift abgerechnet wird. Wird dem Energieversorgungsunternehmen mitgeteilt, dass die Lieferungen der Umsatzsteuer unterliegen, so wird in diesen Gutschriften die Umsatzsteuer berücksichtigt und ausgewiesen.

dd) Umsatzsteuerliche Pflichten

Soweit nicht von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht wird, sind regelmäßig **Umsatzsteuervoranmeldungen** beim Finanzamt abzugeben, in denen die voraussichtliche Umsatzsteuerschuld zu berechnen ist. Wird eine unternehmerische Tätigkeit mit der Fotovoltaikanlage erstmals aufgenommen, so müssen die Umsatzsteuervoranmeldungen im Jahre der Errichtung der Anlage und im Folgejahr zwingend monatlich abgegeben werden. Ansonsten

werden auf Grund der regelmäßig geringen Höhe der abzuführenden Steuer Umsatzsteuervoranmeldungen vierteljährlich abzugeben sein.

Hinweis:

Eine Vereinfachung der Umsatzsteuerberechnung tritt ein, wenn ein Antrag auf Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestellt wird. In diesem Fall wird die Umsatzsteuer auf die Einspeisevergütung erst dann geschuldet, wenn der Zahlungsbetrag des Energieversorgungsunternehmens eingegangen ist, so dass rein auf die Zahlungsvorgänge abgestellt werden kann. Ansonsten ist die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldezeitraums abzuführen, in dem die Stromlieferung erfolgt ist.

c) Einkommensteuerliche Folgen

aa) Gewerbliche Einkünfte

Aus dem Betrieb einer Fotovoltaikanlage werden gewerbliche Einkünfte erzielt. Voraussetzung ist, dass der Betrieb der Anlage mit **Gewinnerzielungsabsicht** erfolgt. Bei Volleinspeisung des erzeugten Stroms nach den Vorschriften des EEG wird regelmäßig eine Gewinnerzielungsabsicht zu bejahen sein, da die Vergütungssätze so bemessen sind, dass aus dem Betrieb der Anlage insgesamt eine positive Anlagerendite erwirtschaftet wird. Lediglich in den Fällen, in denen eine Fremdfinanzierung vorliegt, ist im Einzelfall die Einkunftserzielungsabsicht nach den allgemeinen Grundsätzen unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investitionen und der Finanzierung zu prüfen. Insoweit auch der Hinweis auf die Verfügung der OFD Niedersachsen vom 17.9.2010, Aktenzeichen S 2240 – 160 – St 221/St 222.

Hinweis I:

Soweit das Finanzamt einen Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht verlangt, ist diese mittels eines Erfolgsplans über die gesamte Anlagenlebensdauer nachzuweisen. Die Feststellungslast für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht trägt der Stpfl.

Die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit ist **dem Finanzamt formlos** anzuzeigen.

Wird die Fotovoltaikanlage durch eine bisher vermögensverwaltende Personengesellschaft betrieben, so ist die sog. **Abfärbetheorie** zu beachten. Nach dieser erzielt eine Personengesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte mit der Folge, dass diese der Gewerbesteuer unterliegen, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, welche nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. Betreibt also eine vermögensverwaltende Personengesellschaft eine größere Fotovoltaikanlage, so kann die Abfärberegelung greifen, so dass alle Einkünfte der Gesellschaft als gewerbliche eingestuft werden. Dies sollte für den Einzelfall sehr sorgfältig geprüft werden. Ggf. sollte der Betrieb der Anlage durch eine neu gegründete separate Personengesellschaft erfolgen.

Hinweis II:

Die Abfärberegelung greift nur bei sog. Mitunternehmerschaften, nicht dagegen z.B. bei Erbengemeinschaften und ehelichen Gütergemeinschaften. Vermietet also z.B. eine Erbengemeinschaft ein Mehrfamilienhaus und errichtet diese auf dem Dach des Hauses eine Fotovoltaikanlage, so bleibt es dabei, dass aus der Vermietung des Hauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet werden.

bb) Gewinnermittlungsmethode

Am einfachsten ist eine Ermittlung des Gewinns aus dem Betrieb der Anlage mittels **Einnahmen-Überschussrechnung**. Die zeitliche Erfassung der Einnahmen und Ausgaben erfolgt dann – außer bei den Abschreibungen – im Zeitpunkt der Zahlung.

