

Lühn, Michael

**Working Paper**

## Steuerrechtliche Beurteilung des Betriebs einer Photovoltaikanlage durch eine gemeinnützige Körperschaft

Arbeitspapiere der Nordakademie, No. 2011-05

**Provided in Cooperation with:**

Nordakademie - Hochschule der Wirtschaft, Elmshorn

*Suggested Citation:* Lühn, Michael (2011) : Steuerrechtliche Beurteilung des Betriebs einer Photovoltaikanlage durch eine gemeinnützige Körperschaft, Arbeitspapiere der Nordakademie, No. 2011-05, Nordakademie - Hochschule der Wirtschaft, Elmshorn

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/67096>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*



# ARBEITSPAPIERE DER NORDAKADEMIE

ISSN 1860-0360

Nr. 2011-05

## Steuerrechtliche Beurteilung des Betriebs einer Photovoltaikanlage durch eine gemeinnützige Körperschaft

Prof. Dr. Michael Lühn

Juli 2011

Eine elektronische Version dieses Arbeitspapiers ist verfügbar unter:  
<http://www.nordakademie.de/arbeitspapier.html>



Köllner Chaussee 11  
25337 Elmshorn

<http://www.nordakademie.de>

# **Steuerrechtliche Beurteilung des Betriebs einer Photovoltaikanlage durch eine gemeinnützige Körperschaft**

von Prof. Dr. Michael Lühn<sup>1</sup>

## **1. Problemstellung**

Nachhaltigkeit ist zu einem zentralen Aspekt wirtschaftlichen Handelns geworden. Mit einem Nachhaltigkeitskonzept können auch gemeinnützige Körperschaften sowohl ihre Effizienz steigern als auch ihr Image verbessern. Ein Element eines Nachhaltigkeitskonzepts kann die ressourcenschonende Gewinnung von Energie darstellen. Dabei können entweder regenerative Energien zum Einsatz kommen oder die Effizienz des Einsatzes fossiler Brennstoffe erhöht werden. Einen Beitrag hierzu kann der Einsatz einer Photovoltaikanlage darstellen, welche mittels Solarzellen einen Teil der Sonnenstrahlung in elektrische Energie umwandelt.

Die Stromproduktion mittels einer Photovoltaikanlage kann jedoch für gemeinnützige Körperschaften auch steuerliche Konsequenzen nach sich ziehen. Insbesondere sind die Fragen zu klären, ob der Betrieb einer Photovoltaikanlage einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einen Zweckbetrieb darstellt und ob der Betreiber ein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist. Diesen Fragestellungen soll im Folgenden nachgegangen werden.

---

<sup>1</sup> Kontakt: Prof. Dr. Michael Lühn, Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Rechnungslegung und

## **2. Wirtschaftlicher Einsatz einer Photovoltaikanlage aufgrund der EEG-Einspeisevergütungen**

Die Stromerzeugung aus regenerativen Energien wird in Deutschland durch das Erneuerbare Energien Gesetz (EEG) gefördert. Ein wesentliches Element der Förderung stellt die Einspeisevergütung dar, die der Betreiber von regenerativen Stromerzeugungsanlagen für den produzierten und in das Netz eingespeisten Strom vom Netzbetreiber erhält. Nach der aktuell geltenden Fassung des EEG wird dem Betreiber einer Photovoltaikanlage nicht nur für den eingespeisten Strom, sondern auch für den direkt verbrauchten Strom eine Einspeisevergütung gewährt. Bei Anlagen bis 30 KWp betragen die Einspeisevergütungen für Anlagen, die im Jahr 2011 in Betrieb genommen werden, für eingespeisten Strom 28,74 ct./KWh.<sup>2</sup> Diese reduzieren sich für den Anteil des direkt verbrauchten Stroms, der 30 Prozent der im selben Jahr durch die Anlage erzeugten Strommenge nicht übersteigt, um 16,38 ct./KWh und für den darüber hinaus gehenden Direktverbrauch um 12,00 ct./KWh.<sup>3</sup> Da eine gemeinnützige Körperschaft in der Regel für jede KWh, die sie selbst produzieren kann, mehr als 12 ct./KWh (exkl. USt) an Strombezugskosten einsparen kann, besteht für den Betreiber der Anlage ein Anreiz, seinen Direktverbrauch zu erhöhen.

