



## Erhebliche Gewerbesteuernachteile durch Solar- oder Photovoltaikanlagen auf Vermietungsobjekten.

### Trend regenerative Energien

Durch zahlreiche in den letzten Jahren aufgelegte Förderprogramme ist für Immobilieneigentümer der Reiz von Investitionen in Anlagen zur Energiegewinnung und Einspeisung gestiegen. So wurden in vergangenen Jahren von den rund 18 Milliarden Euro Gesamtinvestition pro Jahr in diesem Bereich der weit überwiegende Teil in Photovoltaikanlagen investiert. Ferner wurde in diesem Segment im Jahr 2011 eine Erhöhung der Anlagenanzahl um über 40 % verzeichnet.

Die Tatsache, dass sich diese Anlagen einfach nachrüsten lassen, hat wohl auch zu einem derart starken Wachstum der Investitionsvolumina beigetragen.

Die Anschaffung von Photovoltaikanlagen kann in bestimmten Konstellationen aber auch negative steuerliche Folgen haben.

Nach Auffassung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg können derartige Anlagen für grundstücksverwaltende Unternehmen erhebliche gewerbesteuerliche Nachteile

auslösen. Hintergrund ist eine Versagung der sogenannten gewerbesteuerlichen erweiterten Kürzung, die für ausschließlich grundstücksverwaltende Unternehmen wirtschaftlich in einer nahezu vollständige Gewerbesteuerbefreiung resultiert.

### Erweiterte Kürzungen nach § 9 Nr.1 Satz 2 ff. Gewerbesteuergesetz

Das Gewerbesteuergesetz sieht für Unternehmen, die lediglich eigenen Grundbesitz verwalten, auf Antrag eine Kürzung des Gewerbeertrags um die Summe vor, die auf die begünstigte Vermietung und Verpachtung von Grund und Boden entfällt. Diese Vorschrift soll insbesondere verhindern, dass Gesellschaften, die lediglich auf Grund ihrer Rechtsform als gewerblich tätig eingestuft werden (zum Beispiel Kapitalgesellschaften wie GmbHs), durch eine zusätzliche Ertragsbesteuerung, gegenüber anderen Gesellschaftstypen, die in Immobilien investieren, benachteiligt werden. Die Wirkungsweise der erweiterten Kürzung und die Gesamtsteuerbelastung auf Ebene der Gesellschaft soll die folgende Beispielrechnung veranschaulichen.

**Beispiel:**

Der Gewinn einer GmbH mit Sitz in Frankfurt am Main aus der Vermietung einer eigenen Immobilie beträgt in 2011 1.450.000 Euro. Der Einheitswert des Objekts beträgt insgesamt 500.000 Euro. Verlustvorträge sind nicht vorhanden. Die Zinsaufwendungen der Gesellschaft aus einer Bankfinanzierung für die Immobilie betragen 2.000.000 Euro.

Berechnung der Körperschaftsteuer	
Zu versteuerndes Einkommen	Euro 1.450.000,00
x 15 % Körperschaftsteuersatz	
= Körperschaftsteuer	= Euro 217.500,00
zzgl. Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 %	+ Euro 11.962,50
<u>= Körperschaftsteuer inkl. Solidaritätszuschlag</u>	<u>= Euro 229.462,50</u>

Berechnung der Gewerbesteuer	
Gewerbeertrag	Euro 1.450.000,00
zzgl. Hinzurechnungen (§ 8 Nr. 1 GewStG, Zinsen)	+ Euro 475.000,00
abzgl. erweiterter Kürzung	- Euro 1.925.000,00
= Maßgeblicher Gewerbeertrag	Euro 0,00
Steuermessbetrag (nach Abrundung)	= Euro 0,00
<u>= Gewerbesteuer</u>	<u>= Euro 0,00</u>

Eine Kürzung in Höhe des Gewinns und der Hinzurechnung ist hier möglich, da die Gesellschaft ausschließlich Einkünfte aus der Verwaltung eigenen Grund und Bodens hat.

Der Gesellschaft entsteht somit eine Gesamtsteuerbelastung in Höhe von 229.462,50 Euro. Was einer effektiven Steuerbelastung von 15,825 % entspricht. Dies würde einen Gewinn nach Steuern in Höhe von 1.220.537,50 Euro und somit einem Gewinn nach Steuern in Höhe von 84,175 % des Gewinns vor Steuern bedeuten.