Hinweis:

Alternativ kann der Gewinn auch mittels **Bilanzierung** ermittelt werden. Vorteile würde dies nur dann bringen, wenn Teilwertabschreibungen auf die Anlage – so z.B. bei vorzeitigem Verschleiß bzw. Leistungsabfall – oder wenn Rückstellungen – so z.B. für den späteren Rückbau der Anlage – angesetzt werden können. Über den Gesamtzeitraum des Betriebs der Anlage betrachtet führen jedoch beide Methoden zum gleichen Totalgewinn.

cc) Betriebseinnahmen

Betriebseinnahmen sind zunächst die Einspeisevergütungen und zwar bei einer Einnahmen-Überschussrechnung einschließlich der vereinnahmten Umsatzsteuer.

Die reduzierte Vergütung für selbst erzeugten und sofort verbrauchten Strom stellt neben dem normalen Tarif für eingespeisten Strom eine Betriebseinnahme im Rahmen des Gewerbebetriebs Stromerzeugung dar. Sie wird dem Stpfl. vom Netzbetreiber für die Stromerzeugung gewährt. Soweit Stpfl. selbst erzeugten und vom Netzbetreiber vergüteten Strom unmittelbar nach der Erzeugung für private Zwecke – z.B. im eigengenutzten Wohneigentum – selbst verbrauchen, liegt gleichzeitig eine Entnahme dieses Stroms vor. Die Entnahme kann mit dem Marktpreis, also im Zweifel mit dem Preis für den Strombezug vom gewählten Energieversorgungsunternehmen angesetzt werden.

dd) Aktivierung und Abschreibung der Fotovoltaikanlage

Die Ausgaben für die Fotovoltaikanlage können nicht unmittelbar, sondern nur über die Abschreibungen steuerlich geltend gemacht werden. Zu aktivieren sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Fotovoltaikanlagen werden unabhängig von deren Bauart, also sowohl die üblichen dachaufgesetzten Anlagen als auch dachintegrierte Anlagen als **selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter** angesehen und nicht etwa als Gebäudebestandteil. So ausdrücklich die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 5.8.2010 (Aktenzeichen S 2190.1-1/3 St 32).

Hinweis:

Bei dachintegrierten Fotovoltaikanlagen in Form von Solardachziegeln ist allerdings nur der Teil der Anschaffungskosten dem Wirtschaftsgut der Fotovoltaikanlage zuzuordnen, die nicht auf die Dacheindeckung als Gebäudebestandteil entfallen. Können die Aufwendungen für das Fotovoltaikmodul der dachintegrierten Anlage im Einzelfall nicht nachgewiesen werden, so kann aus Vereinfachungsgründen der auf das Gebäude entfallende Anteil in Höhe der Kosten für eine Dacheindeckung ohne integrierte Fotovoltaikanlage (in Anlehnung an die übrige Dacheindeckung) geschätzt werden. Der übersteigende Betrag ist dem Fotovoltaikmodul zuzuordnen und stellt die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abschreibung dar.

Die Abschreibung der Anlage beginnt mit deren Fertigstellung, welche i.d.R. mit der Inbetriebnahme durch das Energieversorgungsunternehmen anzunehmen ist. Dieser Zeitpunkt ist unabhängig von der Gewinnermittlungsmethode. Also auch dann, wenn der Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt wird, beginnt die Abschreibung mit Fertigstellung und ist unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung der entsprechenden Rechnungen.

Nach den Abschreibungstabellen der Finanzverwaltung ist eine **Abschreibung über 20 Jahre** vorzunehmen; mithin ergibt sich ein jährlicher Abschreibungsaufwand i.H.v. 5 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Abschreibung ist nach der linearen Methode vorzunehmen. Nur für Anschaffungen bis zum 31.12.2010 kam alternativ die degressive Abschreibung mit maximal 12,5 % des Buchwerts in Betracht.