Mit den derzeit geltenden Einspeisevergütungen lassen sich Photovoltaikanlagen an geeigneten Standorten i. d. Regel mit einer angemessenen Kapitalrendite betreiben.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Vgl. § 33 Abs. 1 Nr. 1 § 20 Abs. 2 Nr. 8 und Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe b) EEG.

<sup>3</sup> Vgl. § 33 Abs. 2 EEG.

<sup>4</sup> Vgl. zur Wirtschaftlichkeitsberechnung von Investitionen in Photovoltaikanlagen bspw. Lühn, Volleinspeisung versus anteiligen Direktverbrauch bei Photovoltaikanlagen: Vergleich der Wirtschaftlichkeit mithilfe des vollständigen Finanzplans, Arbeitspapiere der Nordakademie Nr. 2011-1, Januar 2011, URL: [https://www.nordakademie.de/fileadmin/downloads/Arbeitspapiere/AP\\_2011-01.pdf](https://www.nordakademie.de/fileadmin/downloads/Arbeitspapiere/AP_2011-01.pdf).

### 3. Ertragsteuern

#### 3.1 Einstufung als Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Gemeinnützige Körperschaften i. S. der §§ 51 bis 68 AO sind gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG von der Körperschaftsteuer und gem. § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG von der Gewerbesteuer befreit.

Fraglich ist, ob der Betrieb der Photovoltaikanlage einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt, der gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG bzw. § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG von der Steuerbefreiung ausgenommen ist. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt nach § 14 AO bei einer selbständigen, nachhaltigen Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht, vor. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht notwendig.

Zu analysieren ist hier insbesondere, ob die Einspeisung des Stroms der Photovoltaikanlage in das allgemeine Stromnetz eine nachhaltige Tätigkeit darstellt. Nach neuerer BFH-Rechtsprechung liegt eine nachhaltige Tätigkeit vor, wenn die Tätigkeit (im weitesten Sinne gewerbliche oder berufliche Tätigkeit) auf Dauer angelegt ist. Für deren Beurteilung ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend, bei der die Merkmale, die für oder gegen die Nachhaltigkeit sprechen, abzuwägen sind.<sup>5</sup>

Bei der Einspeisung des überschüssigen Stroms einer Photovoltaikanlage in das Stromnetz liegt unzweifelhaft eine mehrjährige Tätigkeit, eine auf Wiederholung angelegte Tätigkeit und die Ausführung mehr als nur eines Umsatzes vor, da vor dem Betrieb einer Photovoltaikanlage mit dem Netzbetreiber ein Einspeisevertrag, der auf unbestimmte Zeit zur Lieferung des Stroms verpflichtet, abzuschließen ist. Sofern der erzeugte Strom einer Photovoltaikanlage ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung das Betreiben einer solchen Anlage eine nachhaltige Tätigkeit, die die Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG begründet.<sup>6</sup> Der produzierte Strom gilt auch dann an den vergütungspflichtigen Netzbetreiber geliefert, wenn er vom Anlagenbetreiber nachweislich dezentral verbraucht wird (Direktverbrauch).<sup>7</sup> Damit stellt der Betrieb einer Photovoltaikanlage durch eine gemeinnützige Körperschaft einen gewerblichen Geschäftsbetrieb i. S. d. § 14 AO auch dann dar, wenn der Strom von der Körperschaft selbst genutzt wird. Fraglich ist jedoch, ob der Betrieb der Photovoltaikanlage als Zweckbetrieb i. S. der §§ 65-68 AO eingestuft werden kann. Dies soll im folgenden Abschnitt analysiert werden.