**FG Berlin-Brandenburg: keine erweiterte Kürzung bei Vermietung und gleichzeitiger Stromerzeugung und Einspeisung**

Am 13. Dezember 2011 hat das Finanzgericht Berlin Brandenburg eine Entscheidung gefällt, in der die Thematik der erweiterten Kürzung im Hinblick auf Energiegewinnungs- und Einspeisungseinlagen behandelt wird. In der Entscheidung klagte eine GmbH gegen das Versagen der erweiterten Kürzung für mehrere Steuerjahre. Die GmbH rüstete eine Photovoltaikanlage während des Winters des ersten streitigen Jahres nach. Im ersten Jahr wurden keine Einnahmen erzielt, in den Folgejahren nur geringe. Gleichzeitig erklärte die GmbH für diese Jahre in ihren Gewerbesteuererklärungen die Kürzung aller Erträge im Rahmen der erweiterten Kürzung.

Im vierten Jahr wurden die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheide vom Finanzamt geändert und die erweiterte Kürzung für alle Jahre versagt. Die Richter teilten diese Ansicht und begründeten dies damit, dass die GmbH nicht mehr "ausschließlich" Grundstücksverwaltung betreibt / betrieben habe, sondern durch das entgeltliche Einspeisen von Solarstrom eine schädliche gewerbliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt.

Weder handele es sich um eine zwingend erforderliche Nebentätigkeit zur Vermietung und Vermögensverpachtung, die als "Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung" mit der Vermietung einhergeht, noch handele es sich um eine unschädliche, jedoch nicht begünstigte Tätigkeit im Sinne des Kataloges des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff GewStG.

Einer gewerblichen Tätigkeit stehe nach Ansicht des Gerichts auch nicht entgegen, dass lediglich an einen einzigen Netzbetreiber geliefert wurde. Dies sei vielmehr der Struktur des Strommarktes geschuldet und dennoch eine Einspeisung in den "allgemeinen Strommarkt". Dass in der

ersten (Winter-)Periode keine Einnahmen mit der Anlage erzielt wurden, sei unerheblich, weil dennoch eine Gewinnerzielungsabsicht aus der Anlage – auch bereits im Jahr der Montage – bestanden habe. Diese Absicht sei begünstigungsschädlich für die Gesamtperiode.

Im Hinblick auf das Erfordernis der "Ausschließlichkeit", nach § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG sei grundsätzlich auch eine geringfügige gewerbliche Tätigkeit schädlich für die Gewährung der erweiterten Kürzung. Dem Gesetzgeber obliege es, frei Tatbestandsmerkmale und Erfordernisse zu normieren. Zwar wurden von der Rechtsprechung in der Vergangenheit auch ganz geringfügige (gewerbliche) Tätigkeiten als unschädlich betrachtet, dabei mussten aber nicht nur die Einnahmen (absolut), sondern sowohl die Relationen zu den Vermietungseinnahmen als auch die Höhe der Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter für die schädliche Tätigkeit (absolut oder relativ) sehr geringfügig sein. Das FG Berlin-Brandenburg führt hierzu aus, dass zumindest wegen der Höhe der Anschaffungskosten der Anlage nicht mehr von einer derartigen Geringfügigkeit auszugehen ist.

Das Gericht hat offen gelassen, ob anders zu unterscheiden wäre, wenn der Strom nicht eingespeist worden wäre, sondern dem Eigenverbrauch (in der Immobilie) gedient hätte.

### Auswirkung auf die Steuerbelastung

Die folgende Beispielrechnung soll zeigen, welche Auswirkung die Versagung der erweiterten Kürzung im oben beschriebenen Beispiel hat, ausgehend von der Annahme, dass, wie im Urteil, eine Solaranlage, aus der geringe Gewinne erwachsen, nachgerüstet wird.

Berechnung der Körperschaftsteuer	
zu versteuerndes Einkommen	Euro 1.500.000,00
(Gewinne aus der Photovoltaikanlage Euro 50.000)	
x 15% Körperschaftsteuersatz	
= Körperschaftsteuer	= Euro 225.000,00
zzgl. Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5%	+ Euro 12.375,00
<u>= Körperschaftsteuer inkl. Solidaritätszuschlag</u>	<u>= Euro 237.375,00</u>

Berechnung der Gewerbesteuer	
Gewerbeertrag	Euro 1.500.000,00
zzgl. Hinzurechnungen (§ 8 Nr. 1 GewStG)	+ Euro 475.000,00
abzgl. Kürzungen (nur noch einfache Kürzung)	- Euro 8.400,00
= Maßgeblicher Gewerbeertrag	Euro 1.966.600,00
Steuermessbetrag (nach Abrundung)	= Euro 1.966.600,00*
	3,5 %
	= Euro 68.831
x Gewerbesteuerhebesatz Frankfurt Main (460 %)	
<u>= Gewerbesteuer</u>	<u>= Euro 316.622,60</u>