Unter Beachtung bestimmter Größenmerkmale, welche aber regelmäßig erfüllt sein dürften und der Annahme einer überwiegend unternehmerischen Nutzung kommen des Weiteren **Sonderabschreibungen** in Frage. Und zwar kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben der laufenden Abschreibung eine Sonderabschreibung i.H.v. bis zu insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. Im Ergebnis kann damit im Jahr der Anschaffung oder Herstellung die Abschreibung insgesamt 25 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten betragen.

ee) Investitionsabzugsbetrag

Steuerlich wird die Installation einer Fotovoltaikanlage durch den Investitionsabzugsbetrag gefördert. Es besteht die Möglichkeit, dass bereits innerhalb der drei Kalenderjahre vor dem Erwerb der Anlage einkommensmindernd ein Betrag i.H.v. **40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten** steuermindernd geltend gemacht wird. Insoweit mindert sich dann allerdings später die steuerliche Abschreibung. Im Ergebnis ergibt sich aber ein deutlicher **Vorzieheffekt** und die Steuerminderung

bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags kann bereits zur Finanzierung der Anlage eingesetzt werden.

Hinweis:

Ein Investitionsabzugsbetrag kann allerdings nur dann geltend gemacht werden, wenn die Anlage zu nicht mehr als 10 % nicht gewerblich genutzt wird. Dies kann dann problematisch werden, wenn ein entsprechender Anteil des erzeugten Stroms im eigenen Privathaushalt verbraucht wird. Insoweit kann die Wahl des reduzierten Vergütungssatzes nach § 33 Abs. 2 EEG für selbst erzeugten und unmittelbar verbrauchten Strom zu einem steuerlichen Nachteil werden.

Da im Regelfall mit der Errichtung der Fotovoltaikanlage ein neuer Gewerbebetrieb gegründet wird, sind insoweit die besonderen Anforderungen der Finanzverwaltung zu beachten. Und zwar verlangt diese bei der Bildung eines Investitionsabzugsbetrags im Jahr vor der Gründung des Betriebs, dass dann bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags zwingend eine **verbindliche Bestellung der Fotovoltaikanlage** vorliegt. So die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 5.8.2010 (Aktenzeichen S 2190.1-1/3 St 32) mit Verweis auf das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 8.5.2009 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2139-b/07/10002).

Hinweis:

Diese Sichtweise ist allerdings umstritten. So entschied das FG München mit Urteil vom 26.10.2010 (Aktenzeichen 2 K 655/10), dass das zur Ansparrücklage in der bis 2007 geltenden Fassung entwickelte Nachweiserfordernis der verbindlichen Bestellung auf den Investitionsabzug nach der aktuell geltenden Fassung nicht übertragbar sei.

ff) Sonstige Betriebsausgaben

Neben den Abschreibungen sind als Betriebsausgaben alle Kosten anzusetzen, die durch den Betrieb der Fotovoltaikanlage wirtschaftlich verursacht sind. Dies sind insbesondere die Zählermiete, Finanzierungszinsen, Versicherung und Wartung sowie Beratungskosten.

gg) Verlustverrechnung

Auf Grund der Abschreibungen und ggf. eines Investitionsabzugsbetrags entstehen in den ersten Jahren des Betriebs regelmäßig steuerliche Verluste. Diese können mit anderen Einkünften verrechnet werden, so dass sich unmittelbar ein **steuermindernder Effekt** ergibt.

d) Gewerbesteuer

Da aus dem Betrieb der Fotovoltaikanlage gewerbliche Einkünfte erzielt werden, unterliegen diese auch der Gewerbesteuer. Mithin ist jährlich eine **Gewerbesteuererklärung** abzugeben.

Hinweis:

Im Ergebnis wird sich regelmäßig keine Gewerbesteuerzahllast ergeben, da ein **Freibetrag i.H.v. 24 500 € pro Jahr** gewährt wird. Wird dieser Freibetrag überschritten und fällt deshalb Gewerbesteuer an, so wird bei der Einkommensteuer eine Steuerermäßigung gewährt, die dazu führt, dass die Gewerbesteuerpflicht nur eine geringe steuerliche Mehrbelastung in sich birgt.