---

<sup>5</sup> Vgl. erstmals BFH vom 18.07.1991 – V R 86/87, BStBl II 1991, 776; eine Auflistung der Merkmale findet sich in Tz. 2.3 Abs. 5 Satz 4 UStAE.

<sup>6</sup> Vgl. Tz. 2.5 Abs. 1 UStAE.

<sup>7</sup> Vgl. Tz. 2.5 Abs. 2 UStAE.

### 3.2 Einstufung als Zweckbetrieb

Nach § 65 AO liegt ein Zweckbetrieb vor, „wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.“

Sofern die Photovoltaikanlage weit überwiegend zur Selbstversorgung der gemeinnützigen Körperschaft eingesetzt wird, dient sie in ihrer Gesamtrichtung dazu, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen.<sup>8</sup> Allerdings können die Zwecke auch ohne den Betrieb einer Photovoltaikanlage erreicht werden. Aufgrund dessen kann ein Zweckbetrieb nach § 65 AO nicht vorliegen.

Fraglich ist indes, ob ein Zweckbetrieb i. S. d. § 68 Nr. 2 Buchstabe b) AO begründet werden kann. Demnach stellen auch andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien und Schlossereien, einen Zweckbetrieb dar, wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen an Außenstehende maximal 20 Prozent der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebs, inkl. der an die Körperschaften selbst bewirkten, betragen.

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage, die insbesondere den von der Körperschaft selbst verbrauchten Strom abdecken soll, ist eine Selbstversorgungseinrichtung i. S. § 68 Nr. 2 Buchstabe b) AO, wenn sichergestellt ist, dass die Körperschaft mindestens 80 Prozent des Stroms direkt verbraucht. Die Selbstversorgungseinrichtung muss unmittelbar der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke dienen.<sup>9</sup> Dies ist beim Betrieb der Photovoltaikanlage der Fall, da der Strom direkt für steuerbegünstigte Zwecke verbraucht wird. Es handelt sich bei dem Betrieb einer Photovoltaikanlage nicht um einen Handelsbetrieb, der nach BFH-Auffassung nicht mit den in der Vorschrift des § 68 Nr. 2 Buchstabe b) AO beispielhaft genannten Einrichtungen vergleichbar ist.<sup>10</sup> Merkmal eines Handelsbetriebes ist der An- und Verkauf von Waren. Bei einer Photovoltaikanlage werden hingegen keine Waren angekauft, sondern ein Produkt (Strom) hergestellt, welches von der gemeinnützigen Körperschaft verbraucht wird. Insofern ist der Betrieb einer Photovoltaikanlage vergleichbar mit der in der Vorschrift genannten Tischlerei, die ebenfalls Produkte für die gemeinnützige Körperschaft herstellt. Diese Einschätzung deckt sich auch mit der BFH-Rechtsprechung, nach der eine Wäscherei eines Krankenhauses als Zweckbetrieb i. S. v. § 68 Nr. 2 Buchstabe b) AO eingestuft wird, wenn diese nur bis zu 20 Prozent der Leistung für Außenstehende

<sup>8</sup> Zum Sonderfall, dass die Photovoltaikanlage zu Forschungs- und Lehrzwecken eingesetzt wird, vgl. FG Hamburg, Urteil vom 29.08.2007, 5 K 145/05; OFD Chemnitz vom 21.11.2006, S0171-369/2-St21.

<sup>9</sup> Vgl. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl., Achim 2010, S. 402.

