

BOHL & COLL.
Rechtsanwälte



Steuerrechtliche Hemmnisse für den weiteren Ausbau Erneuerbarer Energien in Deutschland

Abschlussbericht der Arbeitsgemeinschaft Steuerrechtshemmnisse

bestehend aus

Bohl und Kollegen Rechtsanwälte, Würzburg

Cornea Franz Rechtsanwälte, Würzburg

Solar Engineering Decker und Mack Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Hannover

Februar 2011

Zuwendungsgeber:

Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (BMU)
Referat KI III 4
Alexanderplatz 6
10178 Berlin

Projekträger:

Projekträger Jülich (PtJ)
Forschungszentrum Jülich Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Zimmerstraße 26-27
10969 Berlin

Arbeitsgemeinschaft „Steuerrechtshemmnisse“:

Herr Rechtsanwalt und Fachanwalt für Verwaltungsrecht Johannes Bohl
Kanzlei Bohl und Kollegen Rechtsanwälte
Franz-Ludwig-Straße 9
97072 Würzburg

Frau Rechtsanwältin Magdalena Jeschke
Kanzlei Bohl und Coll. Rechtsanwälte
Franz-Ludwig-Straße 9
97072 Würzburg

Herr Doktor Michael Mack
Solar Engineering Decker und Mack Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Johannsenstraße 2-3
30159 Hannover

Herr Rechtsanwalt René C. Cornea
Kanzlei Cornea Franz Rechtsanwälte
Berliner Platz 10
97080 Würzburg

Herr Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht sowie Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht Uwe K. Franz
Kanzlei Cornea Franz Rechtsanwälte
Berliner Platz 10
97080 Würzburg

Das diesem Bericht zugrundeliegende Forschungs- und Entwicklungsvorhaben wurde im Auftrag des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit unter dem Kennzeichen 03032-5/16 erstellt.

Das Förderkennzeichen des Projektträgers Jülich: 03MAP127

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung und Überblick über das Projektvorhaben	8
2 Einzelne Forschungen und Ergebnis	10
2.1 Gewerbesteuererlegung bei Windkraftunternehmen und Photovoltaik- Freiflächenanlagen	10
2.1.1 Rechtliche Ausgangslage	10
2.1.2 Vorgehensweise	12
2.1.3 Stellungnahme	13
2.1.4 Handlungsempfehlung	14
2.2 Gewerbesteuererlegung bei Windkraftunternehmen in der Ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ)	15
2.2.1 Rechtliche Ausgangslage	15
2.2.2 Vorgehensweise	16
2.2.3 Handlungsempfehlung	17
2.3 Umsatzsteuerliche Behandlung des Direktverbrauchs im Sinne des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz	17
2.3.1 Rechtliche Ausgangslage	17
2.3.2 Vorgehensweise	19
2.3.3 Stellungnahme	19
2.3.4 Handlungsempfehlung	20
2.4 Körperschaftssteuer- und Gewerbesteuerbefreiung sowie erweiterte Gewerbesteuerkürzung bei	21
2.4.1 Rechtliche Ausgangslage	21
2.4.2 Vorgehensweise	23
2.4.3 Stellungnahme	24
2.4.4 Handlungsempfehlung	27
2.5 Fragen der steuerlichen Behandlung von Blockheizkraftwerken (BHKW)	28

2.5.1 Rechtliche Ausgangslage	28
2.5.2 Vorgehensweise	28
2.5.3 Anwendbarkeit von amtlichen Abschreibungstabellen im Rahmen der ertragssteuerlichen Bewertung	29
2.5.3.1 Rechtliche Ausgangslage	29
2.5.3.2 Vorgehensweise	30
2.5.3.3 Stellungnahme	30
2.5.3.4 Handlungsempfehlung	31
2.5.4 Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz	32
2.5.4.1 Rechtliche Ausgangslage	32
2.5.4.2 Vorgehensweise	32
2.5.4.3 Stellungnahme	32
2.5.4.4 Handlungsempfehlung	35
2.5.5 Mögliche Bilanzansätze für Vorräte	35
2.5.5.1 Rechtliche Ausgangslage	35
2.5.5.2 Stellungnahme	36
2.5.5.3 Handlungsempfehlung	37
2.5.6 Umfang der Steuerbefreiung nach Stromsteuergesetz (StromStG)	38
2.5.6.1 Rechtliche Ausgangslage	38
2.5.6.2 Vorgehensweise	40
2.5.6.3 Stellungnahme	40
2.5.6.4 Handlungsempfehlung	40
2.5.7 Wärmeverrechnungspreise	40
2.5.8 Aufteilung von Privat- und betrieblichem Anteil der Blockheizkraftwerke	41
2.5.8.1 Rechtliche Ausgangslage	41
2.5.8.2 Vorgehensweise	41
2.5.8.3 Stellungnahme	42
2.5.8.4 Handlungsempfehlung	43

2.5.9 Umsatzbesteuerung von Biogasanlagen	44
2.5.9.1 Rechtliche Ausgangslage	44
2.5.9.2 Vorgehensweise	44
2.5.9.3 Stellungnahme	44
2.6 Grunderwerbssteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen	45
2.6.1 Rechtliche Ausgangslage	45
2.6.2 Stellungnahme	45
2.6.3 Handlungsempfehlung	47
2.7 Umsatzsteuerliche Behandlung von energetisch genutztem Holz	48
2.7.1 Rechtliche Ausgangslage	48
2.7.2 Vorgehensweise	51
2.7.3 Stellungnahme	51
2.7.4 Handlungsempfehlung	53
2.8 Fragen der steuerlichen Abschreibung von Photovoltaikanlagen	54
2.8.1 Rechtliche Ausgangslage	54
2.8.2 Vorgehensweise	54
2.8.3 Stellungnahme	55
2.8.4 Handlungsempfehlung	56
2.9 Auswirkungen der Unternehmereigenschaften auf Rentenleistungen	58
2.9.1 Rechtliche Ausgangslage	58
2.9.2 Stellungnahme	59
2.9.3 Handlungsempfehlung	60
3 Zusammenfassung und Ausblick	60

1 Einleitung und Überblick über das Projektvorhaben

Die Projektgruppe bestehend aus

Herrn Rechtsanwalt und Fachanwalt für Verwaltungsrecht Johannes Bohl,
(administrative Projektleitung)

Frau Rechtsanwältin Magdalena Jeschke,

Herrn Doktor Michael Mack,

Herrn Rechtsanwalt René C. Cornea

und

Herrn Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht
sowie Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht Uwe K. Franz
(fachliche Projektleitung und hauptverantwortlicher Gutachter).

wurde durch das Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit durch Vereinbarung vom 21.08./ 28.08.2008 beauftragt, steuerliche Hemmnisse für den weiteren Ausbau Erneuerbarer Energien festzustellen, deren Auswirkung zu analysieren und Handlungsempfehlungen auszusprechen.

Hierbei wurde im Projektzeitraum (August 2008 bis Februar 2011) zu den steuerrechtlichen Rahmenbedingungen für die Erneuerbaren Energien mit der Zielrichtung des Abbaus von Steuerhemmnissen umfassend Stellung genommen und der Auftraggeber wurde bei der Beurteilung der sich ergebenden Probleme und Fragestellungen unterstützt. In Absprache mit dem Auftraggeber wurde diese Untersuchung auf die Stromerzeugung aus Erneuerbaren Energien beschränkt; die Wärmeerzeugung wurde nur in den Blick genommen, soweit Fragen der Kraft-Wärme-Kopplung

(KWK) betroffen waren. Steuer-, insbesondere energiesteuerrechtliche Fragen von Biokraftstoffen waren nicht Gegenstand des Projekts.

Die erarbeiteten rechtspraktischen Lösungen sind Empfehlungen zur möglichen steuerlichen Gestaltung für die betroffenen Steuerpflichtigen und beinhalten ferner Vorschläge zur Gesetzgebung sowie zu möglichen Verordnungen der Steuerverwaltung.

Der Ausbau Erneuerbarer Energien ist ein Kernelement der energiepolitischen Strategie der Bundesregierung. Diese erachtet Erneuerbare Energien als klimapolitisch notwendig, ökonomisch sinnvoll und technisch auf vielfältige Weise möglich. Für die (in diesem Kontext stets zu betrachtende) Wirtschaftlichkeit von Projekten im Bereich Erneuerbarer Energien hat das Steuerrecht eine erhebliche und auch stetig wachsende Bedeutung.

Die Schnelligkeit des Steuerrechts und die umfassenden und weitreichenden Regelungen spielen stets eine große Rolle für Investitionsentscheidungen von Unternehmen wie auch Privatpersonen. Hierbei sind stetige Verschärfungen des Steuerrechts oftmals geeignet, positive Investitionssignale zu beeinträchtigen. Die Förderung wirtschaftlicher Aktivitäten kann daher durch einschneidende steuerliche Vorschriften gehemmt werden, so dass Anreize, die durch besondere Gesetze entstehen und gefördert werden sollen, wieder ihren positiven Effekt verlieren. Seit dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2006 sind immer wieder Verschärfungen erfolgt. Diese erfordern ein besonderes Augenmerk hinsichtlich der Entwicklung des Steuerrechts und seiner Wechselwirkung mit den fördernden Gesetzen, insbesondere mit dem Erneuerbaren-Energien-Gesetz (EEG).

Im Rahmen der Projektarbeit wurden zahlreiche steuerliche Probleme erörtert, die in diesem Bericht dokumentiert werden. Daneben wurden weitere Fragestellungen, die mittelbar mit dem Steuerrecht in Verbindung stehen, an die Projektgruppe herangebracht. In Absprache mit dem Auftraggeber wurden diese Fragestellungen nur bearbeitet, soweit sie steuerliche Aspekte betrafen. Nachfolgend werden die aufgegriffenen und analysierten Probleme beschrieben und die wesentlichen Arbeitsergebnisse wiedergegeben.

Während des Projektes wurden zudem fortlaufend Anfragen aus der Praxis direkt an die Projektnehmer gestellt oder durch den Auftraggeber an die Projektnehmer weitergeleitet. Diese wurden unverzüglich beantwortet. Auf eine namentliche Aufzählung

wird aufgrund des Umfangs verzichtet. Die wesentlichen Antworten finden sich in der nachfolgenden Darstellung.

Die Projektarbeit fand sowohl in Form des Akten-, Rechtsprechungs-, und Gesetzesstudiums in Würzburg als auch im Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit in Berlin statt. Dort wurden zahlreiche Besprechungen und ein Workshop mit Vertretern der einzelnen Verbände der Erneuerbaren-Energien-Branche sowie Vertretern anderer Bundesministerien abgehalten. Im Rahmen des Workshops wurden Zwischenergebnisse vorgestellt, mit den Teilnehmern wurde diskutiert. Ferner wurden neue Probleme an die Projektnehmer herangetragen, die nach dem Workshop im Dialog mit den Teilnehmern weiter erörtert wurden.

Nachfolgend werden zunächst die steuerrechtlichen Hemmnisse identifiziert und der Weg der Projektgruppe dahin erläutert. Es folgt ein kurzer Abriss der aktuellen Situation. Im Anschluss daran wird erörtert, wie weit das Problem nach dessen Feststellung im Rahmen des Projektzeitraumes (2008 bis 2011) zum Berichtszeitpunkt noch immer ungelöst ist. Für bestehende Probleme werden Handlungsempfehlungen ausgesprochen. Der Abschlussbericht schließt mit einer Zusammenfassung und einem Ausblick.

2 Steuerrechtliche Hemmnisse im Einzelnen

2.1 Gewerbesteuerzerlegung bei Windkraftunternehmen und Photovoltaik-Freiflächenanlagen

2.1.1 Rechtliche Ausgangslage

Gemäß §§ 28 und folgende Gewerbesteuergesetz (GewStG) liegt ein so genannter Zerlegungsfall für den Steuermessbetrag vor, wenn ein Unternehmen mehrere Betriebsstätten auf dem Gebiet verschiedener politischer Gemeinden hat, so genannter Fall der Zerlegung nach Betriebsstätten, vergleiche § 28 Absatz 1 Satz 1 Gewerbe-

steuergesetz. In der Regel wird in solchen Fällen das Gewerbesteueraufkommen unter diesen Gemeinden verteilt. Man spricht hierbei von der Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages. Dies erfolgt als Regelfall im Zerlegungsmaßstab des § 29 Gewerbesteuerengesetz nach dem Verhältnis der in den einzelnen Gemeinden von dem Unternehmen beschäftigten, eigenen Arbeitnehmer.