Im Jahr der Errichtung und in den ersten Betriebsjahren wird regelmäßig allein wegen der Abschreibungen ein steuerlicher Verlust auszuweisen sein. Gewerbesteuerlich wird dieser Verlust festgehalten und kann im Rahmen des Verlustvortrags mit Gewinnen aus der Anlage in zukünftigen Jahren verrechnet werden.

Unterhält der Betreiber der Fotovoltaikanlage auch noch ein anderes gewerbliches Unternehmen, wie z.B. ein Einzelhandelsgeschäft, ein Produktionsunternehmen oder einen Handwerksbetrieb, so ist zu prüfen ob eine Verrechnung der steuerlichen Anfangsverluste aus der Fotovoltaikanlage mit Gewinnen aus dem anderen Gewerbebetrieb möglich ist. Eine Verlustverrechnung ist nur dann möglich, wenn die Fotovoltaikanlage dem anderen gewerblichen Unternehmen zugeordnet werden kann, also ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt.

Eine solche Einheit liegt dann vor, wenn beide Tätigkeiten sachlich und wirtschaftlich miteinander verflochten sind. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn zwei (oder mehrere)

Unternehmensbereiche sich gegenseitig stützen und ergänzen und nur miteinander wirtschaftlich betrieben werden können. Insoweit kann auf folgende Rechtsprechung verwiesen werden:

- Das FG Nürnberg hat mit Urteil vom 18.12.2007 (Aktenzeichen 1 K 1385/2007) entschieden, dass sich der Betrieb einer Fotovoltaikanlage auf dem Gebäude eines Elekronunternehmens und das Elekronunternehmen selbst wechselseitig ergänzen würden. Auch wenn die eigentliche Stromerzeugung nicht in direktem Zusammenhang mit dem Elekronunternehmen stehe, so habe der Unternehmer sein besonderes Fachwissen nutzen können, um die Anlage selbst zu installieren und diese auch weiterhin zu warten. Die Fotovoltaikanlage wiederum diene dem Elekronunternehmen, da sie dessen Betrieb in diesem Bereich als fachkundig ausweise, die Vermutung der Wirtschaftlichkeit begründe und so dazu beitrage, Kunden vom Kauf und Installation einer solchen Anlage durch den Elekronunternehmer zu überzeugen.
- Betreibt der Stpfl. auf dem Dach seines Ladens (u.a. für Zeitungen, Tabakwaren, Eis, Touristenartikel, Eisenwaren, Spielwaren, Textilien, Bücher oder Heizöl) eine Fotovoltaikanlage und wird die dadurch gewonnene Energie an einen Energieversorger geliefert, stellen der Betrieb des Ladens und der Fotovoltaikanlage auf Grund der Ungleichartigkeit der Tätigkeiten und des Fehlens einer organisatorischen und wirtschaftlichen Verflechtung nach dem Urteil des Finanzgerichts Schleswig-Holstein vom 22.9.2010 (Aktenzeichen 2 K 282/07) zwei selbständige Gewerbebetriebe dar.

Eine Entscheidung kann insoweit nur für den Einzelfall getroffen werden.

Hinweis:

Uneinheitlich wird die Frage gehandhabt, ob der Betrieb einer Fotovoltaikanlage auf einem selbst genutzten Wohnhaus einer Gewerbeanmeldung bei der Kommune bedarf. Dies wird überwiegend verneint (so auch der Hinweis auf die Verfügung der OFD Magdeburg vom 21.10.2010, Aktenzeichen S 2240-76-St 21). Ggf. wären auch Mitgliedsbeiträge bei der Industrie- und Handelskammer zu entrichten, wobei Kleinbetriebe nach den individuellen Satzungen oftmals von der Beitragspflicht ausgenommen sind.

e) Sonstige steuerliche Aspekte

aa) Veräußerung des Grundstücks bzw. der Fotovoltaikanlage

Bei einer Veräußerung der Fotovoltaikanlage liegt umsatzsteuerlich eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, wenn der Erwerber in den Stromeinspeisungsvertrag des Verkäufers eintritt. Dies hat zur Folge, dass die Veräußerung nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Wird die Fotovoltaikanlage ohne den Stromeinspeisungsvertrag veräußert, so liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor und der Verkauf ist steuerpflichtig.