<sup>10</sup> Vgl. BFH-Urteil v. 18.10.1990 - V R 76/89, BStBl 1991 II S. 268.

erbringt.<sup>11</sup> Das Krankenhaus könnte seine Wäschereidienstleistungen genauso wie den hier betrachteten Strom extern einkaufen. Folglich ist auch der Betrieb einer Photovoltaikanlage als Selbstversorgungseinrichtung i. S. v. § 68 Nr. 2 Buchstabe b) AO einzustufen, wenn mindestens 80 Prozent des produzierten Stroms selbst verbraucht werden.

Die umsatzsteuerliche Fiktion, dass der Strom, der direkt verbraucht wird, zunächst an den Netzbetreiber veräußert wird und in einem zweiten Schritt vom Netzbetreiber zurückgeliefert wird,<sup>12</sup> ist für die Beurteilung, ob eine Selbstversorgungseinrichtung vorliegt, unerheblich, da der wirtschaftliche Zweck des Betriebs der Photovoltaikanlage – die Selbstversorgung – durch diese Fiktion nicht berührt wird. Der produzierte Strom, der von der gemeinnützigen Körperschaft selbst verbraucht wird, gilt somit als an die Körperschaft selbst bewirkte Lieferung des Betriebs i. S. d. § 68 Nr. 2 Buchstabe b) AO.

Bereits vor der Errichtung der Photovoltaikanlage ist anhand eines Stromlastprofils der ungefähre Anteil des Direktverbrauchs zu ermitteln. Da ein Direktverbrauch nur dann vorliegt, wenn der Strom zeitgleich von der gemeinnützigen Körperschaft verbraucht wird und die Stromproduktion der Photovoltaikanlage von der Sonneneinstrahlung abhängt, kann der Anteil des Direktverbrauchs nicht genau vorhergesagt werden. Der vorab geschätzte Direktverbrauch sollte mindestens 90 Prozent betragen, um nicht die Gefahr einzugehen, dass dem Betrieb der Photovoltaikanlage ex post nicht doch die Qualifikation als Zweckbetrieb abgesprochen wird. Darüber hinaus bestehen mit Speichermedien und Technik zur intelligenten Steuerung des Stromverbrauchs verschiedene Möglichkeiten, den Direktverbrauch einer Photovoltaikanlage zu erhöhen.

---

<sup>11</sup> Vgl. BFH-Urteil v. 18.10.1990, V R 35/85, BStBl. 1991 II, S. 157.

<sup>12</sup> Vgl. Tz. 2.5 Abs. 4 UStAE.

### 3.3 Rechtsfolgen der Einstufung

#### 3.3.1 Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer

Die Differenzierung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb hat zum einen unmittelbare Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Behandlung der laufenden Einnahmen. Wird der Betrieb der Photovoltaikanlage als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eingestuft, da mehr als 20 Prozent des produzierten Stroms an Dritte veräußert werden, so unterliegen die Einkünfte aus dem Betrieb grundsätzlich der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer, sofern sie die Freigrenze von 35.000 Euro gem. § 55 Abs. 3 AO übersteigen. Liegt hingegen ein Zweckbetrieb vor, so sind die Einkünfte gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bzw. § 3 Nr. 6 GewStG von der Ertragsbesteuerung befreit.

Zum anderen wirkt sich die Unterscheidung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb auch auf die einsetzbaren Investitionsmittel aus. Steuerbegünstigte Körperschaften dürfen ihre Mittel gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO ausschließlich für satzungsmäßige Zwecke einsetzen. Damit dürfen die Mittel grundsätzlich in Zweckbetrieben eingesetzt werden,<sup>13</sup> sofern der Grundsatz des wirtschaftlich sinnvollen Ausgabeverhaltens berücksichtigt wird.<sup>14</sup> Der Einsatz von Mitteln i. S. d. § 55 Abs. 1 AO für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kann hingegen die Gemeinnützigkeit gefährden,<sup>15</sup> da die Körperschaft dann gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit verstößt. Grundsätzlich muss beim Einsatz derartiger Mittel sichergestellt sein, dass sie innerhalb von 12 Monaten wieder dem ideellen Bereich zugeführt werden.