Bei Windkraftunternehmen und Unternehmen, die Photovoltaik-Freiflächenanlagen betreiben, bestand die Problematik, dass am Standort der Anlagen in der Regel keine eigenen Arbeitnehmer beschäftigt werden. Die Unternehmen der Windenergie sind häufig als so genannte Organschaften strukturiert, so dass es für die Besteuerung auf den Organträger ankommt. Dieser hat seinen Sitz für gewöhnlich an anderen Orten als am Standort der Anlagen selbst. Man unterscheidet daher zwischen Betriebssitz und Standort.

Aufgrund der Grundregel des § 29 Gewerbesteuerengesetz stand der Standortgemeinde mangels Arbeitnehmern grundsätzlich kein Anteil an der Gewerbesteuer zu. Die Verwaltung wie auch die beteiligten Gemeinden gingen jedoch lange Zeit davon aus, dass aufgrund verschiedener Faktoren, namentlich der optischen Beeinträchtigung der Umgebung, der Schwerlasttransporte am Ort der Anlage und den Auswirkungen auf das Landschaftsbild, ein sog. besonderer Fall der Zerlegung des Steuermessbetrages im Sinne des § 33 Abs. 1 Gewerbesteuerengesetz vorlag. § 33 Absatz 2 Gewerbesteuerengesetz ermöglicht eine Einigung der betroffenen Gemeinden, die sodann stattfand und vom Finanzamt übernommen wurde. Somit wurde durch das zuständige Finanzamt eine vom Regelfall abweichende Zerlegung vorgenommen.

Dagegen ging jedoch eine Gemeinde vor. Die Problematik der Zerlegung der Gewerbesteuer zwischen Betriebssitzgemeinden und Standortgemeinden findet ihren Ausgang im Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 04.04.2007 - Az: I R 23/06. Dort stellte der Bundesfinanzhof fest, dass den Standortgemeinden von Windkraftanlagen keine anteilige Gewerbesteuer zustehe, da kein besonderer Zerlegungsfall im Sinne des § 33 Absatz 1 Gewerbesteuerengesetz vorliege. Der Bundesfinanzhof vertrat im vorliegenden Fall die Auffassung, dass nicht nachgewiesen sei, wie hoch die Belastungen für die Gemeinde seien und wie genau diese verursacht wurden. Daher sei kein offenbar unbilliges Ergebnis der Regelzerlegung nach § 29 Gewerbesteuerengesetz gegeben und § 33 Gewerbesteuerengesetz nicht anzuwenden. Im Ergebnis führte dies ab Urteilsbekanntgabe dazu, dass der Betriebssitzgemeinde die gesamte Gewerbesteuer aus diesen Unternehmen zustand.

Durch die Veröffentlichung des Bundesfinanzhofurteils und dessen Rezension in Fachpublikationen bestand zu Beginn der Projektarbeit daher ein bekanntes Hemmnis. Denn fortan hatten Betriebssitzgemeinden keine Veranlassung mehr, Einigungen über die Verteilung zu erzielen und Standortgemeinden – ohne Anspruch auf einen Anteil der Gewerbesteuer – keine Motivation zur Ansiedlung und zum Repowering.

Das identische Problem stellt sich für die Betreiber von Photovoltaik-Freiflächenanlagen. Auch dort ist die Anlage selbst an einem für sie günstigen Ort, während das Betreiberunternehmen an einem anderen Ort seinen Geschäftssitz hat. Auch bei diesen Unternehmen kommen die Anlagen vor Ort ohne (eigene) Arbeitnehmer aus.

2.1.2 Vorgehensweise

Aufgrund der geplanten Änderungen und Möglichkeiten im Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) wurde dieses Problem vorrangig behandelt. Zahlreiche Betroffene begehrt eine Änderung des Gewerbesteuergesetzes durch das Jahressteuergesetz 2009. Hierzu gab es verschiedene Gesetzesentwürfe.

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofes und deren Auswirkungen in der Praxis wurden daher als Hemmnis identifiziert. Sie stellte ein Problem für den weiteren Ausbau – vor allem der Windenergie – dar, da die Standortgemeinden ohne finanzielle Vorteile nicht mehr an der Ansiedlung und am Fortbestand der Anlagen vor Ort interessiert waren und versuchen würden, sie zu verhindern. Hierzu gab es seitens der Betroffenen bereits klare Aussagen.

Die Projektnehmer identifizierten das Hemmnis durch einen Dialog mit dem Auftraggeber, verschiedenen Verbänden und dem Bundesministerium der Finanzen im Beisein von Gemeinde- und Interessenvertretern der Verbände. In zahlreichen Gesprächen wurden die Kompetenzen der Gesetzgebung erörtert. Ferner wurden die Entwicklung des Gewerbesteuergesetzes betrachtet und die möglichen Änderungen abgewogen.

Rechtsanwalt Franz wurde ferner vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 08.10.2008 als Sachverständiger zur Problematik der Gewerbesteuerzer-

legung gehört. Hierbei sprach er sich für die Änderung der Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes aus und wies auf die gleichgelagerte Bedeutung für Photovoltaik-Freiflächenanlagen hin.

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 führte der Deutsche Bundestag die Regelung des § 29 Absatz 1 Nummer 2 Gewerbesteuergesetz ein. Diese lautet wie folgt:

„Zerlegungsmaßstab ist

(...) bei Betrieben, die Anlagen zur Erzeugung von Windenergie betreiben, zu drei Zehntel das in Nummer 1 bezeichnete Verhältnis und zu sieben Zehntel das Verhältnis, in dem die Summe der steuerlich maßgebenden Ansätze des Sachanlagevermögens mit Ausnahme der Betriebs- und Geschäftsausstattung, der geleisteten Anzahlungen und der Anlagen im Bau in allen Betriebsstätten (§ 28) zu dem Ansatz in den einzelnen Betriebsstätten steht.“

Damit wird ab dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2009 sichergestellt, dass die Standortgemeinden in jedem Fall an dem Gewerbesteueraufkommen der Windkraftunternehmen beteiligt werden.

Die Regelung ist aufgrund ihres klaren Wortlautes und ihrer Entstehungsgeschichte nicht analog auf Photovoltaik-Freiflächenanlagen anwendbar.

2.1.3 Stellungnahme

Die gewerbesteuerrechtliche Situation nach dem Bundesfinanzhofurteil vom 04.04.2007 stellte zunächst ein erhebliches Hemmnis für den weiteren Ausbau der Erneuerbaren Energien dar, da die Standortgemeinden vielfach nicht mehr gewillt waren, Neuansiedelungen von Windkraftanlagen zu unterstützen. Auch dem Repowering drohte damit eine erhebliche Blockade.

Es wurde festgestellt, dass durch die fehlende Berücksichtigung von Standortgemeinden die Anreize für Gemeinden wegfielen, die Ansiedlung von Windkraftanlagen zu fördern. Auch im Rahmen des Repowerings fehlten weitere Anreize, da die Gemeinden durch die Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 04.04.2007 keinerlei Zuteilung von Gewerbesteuer zu erwarten hatten. Praktische und tatsächliche Lösungen ohne gesetzliche Änderungen waren ebenso wenig zielführend und erfolgversprechend wie Lösungen auf Verwaltungsebene. Letztere in Ermangelung hinreichender Rechtssicherheit und entgegenstehender höchstrichterlicher Rechtsprechung.

Aufgrund der Neuregelung des § 29 Absatz 1 Nummer 2 Gewerbesteuergesetz ist dieses Hemmnis für den Bereich der Windenergie entschärft worden. Ob es letztlich vollständig behoben wurde, gilt abzuwarten. Insbesondere, da verlässliche Zahlen noch nicht vorliegen. Ferner wird im Einzelfall jede Standortgemeinde für sich eine eigene Entscheidung über die Rentabilität treffen.

Probleme sind in der praktischen Anwendung zu erwarten. Die Anknüpfung des Gesetzes am Verhältnis der steuerlich maßgeblichen Ansätze des Anlagevermögens wird in bestimmten Fällen zu umfangreichen Berechnungen führen. Im Einzelfall, bspw. wenn sich am Ort des Betriebssitzes ein Betriebsgebäude befindet, kann es wiederum zu erheblichen Verschiebungen zu Lasten der Standortgemeinden kommen.

2.1.4 Handlungsempfehlung

Die festgestellten Hemmnisse wurden für den Bereich der Windenergie durch die Änderung des § 29 Absatz 1 Nummer 2 Gewerbesteuergesetz als Probleme deutlich entschärft, wenn auch voraussichtlich nicht vollständig behoben. Die beteiligten Verbände begrüßen die Neuregelung. Praktische Erfahrungen sind derzeit noch nicht in solchem Umfang vorhanden, dass ein endgültiges Ergebnis über Erfolg oder Misserfolg der Gestaltungsmaßnahme vorgelegt werden kann. Dennoch bleiben auch in diesem Bereich Forderungen bestehen, so dass Handlungsempfehlungen wie folgt ergehen:

Zum einen sollte die Regelung der Gewerbesteuererlegung „bereichssoffen“ gestaltet werden, das heißt auch andere Branchen sollten einbezogen werden. Ein Gesetzesentwurf des Landes Rheinland-Pfalz wurde bereits zu Beginn des Jahres 2010 in den

Bundesrat eingebracht. Der Gesetzestext des § 29 Absatz 1 Nummer 2 Gewerbesteuerengesetz sollte hiernach um die Energiegewinnung aus solarer Strahlungsenergie ergänzt werden. Dies stellt eine zu befürwortende weitere Öffnung dar. Nach aktuellem Stand und der Erfahrung aus zweijähriger Projektarbeit dürften die bestehenden Probleme damit beseitigt werden.

Aber auch eine völlig branchenneutrale Formulierung bietet sich an und ist im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte und Systematik des Gewerbesteuerengesetzes vertretbar.

In jedem Falle sollte eine Orientierung nicht am steuerlichen Abschreibungsvolumen der Anlagen erfolgen, sondern zur verbesserten Gewichtung deren Bedeutung eine ergebnisorientierte Betrachtung eingefügt werden. Historisch sind derartige Überlegungen dem Gewerbesteuerengesetz nicht fremd. Eine Orientierung an den Einkünften, die aus dem Betrieb einzelner Anlagen resultieren, stellt sicher, dass die für das jeweilige Unternehmen bedeutendste Anlage auch bei der Verteilung der Gewerbesteuer die entsprechende Geltung erreicht. Damit wird die Gemeinde des betreffenden Standortes auch entsprechend gewürdigt.

Empfehlenswert ist zudem eine Verteilung von 90 % (Standortgemeinde) zu 10% (Betriebssitzgemeinde), da die Belastungen (im Sinne des gewerbesteuerlichen Äquivalenzprinzips) bei der Betriebssitzgemeinde wegen gleichfalls sehr geringer Arbeitnehmerzahlen auch verhältnismäßig gering ausfallen. Unter Abwägung der Beeinträchtigungen der Standortgemeinden ist daher eine höhere Quote erstrebenswert.

2.2 Gewerbesteuererlegung bei Windkraftunternehmen in der Ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ)

2.2.1 Rechtliche Ausgangslage

Für die deutsche Ausschließliche Wirtschaftszone stellte sich die Frage, wem die Gewerbesteuer zuzuordnen ist, das heißt welche Gemeinde die Heheberechtigung erhält. Die Problematik besteht, da die Ausschließliche Wirtschaftszone nicht in den

Bereich eines Gemeindegebietes fällt. Aus diesen Gründen kann eine Zuordnung grundsätzlich nur durch ausdrückliche Zuweisung erfolgen. Hierbei waren insbesondere der Standort Bundesrepublik Deutschland und die umliegenden Länder im Rahmen des Wettbewerbs und der Ansiedlungspolitik zu berücksichtigen.

Die Problemstellung wurde zu Beginn an die Projektgruppe herangetragen, da sich diesbezüglich Unsicherheiten ergeben hatten.