Wird die Fotovoltaikanlage zusammen mit dem Grundstück veräußert, ist zu unterscheiden:

- Der Verkauf der auf dem Dach aufgesetzten Anlage ist der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Steuerschuldner für die Umsatzsteuer aus der Veräußerung der aufgesetzten Anlage ist der Verkäufer.
- Dachintegrierte Fotovoltaikanlagen sind bewertungsrechtlich Gebäudebestandteile. Bei der Veräußerung eines Grundstücks mit dachintegrierter Fotovoltaikanlage ist das auf die Fotovoltaikanlage entfallende Entgelt Bestandteil der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung. Die Veräußerung ist insgesamt von der Umsatzsteuer befreit. Auf die Steuerbefreiung kann allerdings im Regelfall verzichtet werden, weil der Erwerber als umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen ist. Die Umsatzsteuer für die steuerpflichtige Veräußerung wird vom Erwerber geschuldet wird (sog. Steuerschuldumkehr).

Bei der Veräußerung der Anlage ist der Veräußerungserlös dem steuerlichen Buchwert der Anlage (ursprüngliche Anschaffungskosten abzgl. bisher vorgenommener Abschreibung) gegenüberzustellen. Der sich ergebende **Gewinn ist steuerpflichtig** bzw. ein Verlust kann steuerlich mit anderen Einkünften verrechnet werden.

bb) Dachvermietung zum Betrieb einer Fotovoltaikanlage

Die Vermietung einer Dachfläche an den Betreiber einer Fotovoltaikanlage ist umsatzsteuerlich eine steuerfreie Grundstücksvermietung. Auf die Steuerbefreiung kann allerdings regelmäßig verzichtet werden.

2 Besonderheiten bei (Klein-)Blockheizkraftwerken

a) Wirtschaftliche Grundlagen

Ein Blockheizkraftwerk dient der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme in einem Gebäude (sog. Kraft-Wärme-Koppelung). Dabei wird mit einem Verbrennungsmotor zunächst mechanische Energie erzeugt und diese dann durch einen Generator in Strom umgewandelt. Die anfallende Abwärme des Generators und des Motors wird unmittelbar vor Ort zum Heizen und für die Warmwasserbereitung des Gebäudes verwandt.

Ebenso wie bei einer Fotovoltaikanlage sind die Netzbetreiber verpflichtet, Blockheizkraftwerke an ihr Netz anzuschließen und den in diesen Anlagen erzeugten Strom vorrangig abzunehmen (**Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetz – KWKG**). Da die Einspeisevergütung in der Regel unter dem Strombezugspreis liegt, wird der selbst erzeugte Strom i.d.R. nur insoweit in das öffentliche Netz eingespeist, als er nicht in dem Gebäude selbst verbraucht wird. Die Höhe der Einspeisevergütung hängt allerdings von verschiedenen Faktoren ab.

b) Einkunftsart, Betriebseinnahmen

Wird ein Blockheizkraftwerk betrieben und der damit erzeugte Strom an den Netzbetreiber veräußert, so werden gewerbliche Einkünfte erzielt. Voraussetzung ist, dass eine Gewinnerzielungsabsicht besteht, d.h. dass mit der Anlage über die gesamte voraussichtliche Lebensdauer ein Totalgewinn erzielt wird. Die Gewinnerzielungsabsicht ist unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsdaten der Anlage, der erhaltenen Fördermittel, der vorgenommenen Investitionen und der Finanzierung zu überprüfen.

Zu den Betriebseinnahmen der Anlagen zählen insbesondere:

- die Vergütungen für den in das Netz eingespeisten Strom,
- Vergütungen, die der Stpfl. aus der Lieferung von Strom und Wärme an Dritte erzielt,
- Zuschläge nach dem KWKG 2002,
- eventuelle Mineralölsteuererstattungen nach dem Mineralölsteuergesetz und
- Umsatzsteuererstattung.