Erfüllt der Betrieb einer Photovoltaikanlage die Kriterien eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, so muss die Anschaffung der Photovoltaikanlage somit über andere Mittel finanziert werden. In Frage kommen:

1. Aufnahme von Fremdkapital, dessen Zins- und Tilgungszahlungen aus diesem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erwirtschaftet werden können.<sup>16</sup> Dabei muss es sich nicht um neu aufgenommenes Fremdkapital handeln, sondern es ist auch möglich, bereits vorhandenes Fremdkapital gemeinsam mit liquiden Mitteln in gleicher Höhe dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, da in diesem Fall eine Nettovermögensposition von Null auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeführt wird.
2. Einsatz von Mitteln, die die gemeinnützige Körperschaft nach § 58 Nr. 7 Buchstabe a) AO ansammelt.
3. Verwendung von Mitteln i. S. v. § 58 Nr. 11 AO bspw. aus Zuwendung zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens.

---

<sup>13</sup> Vgl. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Auflage, Achim 2010, S. 335.

<sup>14</sup> Vgl. BFH vom 23.02.1999, XI B 128/98, DStRE 1999, S. 623.

<sup>15</sup> Vgl. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Auflage, Achim 2010, S. 152.

<sup>16</sup> Vgl. OFD Hannover vom 12.07.2000, DStR 2000, S. 1564.



Ein weiterer Problembereich entsteht bei der Qualifikation als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb beim Anfall von Verlusten. Auch diese dürfen grundsätzlich nicht durch Mittel des ideellen Bereichs ausgeglichen werden, da dieses dem Mittelverwendungsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO widerspricht.<sup>17</sup> Verluste eines Zweckbetriebs können indes uneingeschränkt mit Mitteln der gemeinnützigen Körperschaft ausgeglichen werden.

### 3.3.2 Umsatzsteuer

Gemeinnützige Körperschaften sind nicht allgemein von der Umsatzsteuer befreit. Häufig üben gemeinnützige Körperschaften jedoch Tätigkeiten aus, die unter eine Steuerbefreiung des § 4 UStG fallen. Die Bereitstellung von Strom ist i. d. R. notwendige Voraussetzung zur Erbringung der steuerbefreiten Umsätze.

Sofern der erzeugte Strom einer Photovoltaikanlage ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung das Betreiben einer solchen Anlage eine nachhaltige Tätigkeit, die die Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG begründet.<sup>18</sup> Der produzierte Strom gilt auch dann an den vergütungspflichtigen Netzbetreiber geliefert, wenn er vom Anlagenbetreiber nachweislich dezentral verbraucht wird (Direktverbrauch).<sup>19</sup> In diesem Fall wird umsatzsteuerrechtlich zunächst die gesamte von der Photovoltaikanlage produzierte Elektrizität an den Netzbetreiber geliefert. Bemessungsgrundlage für diese Lieferung ist umsatzsteuerrechtlich die ungekürzte Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 EEG (28,74 ct./KWh). Für den direkt verbrauchten Strom liegt umsatzsteuerlich eine Rücklieferung vor. Als Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung wird die Differenz zwischen der Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 EEG und der Einspeisevergütung gem. § 33 Abs. 2 EEG herangezogen. Für den Anteil des direkt verbrauchten Stroms, der 30 Prozent des produzierten Stroms nicht übersteigt, beträgt die Bemessungsgrundlage somit 12,36 ct./KWh (28,74 ct./KWh – 16,38 ct./KWh), für darüber hinaus gehenden direkt verbrauchten Strom 16,74 ct./KWh (28,74 ct./KWh – 16,38 ct./KWh).<sup>20</sup> Der privat verbrauchte Strom stellt eine Entnahme i. S. d. § 3 Abs. 1b UStG dar, deren Bemessungsgrundlage sich gem. § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand bemisst. Da der Betreiber in der fingierten Rücklieferung 12,36 ct./KWh bzw. 16,74 ct./KWh an den Netzbetreiber zahlen muss, stellen diese Preise auch die Bemessungsgrundlage für die Entnahme dar.