2.2.2 Vorgehensweise

Auch der Gewerbesteuer unterliegt ein stehender Gewerbebetrieb nur insoweit, wie für ihn im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrtenschiff eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Absatz 1 Gewerbesteuer-gesetz). Aufgrund der Erhebungs- und Ertragshoheit der Gemeinden für die Gewerbesteuer setzt eine Gewerbesteuerpflicht von Betriebsstätten, die im Küstenmeer gelegen sind, aber voraus, dass dieses überhaupt Gemeindegebiet ist.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass das Gemeindegebiet an der Mitteltidehochwasserlinie endet und das Küstenmeer gemeindefreies, landesunmittelbares Gebiet darstellt. Dem Landesgesetzgeber steht es zwar frei, aus Gründen des Gemeindewohls Flächen einzugemeinden, Inkommunalisierungsakte stehen jedoch bislang weitgehend aus.

Nach § 4 Absatz 2 Gewerbesteuergesetz kann jedoch die Landesregierung durch Rechtsverordnung bestimmen, wer für Betriebsstätten in derartigen gemeindefreien Gebieten, die den Gemeinden zustehenden Befugnisse ausübt. Durch § 1 Gewerbesteuer-Erhebungsverordnung (GewStErhV) hat das Land Schleswig-Holstein bestimmt, dass die Erhebungsberechtigung für die Gewerbesteuer bezüglich der Küstengewässer und des Bereichs des Festlandssockels bei der Gemeinde Helgoland (Kreis Pinneberg, Gewerbesteuerhebesatz 2007: 350 Prozent) liegen soll. Für das Land Niedersachsen liegt die Heheberechtigung nach § 1 KüstGewStVO beim Land Niedersachsen selbst, mit einem Gewerbesteuerhebesatz von 421 Prozent (§§ 2 KstGewStVO, 13 HG 2008).

2.2.3 Handlungsempfehlung

Während der Ausarbeitung dieses Projekts, insbesondere bezüglich möglicher Lösungsvorschläge, erledigte sich das Problem, indem die einzelnen Zuweisungen kraft Gesetz erfolgten.

Heheberechtigt ist daher aufgrund der gesetzlichen Regelungen im Land Schleswig-Holstein die Gemeinde Helgoland und in Niedersachsen das Bundesland selbst.

Aus diesem Grund erübrigte sich die weitere Stellungnahme zu den Möglichkeiten und Chancen. Der Entwurf der Stellungnahme wurde daher in Absprache mit dem Auftraggeber nicht mehr fertiggestellt.

Aufgrund dessen wurde von einer weiteren Bearbeitung abgesehen. Das Problem, das geeignet war, ein Hemmnis darzustellen, erledigte sich auf legislativer Ebene, so dass die Projektgruppe keine besondere Handlungsempfehlung ausspricht..

2.3 Umsatzsteuerliche Behandlung des Direktverbrauchs im Sinne des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz

2.3.1 Rechtliche Ausgangslage

Aufgrund von § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz wurde mit Wirkung zum 01.01.2009 geregelt, dass beim Betrieb von Photovoltaikanlagen im Rahmen des direkten Verbrauchs, die an den Betreiber der Anlage vom Netzbetreiber zu zahlende Vergütung sich auf 25,01 Cent pro Kilowattstunde verringert. Schwierigkeiten bereiteten in diesem Zusammenhang die Fragen zur Versteuerung der unentgeltlichen Wertabgaben (Eigenverbrauch) im Sinne des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009, gemäß § 3 Absatz 1b Umsatzsteuergesetz (UStG), ferner die Höhe der auf die unentgeltliche Wertabgabe entfallenden Umsatzsteuer nach deren jeweiliger Bemessungsgrundlage im Sinne des § 10 Absatz 4 Nummer 1 Umsatzsteuergesetz

und außerdem die Berechtigung zum Vorsteuerabzug in verschiedenen Fallkonstellationen.

All diese genannten Faktoren können wesentlichen Einfluss auf den Ausbau der Erneuerbaren Energien, speziell der Photovoltaikanlagen, haben.

Da sich zum Zeitpunkt der Berichterstattung bereits durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes wie auch durch die Verwaltungspraxis die Frage nach der Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz erledigt hatte, beschränkte sich die Erörterung auf die umsatzsteuerliche Behandlung des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz.

Die Norm wurde im Berichtszeitraum im Zuge des 1. Erneuerbare-Energien-Änderungsgesetzes mit Wirkung zum 1. Juli 2010 geändert. Mit deren Inkrafttreten wurde § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz dergestalt modifiziert, dass für die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer verschiedene Faktoren neu in das Gesetz eingefügt wurden. Gleichzeitig wurde der Modus der Vergütungsberechnung geändert. Im Erneuerbare-Energien-Gesetz 2010 wird jetzt eine Verringerung der Vergütung vorgesehen für die direkt verbrauchte Energie. Die unterschiedlichen Zeiträume werden in den Anlagen 2 (für den Geltungszeitraum vor Inkrafttreten des Erneuerbare-Energien-Änderungsgesetzes und Reform des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz) und 3 (für den Anschlusszeitraum) zusammenfassend dargestellt.

Es wurde festgestellt, dass sich beim Direktverbrauch im Sinne § 33 Abs. 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz ein Problem dahingehend ergibt, dass dieser umsatzsteuerlich als unentgeltliche Wertabgabe zu sehen ist. Die Lieferung von elektrischer Energie behandelt das Umsatzsteuerrecht wie die Lieferung von Waren. Systematisch muss daher der Betreiber der Anlage hierauf Umsatzsteuer abführen. Allerdings stellt sich die Frage, in welcher Höhe Umsatzsteuer auf den Direktverbrauch zu erheben ist. Dies hängt zum einen von der Beurteilung der Lieferung und zum anderen von der hierfür maßgeblichen Bemessungsgrundlage ab.

Weitere Probleme stellen sich bei der Frage, ob ein Vorsteuerabzug möglich ist. Nach der Änderung des Erneuerbare-Energien-Gesetzes 2010 und der damit verbundenen Änderung des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz wurden die – nach Anwendung der Systematik des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 01.04.2009 – zugrunde zu legenden Bemessungsgrundlagen verändert

und im Gesetz direkt benannt. Dadurch werden aber erneut der Vorsteuerabzug und dessen Höhe problematisch, da dieser nur unter den Voraussetzungen des § 15 Umsatzsteuergesetzes erfolgen darf, eine exakte Zuordnung aufgrund der Aufteilung des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz aber nicht so einfach möglich ist.

2.3.2 Vorgehensweise

Das Hemmnis wurde insbesondere durch Anfragen aus der Praxis aufgedeckt. Ferner durch die Beratung mit den betroffenen Betreibern und im ständigen Dialog mit Anlagen- und Netzbetreibern.

Die Projektgruppe analysierte die rechtliche Ausgangslage. Hierbei wurde erörtert, wann ein Photovoltaikanlagenbetreiber im umsatzsteuerrechtlichen Sinne Unternehmer ist. Des Weiteren wurde erörtert, welche Auswirkungen die Neuregelung des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz mit deren Inkrafttreten zum 01.01.2009 hatte. Diese Frage wurde auch mit dem Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit und dem Bundesministerium der Finanzen diskutiert. Im Zusammenhang mit diesen Gesprächen erstellte das Bundesministerium der Finanzen ein Schreiben vom 1.4.2009 zur Konkretisierung und Klarstellung des Direktverbrauchs. Im weiteren Projektverlauf wurde die Novelle des Erneuerbare-Energien-Gesetzes und die damit verbundene Änderung des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz 2010 zum 01.07.2010 geprüft.

Besondere Bedeutung hatten hierbei stets Fragen der praktischen Handhabung der Regelungen, vor allem, wie sich die Netzbetreiber verhalten müssen, welche Anforderungen an die Rechnungen im Sinne des § 14 Umsatzsteuergesetzes gestellt werden und wie und von wem diese in der Praxis erstellt werden sollten.

2.3.3 Stellungnahme

Die Problematik ist gravierend. Die Projektgruppe konnte feststellen, dass in der Praxis eine erhebliche Unsicherheit besteht und viele Betreiber von Photovoltaikanlagen das verhältnismäßig abstrakte Thema nur schwer zu handhaben wissen. Gleiches gilt auch für Netzbetreiber.

Probleme ergeben sich für die Praxis bei der Abrechnung der Einspeisungsvergütung, ferner bei der Kalkulation von Investitionen, bei denen die Höhe der garantierten Vergütung und die hierauf entfallende Umsatzsteuer eine große Bedeutung spielt.

In Anlage 1 zu diesem Bericht werden die rechtlichen Probleme zur Unternehmerstellung bei dem Betrieb von Photovoltaikanlagen näher und umfassend erörtert.

Zur Verdeutlichung der rechtlichen Probleme werden die Erläuterungen in Anlagen zu diesem Bericht beigefügt. Die Rechtslage zur Geltung des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009 ist in Anlage 2 dargestellt. In Anlage 3 die darauffolgende Rechtslage durch die Änderungen des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz 2010.

2.3.4 Handlungsempfehlung

Die Umsatzsteuer auf den Direktverbrauch stellt die betroffenen Beteiligten, das heißt Finanzverwaltung, Anlagen- und Netzbetreiber, auch nach dem hilfreichen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 01.04.2009 vor Herausforderungen in der praktischen Anwendung. Es empfiehlt sich daher allein aus Vereinfachungsgründen, an folgenden Aspekten festzuhalten und diese gegebenenfalls durch Verwaltungsanweisungen klarer zu fördern:

Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer für den Direktverbrauch ist die – nunmehr im Gesetz, namentlich § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz enthaltene – Minderung des Vergütungsanspruches des Anlagenbetreibers gegenüber dem Netzbetreiber. Der gesamte produzierte Strom wird umsatzsteuerlich geliefert. Durch diese Festschreibung herrscht Planungssicherheit und Rechtssicherheit. Insbesondere regionale Marktpreise eignen sich im Sinne des § 10 Absatz 4 Umsatzsteuergesetzes nicht als Bemessungsgrundlagen, da diese zu unterschiedlich und schwankend sind. Andererseits differieren die Beträge auch nicht so gravierend, dass eine un gerechtfertigte Ungleichbehandlung vorliegt. Der Netzbetreiber vergütet den gelieferten Strom zu 100 Prozent und weist die darauf entfallende Umsatzsteuer aus (Gutschrift). Gleichzeitig berechnet er den an den Anlagenbetreiber (umsatzsteuerlich) zurückgelieferten Strom auf der Bemessungsgrundlage des Minderungsbetrages (ef-

fektive Belastung des Photovoltaik-Anlagenbetreibers) und weist wiederum die hierauf entfallende Umsatzsteuer aus.

Aufgrund der aktuellen Fassung des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz wird empfohlen, dass die Finanzverwaltung klarstellt, wie der Vorsteuerabzug in der Praxis durchgeführt werden soll. Der Vorsteuerabzug des Betreibers hängt von der Nutzung des Stroms ab (privat oder beruflich). Es empfiehlt sich eine Klarstellung durch Erlass bzwgl. der praktischen Handhabung. Unter Umständen bietet sich auch eine Vereinfachungsregel der Verwaltung an. Denn es kann bei nur teilweiser Berechtigung zum Vorsteuerabzug des Anlagenbetreibers das Problem auftauchen, „aus welchem Strom“ über oder unter den prozentualen Grenzen des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz der Strom für private oder berufliche Zwecke genutzt wird.

Trotz der erfreulichen Klarstellung durch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen ist das Problem nicht endgültig gelöst. Aus der Praxis erreichen die Projektgruppe immer wieder Anfragen hierzu. Auch die Novelle des Erneuerbare-Energien-Gesetzes mit der Änderung des § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz hat zu weiterer Verwirrung geführt.

Es wird daher dringend empfohlen, auf Verwaltungsebene - gegebenenfalls durch ein das Schreiben vom 01.04.2009 ergänzendes Schreiben - für eindeutige Klarheit zu sorgen, insbesondere in der praktikablen Umsetzung und da vor allem über die Art und Weise der Rechnungsstellung. Klare Vorgaben bezüglich der Bemessungsgrundlage und der Art und Weise des Leistungsaustausches.