Als Betriebsausgaben kommen insbesondere in Betracht:

- Aufwendungen für den Einkauf des Brennstoffs zum Betreiben des Motors,
- Reparatur- und Wartungskosten,
- Finanzierungszinsen,
- Abschreibung und
- Umsatzsteuerzahlungen.

Für die **Verwendung der Nutzwärme** für Beheizung und Warmwasserversorgung des privaten Wohnhauses oder der privaten Wohnung und für die Verwendung des Stroms für private Zwecke ist eine Entnahme anzusetzen. Der Wert der Entnahme bestimmt sich nach den anteiligen Herstellungskosten des entnommenen Stroms bzw. der entnommenen Nutzwärme, zu denen auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören.

Hinweis:

Die Aufteilung zwischen privater und betrieblicher Stromerzeugung einerseits und privater Wärmeerzeugung andererseits obliegt dem Stpfl. Sie kann aus Vereinfachungsgründen anhand der vom Hersteller bescheinigten

Stromkennzahlen oder Leistungsangaben vorgenommen werden, sofern an der Anlage keine geeichte Messeinrichtung vorhanden ist.

c) Umsatzsteuer

Zunächst ist die umsatzsteuerliche Situation vergleichbar mit der bei Fotovoltaikanlagen. So wird nach dem Urteil des BFH vom 18.12.2008 (Aktenzeichen V R 80/07) ein Betreiber eines in ein Einfamilienhaus eingebauten Blockheizkraftwerks, mit dem neben Wärme auch Strom erzeugt wird, der ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, **umsatzsteuerlich als Unternehmer eingestuft**.

Soweit erzeugter Strom vom Erzeuger selbst genutzt wird, wird dies umsatzsteuerlich so beurteilt, als hätte der Anlagenbetreiber zunächst den Strom an das Energieversorgungsunternehmen geliefert und sodann von diesem eine entsprechende Strommenge bezogen (sog. dezentraler Verbrauch von Strom durch den Anlagenbetreiber). In diesem Fall ist die Umsatzsteuer für die Lieferung des Anlagenbetreibers nach dem üblichen Preis zuzüglich der nach dem KWKG vom Netzbetreiber zu zahlenden Zuschläge und ggf. der sog. vermiedenen Netznutzungsentgelte (Vergütung für den Teil der Netznutzungsentgelte, der durch die dezentrale Einspeisung durch die Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlage vermieden wird), abzüglich einer eventuell enthaltenen Umsatzsteuer zu bemessen. Als üblicher Preis gilt bei Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlagen mit einer elektrischen Leistung von bis zu zwei Megawatt der durchschnittliche Preis für Grundlaststrom an der Strombörse EEX in Leipzig im jeweils vorangegangenen Quartal (Quelle: www.eex.com). Die Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung des Netzbetreibers entspricht der Bemessungsgrundlage für die Hinlieferung ohne Berücksichtigung der nach dem KWKG vom Netzbetreiber zu zahlenden Zuschläge.

Beispiel: (Anlage mit Einspeisung ins Niederspannungsnetz des Netzbetreibers)

1. Bemessungsgrundlage der Lieferung des Anlagenbetreibers:

EEX-Referenzpreis	4,152 Cent / kWh
vermiedene Nutzungsentgelte	0,12 Cent / kWh
Zuschlag nach KWKG	5,11 Cent / kWh
Summe	9,382 Cent / kWh.

2. Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung des Netzbetreibers:

EEX-Referenzpreis	4,152 Cent / kWh
vermiedene Nutzungsentgelte	0,12 Cent / kWh
Summe	4,272 Cent / kWh.