Der Direktverbrauch von der gemeinnützigen Körperschaft stellt keine unentgeltliche Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 1b UStG dar, da es sich um eine Leistung handelt, die die gemeinnützige Körperschaft nicht für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erworben hat. Für die Rücklieferung

---

<sup>17</sup> Vgl. BFH vom 13.11.1996, I R 152/93BStBl II, S. 711; zu Ausnahmen von dieser Regel siehe insbesondere AEAO zu § 55 Tz. 4-8.

<sup>18</sup> Vgl. Tz. 2.5 Abs. 1 UStAE.

<sup>19</sup> Vgl. Tz. 2.5 Abs. 2 UStAE.

<sup>20</sup> Vgl. Tz. 2.5 Abs. 3-5 UStAE.

des Stroms kann gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG nur dann Vorsteuer gezogen werden, wenn der Strom für umsatzsteuerpflichtige Tätigkeiten der gemeinnützigen Körperschaft eingesetzt wird.<sup>21</sup>

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a) UStG unterliegen die Leistungen von gemeinnützigen Körperschaften dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent. Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt wurden, kann der ermäßigte Steuersatz nur dann angewandt werden, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit den dem allgemeinem Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht. Wenn der Betrieb der Photovoltaikanlage eine Selbstversorgungseinrichtung i. S. des § 68 Nr. 2 Buchstabe b) AO darstellt, ist das zweite Kriterium erfüllt. Folglich ist in diesem Fall der ermäßigte Steuersatz bei der Lieferung des Stroms an den Netzbetreiber anzuwenden.

Aufgrund der Unternehmereigenschaft der gemeinnützigen Körperschaft als Betreiber der Photovoltaikanlage kann für die Investitionskosten und für die laufenden Betriebskosten unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG die Vorsteuer gezogen werden.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> Vgl. Tz. 2.5 Abs. 5 Satz 4 und 5 UStAE.

<sup>22</sup> Vgl. Tz. 2.5 Abs. 6 UStAE.

## **4. Zusammenfassung**

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage durch eine gemeinnützige Körperschaft kann ein sinnvolles Mittel zur Verfolgung einer Nachhaltigkeitsstrategie darstellen. Vor der Investition in eine Photovoltaikanlage ist indes zu bedenken, dass der Betrieb der Anlage grundsätzlich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. des § 14 AO darstellt. Er kann jedoch als Selbstversorgungseinrichtung i. S. des § 68 Nr. 2 Buchstabe b) AO eingestuft werden, wenn mindestens 80 Prozent des produzierten Stroms von der gemeinnützigen Körperschaft selbst verbraucht werden. Ist diese Voraussetzung erfüllt, so sind die Einkünfte aus diesem Zweckbetrieb gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bzw. § 3 Nr. 6 GewStG von der Ertragsbesteuerung befreit. Die Lieferungen des in das allgemeine Versorgungsnetz eingespeisten Stroms unterliegt gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a) UStG dann im Rahmen der Umsatzsteuer dem ermäßigten Steuersatz i. H. v. sieben Prozent.

Liegen die Voraussetzungen einer Selbstversorgungseinrichtung hingegen nicht vor, so unterliegen die Gewinne aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Darüber hinaus dürfen in diesem Fall grundsätzlich keine Mittel i. S. des § 55 Abs. 1 AO eingesetzt werden, um die Gemeinnützigkeit nicht zu gefährden. Eine Finanzierung ist dann lediglich über Fremdkapital oder über freie Rücklagen i. S. d. § 58 Nr. 7 Buchstabe a) und Nr. 11 möglich. Bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben unterliegen die Umsätze gem. § 12 Abs. 1 UStG dem Normaltarif i. H. v. 19 Prozent.