2.4 Körperschaftssteuer- und Gewerbesteuerbefreiung sowie erweiterte Gewerbesteuerkürzung bei Wohnungsgesellschaften

2.4.1 Rechtliche Ausgangslage

Im Rahmen der Klimaschutzziele sollen insbesondere auch Dachflächen für den weiteren Ausbau der Gewinnung von elektrischer Energie aus Strahlungsenergie heran-

gezogen werden. Entsprechende Regelungen sind in den einschlägigen Normen enthalten.

Die mit dieser Nutzung einhergehenden Folgen - wie beispielsweise umsatzsteuerliche Unternehmerstellung und gewerbliche Einkünfteerzielung - für das Ertrags- und Gewerbesteuerrecht, wurden bereits dargelegt. Durch diese (weiteren) Einkünfte oder für den Betreiber neuen Einkunftsarten laufen Wohnungsgesellschaften als Betreiber Gefahr, ihnen zustehende Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen zu verlieren.

Gemäß § 5 Absatz 1 Nummer 10 Körperschaftsteuergesetz (KStG) und § 3 Nummer 15 Gewerbesteuergesetz (GewStG) sind Wohnungsgenossenschaften von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit, wenn sie Wohnungen herstellen oder erwerben, diese an die Mitglieder aufgrund eines Mietvertrages zum Gebrauch überlassen, in Zusammenhang hiermit Gemeinschaftsanlagen oder Folgeeinrichtungen herstellen, erwerben oder betreiben, wenn diese wiederum für die Mitglieder bestimmt sind, der Betrieb für die Gemeinschaft notwendig ist und das Unternehmen keine aus dort nicht bezeichneten Tätigkeiten Einnahmen erzielt, die 10 Prozent der Gesamteinnahmen übersteigen.

Über § 3 Nummer 15 Gewerbesteuergesetz setzt sich diese Befreiung auch in der Gewerbesteuer fort, denn dort lautet die Regelung, dass von der Gewerbesteuer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 10 des Körperschaftsteuergesetzes entbunden sind, soweit sie von der Körperschaftsteuer befreit sind..

Die durch Inkrafttreten des Erneuerbare-Energien-Gesetzes 2009 zu beanspruchenden Einspeisungsvergütungen der einzelnen Unternehmen führen zu spürbaren Einnahmen aus den von diesen betriebenen Anlagen zur Erzeugung Erneuerbarer Energien. Soweit die Einspeisung erfolgt, dient jedoch nach überwiegender Auffassung die Anlage nicht mehr der Gemeinschaft im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 10 Körperschaftsteuergesetzes.

Diese Regelung beruht auf dem Steuerreformgesetz (StRefG) 1990 und diente der Umsetzung von Empfehlungen einer unabhängigen Expertenkommission, die die bis dahin geltenden Befreiungen von Wohnungsgenossenschaften als zu weitgehend erachtete. Die Steuerbefreiung sollte auf den erforderlichen, aber auch notwendigen Bereich begrenzt werden. Die Gesetzeslage wie auch deren Auslegung beruht auf

dem damaligen Stand der Technik und der bekannten Bedürfnisse der Wohnanlagen. Insbesondere sind die Prüfungen der Expertenkommission in 1983 und den Folgejahren vorgenommen worden. Die Ergebnisse wurden in dem Gesetz vom 25.07.1988 (Bundesgesetzblatt (BGBl.) I S. 150) umgesetzt.

Zur Neuregelung der Steuerbefreiungen hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 22.11.1991 (Bundessteuerblatt (BStBl.) 1993 I, S. 1014) Stellung genommen. Hiernach sind Gemeinschaftsanlagen im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b Körperschaftssteuergesetz bauliche Anlagen, die für Wohnungen errichtet werden und an Stelle der üblicherweise zur Wohnungsnutzung gehörenden Einzelanlagen den Wohnungsberechtigten zur gemeinsamen Nutzung dienen. Dazu gehören zum Beispiel gemeinsame Heizungsanlagen, Wasch- und Trockenanlagen, Badeeinrichtungen sowie Gemeinschaftsgebäude der Wohnsiedlungen. Folgeeinrichtungen sind bauliche Anlagen, die für eine größere Anzahl von zusammenhängenden Wohnungen notwendig sind, um die bildungsmäßige, soziale oder verwaltungsmäßige Betreuung zu gewährleisten. Dazu gehören zum Beispiel Kindertagesstätten, Kindergärten und Lesehallen.

Vor diesem Hintergrund berichteten betroffene Unternehmen, dass funktionsfähige Anlagen nur deshalb noch nicht in Betrieb genommen wurden, da es für diese Problemstellung noch keine Lösung gibt und der drohende Verlust der Befreiungen ein erhebliches Hindernis darstellt.

Für den weiteren Ausbau der Erneuerbaren Energien stellt sich somit ein erhebliches Hemmnis dar.

2.4.2 Vorgehensweise

Das Hemmnis wurde durch Anfragen aus der Praxis entdeckt und im Workshop (Arbeitstagung) der Projektnehmer im Juni 2009 analysiert. Anschließend fand ein Treffen der beteiligten Ministerien mit den Projektnehmern und Vertretern der betroffenen Wohnungsgesellschaften statt, bei dem die sich stellenden Sachverhaltsvarianten und mögliche Gestaltungen diskutiert wurden.

Insbesondere in Treffen mit Betroffenen, wie beispielsweise dem Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen, dem Auftraggeber und anderen Ministerien wie dem Bundesministerium der Finanzen und dem Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung (BMVBS), wurden das Problem erörtert und mögliche Lösungsansätze diskutiert.

Im Wesentlichen wurde hierbei der Sinn und Zweck der Regelung und ihre Entstehungsgeschichte angesprochen. Die Projektnehmer unterbreiteten Vorschläge zur möglichen Anwendung der bestehenden Gesetzesnormen. Die vorgeschlagene Lösung basiert auf der Auswertung der gefundenen Ergebnisse.

2.4.3 Stellungnahme

Die oben genannten Auslegungen des Gesetzes beruhen auf einer bereits mehr als 20 Jahre zurückliegenden Auffassung und kannten den heutigen Stand der Technik und der Entwicklungen nicht: Die Entwicklung der Stromerzeugung und die Errungenschaften im Bereich der Erneuerbaren Energien waren zu diesem Zeitpunkt weder bekannt noch wurden sie vorausgesehen. Dementsprechend konnten weder die Empfehlungen der Expertenkommission noch der damals aktuelle Gesetzestext die Entwicklung und deren Bedürfnisse berücksichtigen. Unter diesen Gesichtspunkten sind auch die Definitionen und Auslegungshilfen zu verstehen, die die Anwendung der Norm ermöglichen sollten, insbesondere das Schreiben vom 22.11.1991. Die Auslegung eines Gesetzes indes bedeutet die Erforschung seines Sinnes. Hierbei kommt es nicht nur auf den subjektiven Willen des historischen Gesetzgebers an, vorrangig ist der objektive Wortlaut der Norm. Hierbei sind die Entstehungsgeschichte und die weitere Gesetzesanwendung für die Ermittlung von Bedeutung.

Heute sind bereits so genannte Inselösungen vorstellbar, deren Energieversorgung sogar ausschließlich durch eigene Anlagen vor Ort gewährleistet werden kann. Diese versorgen die betroffenen Gebäude mit elektrischer Energie, so wie die als Gemeinschaftsanlagen anerkannten Heizungsanlagen für die Gebäude Energie in Form von Wärme liefern.

Zu diesen neueren Formen der Energieversorgung zählen auch Photovoltaikanlagen. Man kann dies sehr deutlich am Beispiel der erwarteten Entwicklungen zur Elektromobilität aufzeigen. Wenn die Elektromobilität sich in der Breite durchsetzt, entsteht bei den Kfz-Stellplätzen der Wohnungen (Parkplätze /Carports (überdachter, an den Seiten offener Abstellplatz für Autos) /Tiefgaragen) ein Bedarf für eine – vorzugswei-

se – regenerative Stromversorgung. Viele Entwicklungsprojekte sehen bereits heute einen wachsenden Markt für Carports mit einer integrierten Photovoltaiküberdachung. Solche Carports stellen fraglos Gemeinschaftsanlagen dar, und eine Ausstattung mit PV-Modulen in der Doppelfunktion als Bedachung und Stromgenerator entspricht dabei nur einer auf Vorsorge ausgerichteten, zukunftsorientierten Ausgestaltung. Legt man die dargestellte Rechtsauffassung zugrunde, ist eine derartige Photovoltaikanlage, die den Direktverbrauch vorsieht, ist daher bereits durch die heutige Rechtslage steuerlich unschädlich.

Es ist naheliegend, dass erforderlichenfalls die Stromversorgung eines solchen Carports auch durch Photovoltaik auf zusätzlich vorhandenen Dachflächen gestützt werden kann.

Photovoltaik zur Verwendung bei Elektromobilität ist hier lediglich beispielhaft gewählt. Im Zuge der technischen Entwicklung sind weitere Verwendungen von regenerativ erzeugtem Strom („Stichwort „smart mini grid“, das heißt intelligente Inselösungen) denkbar. Daher ist im Licht der technischen Weiterentwicklung die Nutzung von Dachflächen durch Photovoltaik als sinnvolle Weiterentwicklung des Immobilieneigentums mit dem Ziel der Mieterbindung beispielsweise Mieteranwerbung gesehen werden. In einem sich sehr dynamisch verändernden Markt von Stromangebot und Stromnachfrage stellt die Teilnahme an anderen Netz- und Tarifstrukturen eine sinnvolle Ergänzung des Mietangebots dar.

Entsprechende Anlagen dienen den Wohnungsnutzern, indem sie einen erheblichen Beitrag zur eigenen Versorgung leisten; hierdurch wird – und darauf zielt die Bundesregierung mit § 33 Absatz 2 Erneuerbare-Energien-Gesetz ab – eine Motivation zur Installation dieser Anlagen geschaffen. Unter Berücksichtigung der Entwicklungen der Energieversorgung können sie daher als Gemeinschaftsanlagen gewertet werden, die für die Wohnungen errichtet werden und der gemeinsamen Benutzung dienen. Dabei ist eine unmittelbare Bindung an einen Einsatzzweck wie zum Beispiel die Stromversorgung von Stellplätzen nicht entscheidend. Es geht insgesamt darum, das Wohnungseigentum tauglich zu machen für die zu erwartenden Veränderungen von Stromangebot und Stromnachfrage.

Eine entsprechende Auslegung ist – unter Beachtung der im Steuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise – auch für den Fall der Netzeinspeisung möglich. Denn wirtschaftlich gesehen wird der Strom, den die Wohnungsunternehmen mit den Photovoltaikanlagen produzieren, ebenfalls den Bewohnern zur Verfügung gestellt. Der „Umweg“ über das Stromnetz dient vor allem der Vereinfachung der Verwaltung; die Wohnungsunternehmen brauchen so die Versorgung mit dem Photovoltaikstrom nicht aufwendig mit jedem einzelnen ihrer Mieter abrechnen. Solche Vertragsgestaltungen, die lediglich der formalen Vereinfachung dienen, aber den wirtschaftlichen Gehalt im Ergebnis nicht ändern, sollten bei der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu keiner anderen Beurteilung führen.

Gleichzeitig liegen bauliche Anlagen vor, die für eine größere Zahl von zusammenhängenden Wohnungen notwendig sind, um deren Grundversorgung zu gewährleisten; dies gilt umso mehr, da künftig die Versorgung der Wohnanlagen maßgeblich auf derartige Installationen ausgerichtet ist und eine zentrale Versorgung aus herkömmlichen Energiequellen in absehbarer Zeit nicht mehr die gleichwertige Versorgungssicherheit gewährleistet. Demzufolge sind Photovoltaikanlagen als Gemeinschaftsanlagen anzusehen. Grund hierfür ist, dass diese Anlagen aufgrund ihrer Konzeption auf gleicher Ebene anzusiedeln sind, wie dies für Heizungsanlagen und damit die Lieferung von Wärme gilt. Zum damaligen Zeitpunkt waren Photovoltaikanlagen zur Stromgewinnung vor Ort nicht in der Art und Weise denkbar und konnten daher in der Auslegung und Privilegierung nicht berücksichtigt werden.