Aus dem Erwerb des Blockheiz-Kraftwerks ist unter den sonstigen Voraussetzungen (insbesondere Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung) der Vorsteuerabzug möglich. Hinsichtlich der Zuordnung des Blockheiz-Kraftwerks zum umsatzsteuerlichen Unternehmen bestehen drei **Wahlmöglichkeiten**:

Der Unternehmer kann bei Herstellung oder Anschaffung der Anlage diese

1. entweder insgesamt seinem Unternehmen zuordnen mit der Folge, dass der volle Vorsteuerabzug gewährt wird, andererseits aber anschließend die private Entnahme von Wärme als Wertabgabe der Umsatzsteuer unterliegt;
2. im Umfang der unternehmerischen Nutzung seinem Unternehmen zuordnen, so dass der anteilige Vorsteuerabzug gewährt wird, anschließend aber auch keine Entnahmebesteuerung erfolgt;
3. ganz dem nicht-unternehmerischen Bereich zuordnen, so dass aber dann auch kein Vorsteuerabzug gewährt wird.

Hinweis:

Welche Lösung sinnvoller ist, kann nur für den Einzelfall ermittelt werden.

3 Weitere Anlageformen im Umweltbereich

a) Steuerliche Einordnung verschiedener Anlageformen

Neben der klassischen Anlageform der Aktie bestehen verschiedene andere Möglichkeiten der Geldanlage im Umweltbereich. Aus steuerlicher Sicht sind insbesondere folgende Formen zu nennen:

- **Geschlossene Fonds:** Mit einer Beteiligung an einem geschlossenen Fonds wird der Anleger langfristig Miteigentümer an einem ökologischen Projekt. Verbreitet sind Windkraft- und Solarfonds. Diese Fonds werden regelmäßig als GmbH & Co. KG gegründet, so dass die Beteiligung an einem geschlossenen Fonds durch Zeichnung einer Kommanditeinlage erfolgt. Regelmäßig werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.
- **Anleihe:** Von im Umweltbereich engagierten Unternehmen emittierte Anleihen führen beim Anleger zu steuerpflichtigen Kapitalerträgen. Bei der Auszahlung der Zinsen wird 25 % Abgeltungsteuer zzgl. 5,5 % SolZ und ggf. Kirchensteuer einbehalten.
- **Genussschein:** Genussscheine sind eine besondere Form der Anleihe. Meist ist die Ausschüttung gewinnabhängig. Insoweit sind die Konditionen dem Emissionsprospekt zu entnehmen. Die Zinsen/Ausschüttungen sind als Kapitalerträge zu versteuern und bei der Auszahlung ist 25 % Abgeltungsteuer zzgl. 5,5 % SolZ und ggf. Kirchensteuer einzubehalten.

b) Besondere Steuerrisiken bei Windkraftfonds

Bei Investitionen in Solarfonds oder auch in Windkraftfonds in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG wird ein Teil der bei anderen Anlagen üblichen Risiken durch die garantierte Einspeisevergütung abgedeckt. Gezeigt hat sich gerade im Bereich der Windkraftfonds, dass nicht unerhebliche technische Risiken verbleiben. Daneben wird nun auch deutlich, dass **bei Windkraftfonds auch steuerliche Risiken** zu beachten sind. Da diese Fonds schon seit vielen Jahren auf dem Markt sind, ergehen nun die ersten höchstrichterlichen Urteile zu einzelnen Streitfragen, welche das wirtschaftliche Ergebnis eines Fonds durchaus erheblich beeinflussen können.

So hat der BFH mit Urteil vom 14.4.2011 (Aktenzeichen IV R 15/09) entschieden, dass Aufwendungen eines in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG geführten Windkraftfonds für die **Platzierungsgarantie, für die Prospekterstellung und -prüfung, für die Koordinierung/Baubetreuung und für die Eigenkapitalvermittlung** in der Steuerbilanz der KG in voller Höhe als Anschaffungskosten der Windkraftanlage zu behandeln sind, wenn sich die Kommanditisten auf Grund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks an dem Fonds beteiligten. Das heißt diese Kosten können nicht sofort als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben geltend gemacht werden, so dass sich insoweit für die Kommanditisten keine unmittelbaren Verlustzuweisungen ergeben.