Die Gesamtsteuerbelastung läge dann bei 553.997,60 Euro, was einer effektiven Besteuerung mit rund 36,93 % entspricht. Es verbliebe in diesem Fall ein Gewinn nach Steuern von 946.002,40 Euro. Einem zusätzlichen Gewinn von 50.000 Euro aus der Photovoltaikanlage stehen zusätzliche Steuern für die Gewinne aus der Vermietung der Immobilie in Höhe von rund 316.000 Euro gegenüber. Damit wäre die Investition in einer solche Konstellation auch wirtschaftlich – trotz eines Gewinns vor Steuern in Höhe von 50.000 Euro – nicht sinnvoll, da der Gewinn von den Steuernachteilen überkompensiert würde.

### Fazit und Wertung

Nach Ansicht des BFH und der herrschenden Meinung ist bei der Beurteilung, ob die erweiterte Kürzung zu gewähren ist, darauf abzustellen, ob eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Einkommensteuergesetzes neben der reinen Vermögensverwaltung vorliegt. Die Einspeisung von Strom gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz dürfte von der Finanzverwaltung als Gewerbebetrieb eingestuft werden und somit im Hinblick auf die erweiterte Kürzung schädlich sein. Dies gilt auch bereits für das erste Jahr, in der die Anlage betriebsbereit ist, da das Erfordernis der "Ausschließlichkeit" auch eine zeitliche Komponente beinhaltet, d. h. im ganzen Steuerjahr ausschließlich begünstigte und erlaubte Tätigkeiten vorliegen müssen.

Die in dem Urteil aufgeworfene Frage, wie im Falle einer Nutzung des Stroms für die eigene Immobilie zu entscheiden ist, lässt sich wohl insofern beantworten, dass, wann immer der Strom an Mieter "verkauft" wird oder aber im Falle des Eigenverbrauchs unter Inanspruchnahme der Einspeisungsvergütung für selbst genutzten Strom, ebenfalls eine kürzungsschädliche gewerbliche Tätigkeit vorliegen dürfte.

Abschließend lässt sich sagen, dass bei der Solaranlage also auf keinen Fall unüberlegt gehandelt werden sollte, da im schlimmsten Fall ganz erhebliche finanzielle (steuerliche) Schäden auftreten können. Durch Strukturierungen sollte es jedoch möglich sein, die beschriebenen nachteiligen Steuerfolgen aus einer Photovoltaik- oder anderen Anlage zu minimieren. Hierfür ist eine individuelle steuerliche Beratung erforderlich.

## Autoren



**Thorsten Sauerhering**  
Partner

E: thorsten.sauerhering  
@cliffordchance.com



**Dr. Dominik Engl**  
Associate

E: dominik.engl  
@cliffordchance.com

Dieser Newsletter dient der allgemeinen Information und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall. Wenn Sie Fragen haben oder weitere Informationen wünschen, wenden Sie sich bitte an die Autoren oder Ihren üblichen Ansprechpartner bei Clifford Chance.

Clifford Chance, Mainzer Landstraße 46, 60325 Frankfurt am Main  
© Clifford Chance 2012

Clifford Chance Partnerschaftsgesellschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern und Solicitors ·

Sitz: Frankfurt am Main · AG Frankfurt am Main PR 1000

Weitere Informationen zur Clifford Chance Partnerschaftsgesellschaft – u.a. auch im Hinblick auf die erforderlichen Angaben gem. §§ 2,3 DL-InfoV – finden Sie unter [www.cliffordchance.com](http://www.cliffordchance.com)

[www.cliffordchance.com](http://www.cliffordchance.com)

Abu Dhabi ■ Amsterdam ■ Bangkok ■ Barcelona ■ Brüssel ■ Bukarest ■ Casablanca ■ Doha ■ Dubai ■ Düsseldorf ■ Frankfurt ■ Hongkong ■ Istanbul ■ Kiew ■ London ■ Luxemburg ■ Madrid ■ Mailand ■ Moskau ■ München ■ New York ■ Paris ■ Peking ■ Perth ■ Prag ■ Riad\* ■ Rom ■ São Paulo ■ Shanghai ■ Singapur ■ Sydney ■ Tokio ■ Warschau ■ Washington, D.C.

\*Clifford Chance hat eine Kooperationsvereinbarung mit Al-Jadaan & Partners Law Firm in Riad.