Berücksichtigt man daher die Vorstellung des historischen Gesetzgebers und dessen Zielsetzung sowie den zugrundeliegenden Gesetzeszweck und stellt man diese den neuen technischen Möglichkeiten und Entwicklungen gegenüber, stößt man auf eine Lücke, die durch erweiterte Auslegung geschlossen werden kann. Infolge dessen stellen Photovoltaikanlagen auf Dächern der oben angeführten Genossenschaften grundsätzlich Gemeinschaftsanlagen dar, sofern sie technisch auch dazu geeignet sind, dass der dort erzeugte Strom vor Ort von den Mitgliedern genutzt wird. Auf eine tatsächliche Nutzung des gesamten erzeugten Stroms vor Ort kommt es nicht an. Ebenso wenig spielt es eine Rolle, ob der aus Photovoltaikanlagen gewonnene Strom den Bewohnern insbesondere aus abrechnungstechnischen Gründen über das öffentliche Stromnetz zugeleitet wird.

Die Anlagen müssen darüber hinaus nicht im eigenen Namen und für eigene Rechnung der Genossenschaft oder des Vereins betrieben werden. Die Anlage kann auch an ein Unternehmen verpachtet werden, das sie betreibt.

Der Betrieb der Photovoltaikanlage als Gemeinschaftsanlage beispielsweise Folgeeinrichtung ist auch notwendig, da die Errichtung zum Zwecke des Klimaschutzes begünstigt und erwünscht ist und mit dem Abbau der Erzeugung der herkömmlichen Erzeugungsanlagen ein Bedarf begründet und stetig erhöht wird. Es ist erforderlich, die Mitglieder der Genossenschaften und Vereine mit elektrischem Strom zu versorgen.

Damit stellt das Risiko der Unternehmen, durch den Betrieb einer Photovoltaikanlage die Steuerbefreiung wie auch die Möglichkeit erweiterter Gewerbesteuerkürzung zu verlieren, ein Hemmnis für den Ausbau Erneuerbarer Energien dar. Die Mitglieder des Bundesverbandes deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen (GdW)

beispielsweise bewirtschaften cirka 6 Millionen Wohnungen. Allein diese Zahl verdeutlicht die Flächen, die eine erhebliche Rolle spielen.

2.4.4 Handlungsempfehlung

Aus der Berücksichtigung der Photovoltaikanlagen als Gemeinschaftsanlagen folgt, dass die Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen auf eigenen Dachflächen zu den privilegierten Einnahmen gehören. Sie beeinflussen daher nicht die partiell steuerpflichtigen Einnahmen im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz und haben damit keine Auswirkung auf die dort verankerte 10 Prozent-Grenze.

Unter Zugrundelegung der vorstehenden Rechtsauslegung kann eine sachgerechte Lösung für das einleitend beschriebene Problem gefunden werden. Eine vergleichbare Lösung lässt sich für die Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung finden. Aufgrund der in der Praxis verbreiteten Rechtsunsicherheit sollte die vorstehende Rechtsauslegung durch Verwaltungsanweisung mit den Ländern erörtert und der Finanzverwaltung vorgegeben werden. Es wird daher empfohlen, die Möglichkeit dieser Betrachtungsweise innerhalb der Finanzverwaltung mit den Ländern zu erörtern und die Behörden anzuweisen, dieser Betrachtung zuzustimmen.

Sollte diese Vorgehensweise nicht erfolgversprechend durchführbar sein, insbesondere da Bedenken bestehen, ob im Falle eines Rechtsstreits die Rechtsprechung dieser Auslegung folgt, ist zu empfehlen, die Auslegung durch Änderung des Gesetztextes festzuschreiben.

2.5 Fragen der steuerlichen Behandlung von Blockheizkraftwerken (BHKW)

2.5.1 Rechtliche Ausgangslage

Bei der steuerlichen Behandlung von Blockheizkraftwerken ergaben sich mehrere zu würdigende Aspekte. Auf sie wird im Einzelnen eingegangen.

2.5.2 Vorgehensweise

Die Fragestellungen ergaben sich durch die Zusammenarbeit der Projektgruppe und in großem Maße durch Anfragen aus der Praxis an den Auftraggeber wie auch die Projektnehmer, ferner durch den Dialog der Projektnehmer im Rahmen des Workshops in den Räumen des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit sowie im anschließenden regen Dialog zwischen den Projektnehmern und den teilnehmenden Verbänden und Betroffenen.

Die Projektnehmer arbeiteten die nachfolgenden Themenschwerpunkte heraus und analysierten sie im Hinblick auf die Aufgabenstellung als Hemmnis für den weiteren Ausbau der Erneuerbaren Energien.

Bei der steuerlichen Behandlung der Blockheizkraftwerke wurden erörtert:

2.5.3 Anwendbarkeit von amtlichen Abschreibungstabellen im Rahmen der ertragssteuerlichen Bewertung

2.5.3.1 Rechtliche Ausgangslage

Im Rahmen der ertragssteuerlichen Gewinnermittlung werden Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb länger als ein Jahr zu dienen bestimmt sind, aktiviert und die Kosten aus deren Anschaffung auf den Nutzungszeitraum verteilt. Die Regelungen hierzu trifft § 7 Einkommensteuergesetz (EStG). Diese steuerrechtlich zu ermittelnde Wertminderung von Anlagevermögen wird als Absetzung für Abnutzungen (kurz AfA; handelsrechtlich auch Abschreibungen) bezeichnet.

Zur Vereinfachung der praktischen Handhabung gibt es so genannte Abschreibungstabellen („Absetzung für Abnutzung“, kurz AfA-Tabelle). Sie sind Hilfsmittel zur Schätzung der gewöhnlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens. Dies ist notwendig, um die (genannte) steuerrechtliche Abschreibung zu berechnen. Die Tabellen werden vom Bundesministerium der Finanzen herausgegeben. Es existieren eine Tabelle für allgemein verwendbare Anlagengüter sowie mehrere branchenspezifische Tabellen.

Diese amtlichen Abschreibungstabellen sind nach Ansicht des Fachverbandes Biogas nicht für Biogasanlagen anwendbar. Begründung: 10 Jahre Nutzungsdauer für das Blockheizkraftwerk und 19 Jahre für den Generator seien nicht praxistauglich. In der Praxis werde eine Lebensdauer von vier bis acht Jahren für Motor und Generator je nach Hersteller und Motorentyp veranschlagt. Die Nutzungsdauer für Biogasanlagen wird mit 19 Jahren angesetzt. Eine Trennung der einzelnen Wirtschaftsgüter sei praktikabler.

Die Thematik stellt sich insoweit als ein Hemmnis dar, als dass die Projektierung von Anlagen eine genaue Kalkulation benötigt. Der auf Ebene des Steuerrechts anerkannte Wertverzehr muss daher auch den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. Daneben sind klare und einfach anzuwendende Grundsätze umsetzungsfreundlicher und erleichtern die Kalkulation, Planung und Verwaltung.

Fraglich ist daher, ob eine solche Aufteilung in verschiedene Wirtschaftsgüter und verschiedene Nutzungsdauern steuerlich möglich ist und welche Voraussetzungen dafür notwendig sind.

2.5.3.2 Vorgehensweise

Nach Anfragen aus der Praxis wurden im Rahmen der Projektarbeit die gesetzliche Grundlage der Tabellen, deren Auswirkung und Verbindlichkeit erörtert. Die möglichen Auswirkungen wurden besprochen und berechnet, wiederum im Dialog mit dem Auftraggeber.

2.5.3.3 Stellungnahme

Die in § 7 Einkommensteuergesetz für mehr als einen Zeitraum von einem Jahr vorausgesetzte Verwendung ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, vgl. § 7 Absatz 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz. Diese betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist der Zeitraum der Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes. So finden sich in den amtlichen Tabellen bereits die notwendigen Hinweise, dass die darin für die einzelnen Anlagengüter angegebene betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (ND) auf Erfahrungen der steuerlichen Betriebsprüfung beruhen und jeweils die Fachverbände der Wirtschaft vor der Aufstellung der Abschreibungstabellen angehört wurden.

Die in den Abschreibungstabellen angegebene Nutzungsdauer dient als Anhaltspunkt für die Beurteilung der Angemessenheit der steuerlichen Absetzungen für Abnutzung. Sie orientiert sich an der tatsächlichen Nutzungsdauer eines unter üblichen Bedingungen arbeitenden Betriebs.

Eine glaubhaft gemachte kürzere Nutzungsdauer kann den Abschreibungen für Abnutzungen zugrunde gelegt werden. Das heißt der Steuerpflichtige kann Unterschiede zwischen der tatsächlichen Abnutzung und der amtlichen Tabelle durch entsprechende Nachweise glaubhaft dokumentieren.

Nach amtlicher Tabelle beträgt die Nutzungsdauer für ein Blockheizkraftwerk 10 Jahre. Für den Generator sind 19 Jahre anzusetzen. Sollten diese Daten nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen, sind die Verbände aufgefordert, die Finanzverwaltung durch entsprechende technische Nachweise zu einer Änderung zu bewegen. In der Praxis wird eine Lebensdauer von vier bis acht Jahren für Motor und Generator je nach Hersteller und Motorentyp als realistisch veranschlagt. Die Nutzungsdauer für Biogasanlagen wird mit 19 Jahren angesetzt. Eine Trennung der einzelnen Wirtschaftsgüter wäre nach Ansicht der Verbände praktikabler. Entscheidend ist dabei, ob Generator und Motor als für sich nutzbare Wirtschaftsgüter angesehen werden können. Dies ist zu bejahen, wenn sie als Motor und Generator ohne weitere Komponenten genutzt werden können.

2.5.3.4 Handlungsempfehlung

Die Anerkennung unterschiedlicher Abschreibungslinien hängt maßgeblich von der technischen Bauweise und der Nutzbarkeit der Geräte ab. Insbesondere spielen die Art der Verbindung und beispielsweise der Ausschluss der eigenständigen Nutzbarkeit eine Rolle. Es ist im Einzelfall festzustellen, ob ein Wirtschaftsgut selbständig ist. Der Grundsatz der Einzelabsetzung gilt, vergleiche § 6 Absatz 1 Einkommenssteuergesetz. Dies sollte nachgewiesen und begründet werden. Die Finanzverwaltung wird sich aus Sicht und Erfahrung der Projektgruppe schlüssigen und nachgewiesenen Argumenten nicht versperren. Technische Stellungnahmen und Erläuterungen, insbesondere Dokumentationen des Einsatzbereiches, können helfen, Ansichten zu stützen. Darauf sollte verstärkt bei der Argumentation geachtet werden.

Bezüglich der Eigenständigkeit des Wirtschaftsgutes Blockheizkraftwerk ist auf die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 05.08.2010 - Aktenzeichen: S 2190.1.1-1/3 St32 - zu verweisen.

„(...) Die dargestellten Grundsätze sind nach dem Beschluss der Einkommensteuer-Referatsleiter auch auf sog. Blockheizkraftwerke anzuwenden, die Strom und Wärme erzeugen. Auch Blockheizkraftwerke sind nicht als unselbständige Gebäudeteile, sondern als selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln. (...)“

Damit sind die vorherigen Ansichten zur ertragssteuerlichen Behandlung von Blockheizkraftwerken überholt, worauf die Verfügung am Ende hinweist. Hierdurch wurde

ausreichende Klarheit erzielt. Soweit Betroffene eine darüber hinausgehende Betrachtung einzelner Bestandteile der Anlage begehren, ist nach allgemeinen Grundsätzen deren wirtschaftliche Eigenständigkeit als Mindestvoraussetzung anzusehen. Dies sollte durch die Interessengruppen dokumentiert und nachgewiesen werden.

2.5.4 Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz

2.5.4.1 Rechtliche Ausgangslage

Fraglich ist, ob die sicher anfallenden Kosten für den Abbruch von Blockheizkraftwerken nach dessen Nutzungsdauer und die Kosten der Beseitigung der Anlage bereits in den Vorjahren als Rückstellungen in den Bilanzen erfasst werden können. Hierbei ist zunächst zwischen der Bildung in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz zu unterscheiden. Ferner ist zu prüfen, ob eine Rückstellung gebildet werden darf (Berechtigung dem Grunde nach) und, wenn ja, in welcher Höhe (Bewertung der Rückstellung).