Des Weiteren wurde mit BFH-Urteil vom 14.4.2011 (Aktenzeichen IV R 46/09) geklärt, **wie die einzelnen Komponenten eines Windparks (Windkraftanlage, Transformator, Verkabelung und Zuwegung) abzuschreiben sind**. Entschieden wurde, dass jede Windkraftanlage, die in einem Windpark betrieben wird, mit dem dazugehörigen Transformator nebst der verbindenden Verkabelung ein zusammengesetztes Wirtschaftsgut darstellt. Gleiches gilt für die Zuwegung sowie die Verkabelung von den Transformatoren bis zum Stromnetz des Energieversorgers zusammen mit der Übergabestation, soweit dadurch mehrere Windkraftanlagen miteinander verbunden werden. Gleiches gilt für die Zuwegung sowie die Verkabelung von den Transformatoren bis zum Stromnetz des Energieversorgers zusammen mit der Übergabestation, soweit dadurch mehrere Windkraftanlagen miteinander verbunden werden. Alle diese Wirtschaftsgüter eines Windparks sind nun in Anlehnung an die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Windkraftanlage über denselben Zeitraum abzuschreiben. Bislang wurde auch vertreten, dass einzelne Komponenten über eine kürze oder auch längere Nutzungsdauer abgeschrieben werden können, die sich bei einer Einzelbetrachtung ergeben hätte. Dies wurde nun vom BFH abgelehnt. Er stellt darauf ab, dass es sich um einen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang handelt.

Des Weiteren stellt sich die Frage nach der **Aufteilung des Gewerbesteueraufkommens** zwischen der Gemeinde, in der der Windpark betrieben wird, und der Gemeinde, in der die Gesellschaft ihre Geschäftsleitung hat. In der Regel hat die geschäftsführende Betreibergesellschaft ihren Sitz nicht in der Gemeinde, in der der Windpark betrieben wird, so dass sich dieses Aufteilungsproblem stellt. Aus Sicht des Kommanditisten eines solchen Fonds hätte die reine Aufteilung des Gewerbesteueraufkommens materielle Bedeutung, wenn beide Gemeinden unterschiedliche Gewerbesteuer-Hebesätze haben. Dies ist regelmäßig der Fall.

Nun hatte der BFH mit Urteil vom 4.4.2007 (Aktenzeichen I R 23/06) entschieden, dass der Zerlegungsanteil der Standortgemeinde des Windparks dann Null beträgt, wenn dort keine Arbeitnehmer beschäftigt werden und mithin keine Löhne anfallen. Dies führt dann entsprechend dazu, dass das gesamte Gewerbesteueraufkommen der Gemeinde zusteht, in der die Betreibergesellschaft ihren Sitz hat. Im Ergebnis ergab sich für die Investoren dadurch vielfach eine höhere Gewerbesteuerbelastung als zunächst angenommen. Insoweit erfolgte allerdings eine gesetzliche Änderung, welche regelmäßig ab dem Jahr 2009 greift. Mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurde das Gewerbesteuergesetz geändert und der Gewerbesteuermessbetrag ist nun zu 30 % auf Basis der Arbeitslöhne und zu 70 % auf Basis des Anlagevermögens (mit Ausnahme der Betriebs- und Geschäftsausstattung, der geleisteten Anzahlungen und der Anlagen im Bau) aufzuteilen.

Hinweis:

Diese steuerlichen Risiken treffen zunächst die mit der Gründung des Windkraftfonds beigetretenen Kommanditisten. In diesem Fall können steuerliche Außenprüfungen bei der Fondsgesellschaft rückwirkend zu steuerlichen Nachforderungen führen und nicht nur die Windkraftfondsgesellschaft betreffen. Sie können auch unmittelbar bei den Kommanditisten zu einer Erhöhung der Einkommensteuer führen.

Von besonderer Bedeutung ist diese Problematik aber auch für Kommanditisten, die der Gesellschaft später beitreten. Dies wird zunehmend relevant, da solche Kommanditanteile auch gehandelt werden, also Investoren Anteile an einem bestehenden Fonds erwerben. In diesem Fall sollte im Kaufvertrag eine Klausel aufgenommen werden, wonach steuerliche Mehrbelastungen aus der Zeit bis zum Erwerb des Anteils ausschließlich den veräußernden Kommanditisten treffen.