2.5.4.2 Vorgehensweise

Die Problematik wurde insbesondere im Rahmen des Workshops der Projektgruppe mit Teilnehmern diskutiert. Ferner wurden im Rahmen der Projektarbeit die gesetzlichen Grundlagen erörtert.

2.5.4.3 Stellungnahme

Ob eine Rückstellung gebildet werden kann, beantwortet sich zum einen auf Ebene des Handelsrechts und zum anderen auf Ebene des Steuerrechts. Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz sind nur unter ganz besonders engen Voraussetzungen zu bilden. Diese dürften in der Regel bei den untersuchten Fallkonstellationen nicht vorliegen. Es gibt nur wenige Praxisfälle, in denen Sachverhalte bereits zur Ent-

scheidungsreife vorgedrungen sind. Nur wenn in Zukunft bestimmte Verwaltungspraktiken die Regel werden sollten, sollte eine Rückstellungsbildung aufgrund der dann eintretenden Voraussetzungen zugelassen werden.

Maßgebliche Vorschrift im Handelsrecht ist § 249 Handelsgesetzbuch (HGB). Die Norm erkennt handelsrechtlich vier Fälle der Bildung von Rückstellungen abschließend an, nämlich für ungewisse Verbindlichkeiten, drohende Verluste, Aufwendungen für im Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltung und Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung.

Nach Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) sind Rückstellungen für Aufwandsrückstellungen gemäß § 259 Absatz 2 Satz 1 Handelsgesetzbuch unzulässig.

Diese handelsrechtlichen Vorgaben hat der Steuerpflichtige nach den Grundsätzen der materiellen Maßgeblichkeit bei seiner steuerlichen Gewinnermittlung zu befolgen. Das Maßgeblichkeitsprinzip verknüpft das Steuerrecht mit dem Handelsrecht. Es ist im deutschen Recht in § 5 Absatz 1 Satz 1 Einkommenssteuergesetz verankert. Diese materielle Abhängigkeit, also die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), wird durch die Absätze 2 – 6 des § 5 Einkommenssteuergesetz durchbrochen. So dürfen nur handelsrechtlich für ungewisse Verbindlichkeiten Rückstellungen gem. § 249 Absatz 1 Satz 1 Handelsgesetzbuch gebildet werden. Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes wurde diese Verbindung jedoch aufgegeben, um die Informationsfunktion der Handelsbilanz zu verbessern und auch eine Angleichung an International Financial Reporting Standards (IFRS; internationale Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen, die vom International Accounting Standards Board (IASB) herausgegeben werden) vorzunehmen. Fraglich ist nun, ob eine ungewisse Verbindlichkeit vorliegt.

Ungewiss ist die Verbindlichkeit, wenn der Grund oder ihre Höhe oder der Zeitpunkt des Entstehens nicht feststeht, egal, ob aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen. Ist die Inanspruchnahme bereits gewiss, ist keine Rückstellung zu bilden, sondern die Verbindlichkeit normal zu passivieren. Wird sie gewiss, ist umzubuchen. Entscheidend ist darüber hinaus, dass die Verbindlichkeit bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht werden muss, das heißt sie muss etwas in der Vergangenheit Geschehenes abgelten, sonst gehört sie nicht mehr in das Berichtsjahr. Verbindlichkeitsrückstellungen können im Steuerrecht dagegen nur gebildet werden, wenn die Voraussetzungen in R 5.7 Abs. 2 und 3 Einkommensteuer-Richtlinie (EStR) erfüllt sind.

Entscheidend ist, ob eine ungewisse Verpflichtung gegenüber einem Dritten besteht. So wird dies auch in den Einkommensteuer-Richtlinie (5.7 Abs. 2 und 3) näher definiert. In Bezug auf den Abbruch und die Beseitigung der Blockheizkraftwerkanlage kommt eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung hierzu in Betracht. Nach der Rechtsprechung und auch der Ansicht der Finanzverwaltung dürfen Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Pflichten gebildet werden, wenn unter anderem eine hinreichende Konkretisierung vorliegt. Hierzu muss eine behördliche Verfügung ergangen sein oder, sollte dies nicht der Fall sein, eine gesetzliche Regelung bestehen, die inhaltlich definiertes Handeln innerhalb eines bestimmten, voraussehbaren Zeitraumes vorschreibt und die Verletzung der Pflichten sanktioniert. An dieser Auffassung gibt es jedoch auch erhebliche Kritik, unter anderem bei Umweltschutzpflichten. Der Bundesfinanzhof hingegen hat auch schon bei hinreichend konkretisierter Rechtsnorm eine Passivierung zugelassen.

In der Vergangenheit wurden auch bei größeren Blockheizkraftwerkanlagen Genehmigungen unbefristet ausgestellt. Dies führt dazu, dass eine Rückbauverpflichtung in keiner Weise besteht.

In jüngerer Zeit gibt es allerdings Tendenzen, Genehmigungen nach dem Bundes-Immissionsschutzgesetz (BImSchG) und den Landes-Bauordnungen (BauO) nur befristet zu erteilen. Dies geschieht entweder über die Genehmigung der Anlage, in der die Befristung unmittelbar eingebunden wird, oder bereits im Rahmen der Bauleitplanung im Bebauungsplan.

So kann gem. § 9 Absatz 2 Baugesetzbuch (BauGB) festgesetzt werden, dass bestimmte Vorhaben möglich sind, oder aber, dass einige der in ihm festgesetzten baulichen und sonstigen Nutzungen und Anlagen nur (1) für einen bestimmten Zeitraum zulässig oder (2) bis zum Eintritt bestimmter Umstände zulässig oder unzulässig sind. Die Folgenutzung soll nach Satz 2 des Absatzes 2 festgesetzt werden. Erfolgt eine Befristung auf die eine oder andere Weise, bedeutet dies auch, dass nach Ablauf die Anlage illegal und damit zu beseitigen ist. Die Beseitigungsverpflichtung wird daher mit der Genehmigung bereits aufschiebend bedingt, wenn auch nicht ausdrücklich verbunden. Eine nicht (mehr) genehmigte Anlage muss zwangsläufig durch den Betreiber beseitigt werden, denn dessen Einhaltung der Gesetze kann und muss unterstellt werden. Nur dort, wo keinerlei Befristungen vorhanden sind, gilt dies nicht.

Eine gewisse Rechtsunsicherheit besteht somit zum Zeitpunkt der Berichterstattung fort.

2.5.4.4 Handlungsempfehlung

Auf Verwaltungsebene kann im Rahmen von Genehmigungsverfahren durch eindeutige Anordnungen entsprechende Klarheit geschaffen werden, selbst wenn sich diese durch gesetzliche Bestimmungen bereits ergeben. Auf jeden Fall sollte zur Klarstellung die Beseitigungsanordnung aufgenommen werden. Dies gilt zumindest für befristete Genehmigungen. Geschieht dies, dürfte nach der bisher überwiegenden Auffassung von Finanzverwaltung und Finanzgerichtsrechtsprechung die Anerkennung möglich sein.

Für unbefristete Genehmigungen gilt das nicht. Doch dies ist systemgerecht, da ein absehbarer Ablauf der Genehmigung gerade nicht vorhanden ist und damit die Frage nach einer Beseitigungsanordnung für die Anerkennung einer Rückstellung nicht hinreichend wahrscheinlich ist.

2.5.5 Mögliche Bilanzansätze für Vorräte

2.5.5.1 Rechtliche Ausgangslage

Entscheidend für die Frage eines Bilanzansatzes ist die Bewertung des jeweiligen Wirtschaftsgutes. Hierbei ist bei Vorräten entscheidend, welche Stoffe vorhanden sind und wie diese genutzt werden. Unklar ist aktuell die Bewertung des Fermenterinhalt, teilweise bezeichnet als Gärsubstrat: ein Gemisch von Gülle, Silagen, Getreide mit unterschiedlichen Ausfäulungsgraden. Da es sich um Mischungen handelt, ist eine eindeutige und einfache Zuordnung nicht immer möglich.

Eine Bewertung hinsichtlich des energetischen Wertes ist daher in der Praxis nicht möglich. Der Bauernverband Bayern schlug vor, anhand von Agrostar den Kubikmeter mit 4,78 Euro anzusetzen oder alternativ die Anschaffungskosten für die eingebrachten Gärsubstrate in den letzten 2 Wochen. Fraglich ist daher, ob ein einheitli-

cher Bewertungsansatz zu finden ist und wie dieser aussehen könnte, um entsprechende Rechtssicherheit in der Rechnungslegung zu erreichen.

2.5.5.2 Stellungnahme

Die Thematik stellt sich insbesondere für die betroffenen Unternehmen im Rahmen ihrer Jahresabschlüsse. Letztere spielen für die Bewertung von Unternehmen, deren Bonität wie auch für deren steuerliche Ergebnisse eine entscheidende Rolle. Bestehen hier Unklarheiten sind die Unternehmen in ihrer freien Entfaltung und Gestaltung gehemmt. Dies kann Investitionsentscheidungen negativ beeinflussen und die weitere Förderung der Erneuerbaren Energien durch betroffene Unternehmen hindern.

Hilfe verschafft auch nicht der Gesetzeswortlaut. Denn in rechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht ergibt sich beim Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Absatz 1 Einkommensteuergesetz und § 5 Einkommensteuergesetz nicht nur die Notwendigkeit der vollständigen Erfassung aller Wirtschaftsgüter, sondern auch das Erfordernis der richtigen Bewertung. Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften sind die §§ 252 bis 256 Handelsgesetzbuch; die steuerrechtlichen Vorschriften über die Bewertung enthalten die §§ 6, 6 a und 7 Einkommensteuergesetz. Während für Land- und Forstwirte sowie für Freiberufler nur die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften relevant sind, müssen Gewerbetreibende sowohl die handelsrechtlichen, als auch die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften befolgen. Denn auf der einen Seite ist der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz) zu beachten (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung), auf der anderen Seite aber auch der Bewertungsvorbehalt des § 5 Absatz 6 Einkommensteuergesetz. Der Bilanzansatz erfolgt zunächst dem Grunde nach, das heißt – wie bereits erwähnt – es ist zu prüfen, ob ein Wirtschaftsgut in die Bilanz aufzunehmen ist und wenn ja, an welcher Stelle einer Bilanz dies erfolgen soll. Maßgeblich ist hier handelsrechtlich primär § 266 Absatz 2 Handelsgesetzbuch, der die Gliederung der Bilanz vorgibt, konkret die Aktivseite. Aufzunehmen sind solche Wirtschaftsgüter, die aufgrund ihrer Nutzung dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Soweit eine Aufnahme erfolgt, stellt sich im Weiteren die Frage nach dem Wertansatz für dieses Wirtschaftsgut. Nach § 253 Absatz 1 Handelsgesetzbuch sind die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

Der Begriff Gärsubstrat wird im Bereich der Erzeugung von Biogas in Biogasanlagen meistens für den in der Vergärung befindlichen Fermenterinhalt verwendet. Missver-

ständig ist, dass auch der Rohstoff zur Biogaserzeugung, das Substrat, sowie das Endprodukt, der Gärrest, gelegentlich als Gärsubstrat bezeichnet werden. In vielen Biogasanlagen dient das Endlager zugleich als Nachfermenter (Nachgärer), so dass nicht klar zwischen Gärsubstrat und Gärrest differenziert werden kann. Als Substrat oder Biogassubstrat wird – in Anlehnung an die Mikro- und Zellbiologie – der Rohstoff bezeichnet, der in einer Biogasanlage zur Erzeugung von Biogas genutzt wird. Gelegentlich wird auch der nicht exakt definierte Begriff Gärsubstrat benutzt. Daher ist es zunächst wichtig, Begriffe und Stoffe eindeutig zu definieren. Insbesondere sollte unmissverständlich festgelegt werden, für welchen Rohstoff der Begriff Gärsubstrat steht. Ansonsten sollte nur von Biogassubstrat gesprochen und klargestellt werden, dass damit der Ausgangsstoff in unverarbeiteter Form gemeint ist.

Soweit unterschiedliche Ausfaltungsgrade vorliegen, erscheint aus Sicht der Projektgruppe fraglich, ob eine Unterscheidung möglich beziehungsweise überhaupt nötig ist. Abgrenzungsschärfer ist sicherlich die exaktere Definition der Inhalte. Insoweit können Mischungen je nach Zusammensetzung an den Anschaffungskosten der Komponenten angesetzt werden. Schwierigkeiten können sich zusätzlich dadurch ergeben, dass aktuell noch zahlreiche Eignungstests für weitere Energiepflanzen durchgeführt werden. Ferner werden in Biogasanlagen sowohl nachwachsende Rohstoffe (Nawaro), als auch Rückstände aus der Tierhaltung sowie biogene Abfälle als Substrate verwendet. Daher ist es auf den ersten Blick schwierig, einen einheitlichen Bewertungsposten unter dem Sammelbegriff „Substrat“ zu vereinen. Substrate gehören im Rahmen der Blockheizkraftwerke zu den Rohstoffen des Umlaufvermögens, da diese in der Anlage zur Erzeugung des Biogases genutzt werden. Der Zusammenhang mit dem Betrieb ist daher zweifellos gegeben, so dass ein Ansatz dem Grunde nach möglich ist. Fraglich ist demnach die Bewertung, also der Ansatz der Höhe nach. Dies erscheint auf Verwaltungsebene denkbar und möglich. In Anlehnung an die klar definierten Begriffe, sollte - wiederum durch Verwaltungsanweisung - definiert werden, welche Werte bei diesem Ansatz zum Tragen kommen. Eine gewisse Pauschalierung wird dabei erforderlich sein, da aufgrund unterschiedlicher Zusammensetzung keine endgültige und eindeutige Aussage getroffen werden kann beziehungsweise soll.

2.5.5.3 Handlungsempfehlung

In erster Linie sollten klare Definitionen erreicht werden. Dies kann im Dialog mit den beteiligten Verbänden und federführenden Behörden erfolgen. Wenngleich eine umfassende Definition schwer zu bewerkstelligen sein mag, bieten sich Vereinfachungsregeln anhand prozentualer Angaben an. Dies würde die praktische Handhabung

deutlich erleichtern. Anschließend sind für die definierten Substanzen Werte beziehungsweise wertbestimmende Faktoren zu entwickeln, wiederum auf Verwaltungsebene. Es bestehen keine tiefgreifenden Bedenken, dass die Rechtsprechung derart entwickelten und begründeten Verwaltungsanweisungen, insbesondere im Falle einer vorherigen Beteiligung betroffener Verbände und Gremien, auch zustimmt und diese Anwendungsvorschriften gerichtlicher Prüfung standhalten. Dadurch kann eine Rechtssicherheit erzielt werden, die zum Berichtszeitpunkt noch nicht gegeben ist.

2.5.6 Umfang der Steuerbefreiung nach Stromsteuergesetz (StromStG)

2.5.6.1 Rechtliche Ausgangslage

Große Unklarheiten bestanden im Allgemeinen im Bereich des Stromsteuergesetzes. Im Speziellen wurde die Frage aufgeworfen, ob der Strom zur Stromerzeugung aus der gesamten Biogasanlage (Pumpen, Rührwerke, Einbringtechniken, Blockheizkraftwerke, und so weiter) oder nur aus dem Blockheizkraftwerk stromsteuerbefreit ist.

Ferner wurde in diesem Kontext folgendes Beispiel diskutiert und die hierzu ergangene Entscheidung des Bundesfinanzhofes analysiert:

Ein Unternehmen betreibt in einem Gebäude ein wärmegeführtes Blockheizkraftwerk mit drei Aggregaten zur gekoppelten Erzeugung von Strom und Wärme sowie vier Heizkessel zur ausschließlichen Erzeugung von Wärme. Als Energieträger setzt das Unternehmen Erdgas ein. Das Blockheizkraftwerk versorgt den angrenzenden Stadtteil mit Fernwärme und die örtlichen Letztverbraucher mit Strom. Die Aggregate sind modular aufgebaut und bestehen aus einem Verbrennungsmotor mit einem angekoppelten Generator. Jedes der drei Module verfügt über eine eigene Steuerung, die es ermöglicht, die Aggregate je nach Bedarf zum Abdecken von Strom- und Wärmespitzen getrennt voneinander zu betreiben. Die verwendete Menge an Erdgas und die erzeugte Wärme werden gemeinsam gemessen. Dagegen wird der in den Modulen erzeugte Strom separat erfasst. Das Unternehmen rüstete 2005 die Module zur Einhaltung der Emissionsgrenzwerte mit Katalysatoren nach. Die Nachrüstung führte zu einer dauerhaften Leistungsreduzierung der Aggregate von bisher 2,34 Megawatt (MW) auf eine Gesamtnennleistung von 1,95 Megawatt.

Das Hauptzollamt versagte für 2004 die für Anlagen mit einer Nennleistung von bis zu 2 Megawatt festgelegte Stromsteuerbefreiung mit der Begründung, dass die drei Module aufgrund ihrer Montage in einem Gebäude und ihrer einheitlichen Funktion als eine Anlage anzusehen seien. Folglich müssten die erzeugten Strommengen addiert werden. Dabei sei auf die Nennleistung vor der Umrüstung abzustellen.

Zu Recht, befand der Bundesfinanzhof. Die Stromsteuerbefreiung setzt voraus, dass der Strom in Anlagen mit einer Nennleistung bis zu 2 Megawatt erzeugt und in räumlichem Zusammenhang zu dieser Anlage entnommen und von demjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, erzeugt wird. Nach Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung ist von einem funktionsbezogenen Anlagebegriff auszugehen, der eine isolierte Betrachtung einzelner Module verbietet. Es ist auf die Gesamtheit der einzelnen technischen Einrichtungen und auf den Funktionszusammenhang abzustellen. Als Kriterien können die räumliche Anordnung und Unterbringung der Module, die messtechnische Erfassung der eingesetzten Energieträger und des erzeugten Stroms sowie der erzeugten Wärme, die Steuerungsmöglichkeiten oder die Leitungsführung herangezogen werden. Indizien für das Vorliegen einer Gesamtanlage sind die räumliche Zusammenfassung mehrerer Aggregate an einem Standort, zum Beispiel in einem Gebäude, sowie der Betrieb eines Blockheizkraftwerkes durch einen Betreiber und die Versorgung eines bestimmten Abnehmerkreises mit Strom und Wärme. Begriffsbestimmungen in außersteuerrechtlichen Vorschriften können zur Deutung des stromsteuerrechtlichen Anlagebegriffs nicht herangezogen werden. Unter Berücksichtigung des Gesamtbildes und der Funktion des von dem Unternehmen betriebenen Blockheizkraftwerkes stellten sich die drei Module als eine Anlage dar. Dafür sprachen die Existenz eines einzigen Betreibers, die räumliche Unterbringung der Module in einem Gebäude, also an einem Standort, die gemeinsame Erfassung der zum Betrieb eingesetzten Erdgasmengen und die gemeinsame Messung der erzeugten Wärme, die technischen Verbindungen zwischen den einzelnen Modulen, die Funktionsweise und die technische Abstimmung der einzelnen Komponenten (Aggregate und Heizkessel) sowie die Abgabe der erzeugten Kraft und Wärme ausschließlich an Letztverbraucher im angrenzenden Stadtteil.

2.5.6.2 Vorgehensweise

Im Wesentlichen wurde dieses Problem von Betroffenen an die Projektgruppe herangetragen. Dabei wurde erwähnt, dass die Erzeugung von Strom aus Erneuerbaren Energien begünstigt und gefördert wird. Die Herstellung von dafür erforderlichen Stoffen ist nicht berücksichtigt.

2.5.6.3 Stellungnahme

Eine klare Grenze ist im Rahmen der Stromerzeugung und der erforderlichen Vorbereitungsschritte gegeben. Diese sollte nicht aufgeweicht werden, da sonst eine klare Trennung von Erzeugung und vorgelagerter Substratgewinnung sowie weiterer Vorschritte nicht mehr gewährleistet ist. Die Definition und Anwendung durch den Bundesfinanzhof erscheint konsequent.

2.5.6.4 Handlungsempfehlung

Letztlich wäre eine Berücksichtigung des in der gesamten Biogasanlage zur Stromerzeugung verwendeten Stroms eine zu weitgehende und nicht mehr mit dem Wortlaut des Befreiungstatbestandes des Stromsteuergesetzes zu vereinbarende Interpretation. Insoweit sieht die Projektgruppe keine Handlungsempfehlung als erforderlich an.

2.5.7 Wärmeverrechnungspreise

Bezüglich der verwaltungsrechtlichen Vorgaben für den Wärmeverrechnungspreis für private Wohnhäuser gibt es seitens der bayerischen Finanzbehörden Richtsätze. Ob und inwieweit deren Ansätze sachgerecht sind, ist hinterfragt worden. Alternative Lösungen wären gegebenenfalls wünschenswert. Deswegen stellt sich die Frage, ob und wenn ja, welche Alternativen zu den Vorstellungen der Verwaltung in Betracht zu ziehen sind und auf welcher Ebene diese eingebracht und durchgesetzt werden können.

Die Betrachtung erfordert im Wesentlichen die Bewertung bezüglich der Wärmezeugung. Diese Option hat die Projektgruppe angeboten, sie wurde jedoch nicht angenommen. Daher wurde im Rahmen der Projektarbeit zunächst der Kerninhalt bearbeitet. Dieses umfangreiche Thema in der notwendigen Tiefe zu erörtern, war zeitlich nicht mehr möglich. Deshalb liegen in diesem Punkt bislang keine verarbeitungsfähigen Ergebnisse vor.

2.5.8 Aufteilung von Privat- und betrieblichem Anteil der Blockheizkraftwerke

2.5.8.1 Rechtliche Ausgangslage

Ferner wurde die Aufteilung von Privat- und betrieblichem Anteil eines Blockheizkraftwerkes problematisiert. Insbesondere eine konkrete Einzelfallanfrage aus der Praxis war ausschlaggebend für eine allgemeine Erörterung dieses Themenkomplexes.

2.5.8.2 Vorgehensweise

Den Ausschlag für die Erörterung dieses Problems gab eine Anfrage aus der Praxis für einen konkreten Einzelfall. Ein Steuerpflichtiger war unzufrieden damit, wie ihn sein zuständiges Veranlagungsfinanzamt eingeordnet hatte. Dieses hatte eine Aufteilung des Blockheizkraftwerkes mittels der technischen Daten vorgenommen und so den Privatanteil und den betrieblichen Anteil ermittelt. Dagegen beantragte der Steuerpflichtige die Aufteilung zwischen privatem und betrieblichem Anteil anhand der Erträge, die das Blockheizkraftwerk erwirtschaftete.

2.5.8.3 Stellungnahme

Eine Relevanz des Hemmnisses ergibt sich, wenn bei der Planung und Finanzierung mit höheren Abzugsbeträgen kalkuliert wurde, oder aber, wenn die Anschaffungskosten und der später auf die Gesamtanlage entfallende Privatanteil nicht mehr im Verhältnis zu dem – in der Kalkulation berücksichtigten – „steuerlich wirksamen“ Anteil steht.

Das zuständige Finanzamt hat in seinem/im konkreten Fall die Grunddaten (technische Daten des Herstellers) der Anlage herangezogen und auf Basis dieser Werte eine Aufteilung vorgenommen. Dahingegen möchte der Steuerpflichtige die Aufteilung nach dem Ertrag vornehmen. Die Ansicht des Steuerpflichtigen klingt zunächst logisch, seine Berechnung ist nachvollziehbar.

Der Steuerpflichtige berechnet und begründet wie folgt:

Die Anlage hat 1.000 Betriebsstunden mal 8 Kilowattstunden ist gleich 8.000 mal 19,7 Cent ist gleich 1.576,- Euro (Einnahmen aus Stromerzeugung) 1.000 Betriebsstunden mal 17 Kilowatt Wärme ist gleich 17.000 mal 6 Cent ist gleich 1.020,- Euro (Einnahmen aus Wärmeerzeugung)

Dann teilt er auf: 1.576,- Euro plus 1.020,- Euro ist gleich 2.596,- Euro Gesamtbetrag ist gleich 100 Prozent.

Davon entfallen: 1.576,- Euro ist gleich 60,70 Prozent gewerblicher Anteil und 1.020,- Euro ist gleich 39,29 Prozent privater Anteil

Die Betrachtung geht also von den jeweiligen erzielten Einkünften aus. Dahingegen hat das Finanzamt einen privaten Anteil von 68 Prozent und einen gewerblichen Anteil von 32 Prozent angesetzt. Begründet wird dies damit, dass von den Leistungsangaben des Herstellers auszugehen sei. Dabei entfielen laut Finanzamt auf die thermische Energie 17 Kilowatt, die zur Gesamtleistung der Anlage von 25 Kilowatt mit 68 Prozent zu berücksichtigen seien. Auch die Ansicht des Finanzamtes erscheint nachvollziehbar und vertretbar. Denn wenn es technisch möglich ist, die Leistungsfähigkeit eines Kraftwerkes zu definieren, erscheint es sinnvoll, hierüber den Grad der für die Einnahmeerzielung möglichen Nutzung abzulesen. Zwingend erscheint dies jedoch wiederum nicht. Fraglich ist daher, ob die Aufteilung der Erträge vom Ergebnis abhängig gemacht werden kann oder ob die Leistungsfähigkeit eines Kraftwerkes für dessen steuerliche Einordnung maßgeblich ist. Entscheidend für die Zuordnung

ist der tatsächliche Nutzungsanteil. Möglichkeiten und Kapazitäten spielen hierbei ebenso wenig eine Rolle wie die Höhe der Einkünfte. Die Ermittlung kann auf verschiedene Weise erfolgen. Beide Ansätze sind im beschriebenen Fall denkbar: der Ansatz der Finanzverwaltung ebenso wie der des Steuerpflichtigen.

In solchen Fällen gibt es aktuell keine klare Linie, da die gesetzlichen Grundsätze zur steuerlichen Behandlung unterschiedlicher Auffassung entspringen. Dadurch entsteht und besteht Rechtsunsicherheit. Diese stellt ein Hemmnis für den weiteren Ausbau von Erneuerbaren Energien dar.

2.5.8.4 Handlungsempfehlung

Steuerrechtlich erfolgt die Aufteilung im Sinne einer Zuordnung nach der jeweiligen Nutzung. Dies kann auch im vorliegenden Fall systemimmanent angewandt werden. Jedoch sollte hierbei eine Klarstellung auf Verwaltungsebene erfolgen. Das vorliegende Beispiel zeigt die Unsicherheit des Steuerpflichtigen. Einzelfälle könnten demnach auch unterschiedlich entschieden werden, obwohl kein sachlicher Grund für eine Ungleichbehandlung vorliegt. Dies ist zu berücksichtigen.

Es bietet sich daher an, auf Verwaltungsebene mittels dem Schreiben des Bundesfinanzhofes eine klarstellende Regelung zu erlassen, die auf die genaue steuerliche Behandlung hinweist und die gesetzlichen Kriterien der Zuordnung für die Fälle des Blockheizkraftwerkes konkretisiert. Dies gibt allen Betroffenen, Steuerpflichtigem wie auch Veranlagungsfinanzämtern, Sicherheit in Planung und praktischer Anwendung. Eine Orientierung an Leistung erscheint für sich genommen nicht zutreffend, da die potenzielle Fähigkeit nichts über die ausschlaggebende tatsächliche Nutzung aussagt. Hier sollte das durch Ablesung ermittelte tatsächliche Verhältnis den Ausschlag geben.

2.5.9 Umsatzbesteuerung von Biogasanlagen

2.5.9.1 Rechtliche Ausgangslage

Im Rahmen der Biogasgewinnung wurde die umsatzsteuerliche Behandlung an der ertragssteuerlichen Beurteilung orientiert. Hierbei wurde die Lieferung von Biogas durch Landwirte als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb angesehen. Demzufolge unterlag dieser der Durchschnittsatzbesteuerung. Diese Betrachtung erschien fragwürdig. Das Ertragssteuerrecht und das Umsatzsteuerrecht folgen unterschiedlichen Bewertungsansätzen. Deutlich wird dies beim Vergleich der Gewinnerzielungsabsicht als unverzichtbarem Tatbestand der Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes mit der Absicht, Einnahmen zu erzielen, die die Umsatzbesteuerung ausreichen lassen, vergleiche § 2 Absatz 1 Satz 2 Umsatzsteuergesetz. Daher erscheint es mehr als fragwürdig, diese Wertung nicht eigenständig anhand umsatzsteuerlicher Kriterien vorzunehmen, sondern ertragssteuerliche Aspekte einfließen zu lassen.

2.5.9.2 Vorgehensweise

Das Hemmnis wurde im Dialog mit den Verbänden erkannt und analysiert. Es stellt ein Problem dar, da die Frage der Höhe der Umsatzbesteuerung Auswirkung auf die Preise wie auch auf die Rentabilität haben kann.

2.5.9.3 Stellungnahme

Seit dem 01.01.2011 wird die Lieferung von Biogas durch Landwirte der Regelbesteuerung unterworfen. Das Bayerische Landesamt für Steuern hat zu dieser Thematik Stellung genommen und den Landwirten die Möglichkeiten aufgezeigt. Laut dem Amt kann der Landwirt entweder die Biogasgewinnung auf ein anderes Unternehmen übertragen, wobei die Übertragung der gesamten Anlage als Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht der Umsatzsteuer unterliegt, vergleiche § 1 Absatz 1a Umsatzsteuergesetz. Oder er kann die Anlage als Ganzes verpachten und nach den allgemeinen Normen des Umsatzsteuergesetzes versteuern. Die dann erfolgende Belieferung des Betriebes mit Mais oder anderen Substraten unterliegt der Durchschnittsatzbesteuerung. Des Weiteren kann der Landwirt die Biogasgewinnung in seinem landwirtschaftlichen Betrieb fortführen; in diesem Fall unterliegt er nach neuerer Auffassung der Regelbesteuerung nach Umsatzsteuergesetz, das heißt er muss 19 Prozent Umsatzsteuer ausweisen.

Aufgrund dessen stehen zwei klar definierte Handlungsmöglichkeiten zur Verfügung, wodurch weitere Handlungsempfehlungen in diesem Bereich (abstrakt) nicht erforderlich sind. Lediglich sind die Steuerpflichtigen aufgerufen, im Einzelfall die für sie bessere Variante zu wählen, was mit Hilfe des jeweiligen steuerlichen Beraters erörtert werden sollte.

2.6 Grunderwerbssteuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen

2.6.1 Rechtliche Ausgangslage

Auch in diesem Punkt kamen zahlreiche Anfragen aus der Praxis. Bei verschiedenen Verbänden und Unternehmen herrschte Unsicherheit bezüglich der Einordnung. Ein Hemmnis ergibt sich hierbei durch die Notwendigkeit der Planung der Betreiber für deren vertragliche Gestaltungen in gleicher Weise wie für deren Beurteilung, ob bei der Veräußerung der Immobilie ein entsprechender Anteil von 3,5 Prozent (ist gleich Steuersatz gemäß § 11 Absatz 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)) für die Photovoltaikanlage auf deren Kaufpreis zu berücksichtigen ist.

2.6.2 Stellungnahme

Im Rahmen der steuerlichen Bewertung von Photovoltaikanlagen stellt sich die Frage, ob es sich bei diesen um bewegliche oder unbewegliche Wirtschaftsgüter beziehungsweise um selbstständige oder unselbstständige Teile von Wirtschaftsgütern handelt.

Photovoltaikanlagen werden entweder gebäudegebunden als Dachkonstruktionen oder Fassadenanlagen oder – getrennt von Gebäuden - als Freiflächenanlagen konstruiert und installiert. Soweit sie auf oder an bestehenden Gebäuden angebracht werden, stellt sich aus zivilrechtlicher Sicht bereits die Frage, ob diese Anlagen ihre rechtliche Eigenständigkeit verlieren und gemäß § 946 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) das zivilrechtliche Eigentum dem Grundstück folgt. Ob die Photovoltaikanlage

die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbssteuer erhöht, hängt maßgeblich davon ab, ob ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang gegeben ist und die Anlage die Bemessungsgrundlage beeinflusst.

Die steuerpflichtigen Vorgänge der Grunderwerbssteuer regelt § 1 Grunderwerbsteuergesetz. Entscheidend für die Frage, ob bei Übertragung des Eigentums ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang gegeben ist, ist, ob die Photovoltaikanlage ein Gebäudebestandteil ist oder nicht. Dies ist zu verneinen, wenn es sich bei den zu bewertenden Objekten um so genannte Betriebsvorrichtungen handelt. Maßgebend ist hierfür § 68 Bewertungsgesetz (BewG), der den Begriff des Grundvermögens regelt und den die Finanzverwaltung anwendet. Sie hat in der Frage, ob Solaranlagen Betriebsvorrichtung oder Gebäudebestandteil sind, die Finanzbehörden angewiesen, die nachfolgende Auffassung zu vertreten (Beispiel der zwischen Bund und Ländern abgestimmten Verwaltungsanweisung, hier Finanzministerium Schleswig-Holstein; VV SH FinMin 2008-05-08 VI 355-S 4521-111 vom 08.05.2008):

„Für die Abgrenzung des Grundvermögens von Betriebsvorrichtungen ist § 68 BewG maßgebend (Gleichlautender Erlass vom 15.03.2006 ; BStBl. II 2006, 343).

Nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG gehören zum Grundvermögen der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör. Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), werden nach § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht in das Grundvermögen einbezogen. Das gilt selbst dann, wenn sie nach bürgerlichem Recht wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens oder der Gebäude sind.“

Die Finanzverwaltung unterschied bezüglich § 68 Bewertungsgesetz bei Photovoltaikanlagen danach, ob Gebäudebestandteil (§ 68 Absatz 1 Nummer 1 Bewertungsgesetz) oder Betriebsvorrichtung (§ 68 Absatz 2 Nummer 2 Bewertungsgesetz) vorliegen, was sie wie folgt prüft:

Photovoltaikanlage montiert	Nutzung nur für das Gebäude	Nutzung auch zum Einspeisen in Netze
-----------------------------	-----------------------------	--------------------------------------

auf Trägergestell	Grunderwerbssteuerpflicht, da Gebäudezuordnung	Betriebsvorrichtung keine Grunderwerbssteuerpflicht (§ 68 Bewertungsgesetz)
als Dacheindeckung	Grunderwerbssteuerpflicht, da Gebäudezuordnung	zwar Betriebsvorrichtung, aber dennoch in Gebäude einzubeziehen – Entgelt daher Grunderwerbssteuerpflicht

Es ist davon auszugehen, dass Fassadenanlagen – die nicht explizit in dem Erlass erwähnt werden – wie eine Dacheindeckung behandelt werden.

2.6.3 Handlungsempfehlung

Photovoltaikanlagen sollten per Verwaltungsanweisung klar eingeordnet werden. Das ist bislang weitgehend erfolgt. In Betracht käme die einheitliche Betrachtung unabhängig von der Art der Befestigung als selbständige, bewegliche Wirtschaftsgüter, ggf. mit der Einschränkung, dass deren Nutzung nicht allein der Versorgung des betreffenden Hauses dienen darf. Die Abweichung vom Zivilrecht könnte hierbei über die genannten Unterscheidungsgrundsätze gerechtfertigt werden.

Dadurch wird eine flexiblere Planung ermöglicht und Rechtssicherheit geschaffen. Die Regelung durch Verwaltungsanweisung ist möglich und im Rahmen der Regelungskompetenz der Finanzverwaltung umsetzbar, ebenso wie die derzeitige Betrachtung.

Die Nutzungsdauer hinsichtlich der Absetzung für Abnutzung muss sich an den aktuellen Erkenntnissen von Wissenschaft und Technik orientieren. Deren Festlegung kann gleichfalls durch die Verwaltung erfolgen und eine klare und rechtssichere Vorgabe darstellen. Daher wird auf die Stellungnahme zu Blockheizkraftwerken Bezug genommen und auf die dortigen Ausführungen zur Nutzungsdauer verwiesen, die hier analog greifen.

Durch die Definition der Photovoltaikanlage als bewegliches Wirtschaftsgut (ohne Berücksichtigung der Art der Befestigung) ist auch klargestellt, dass die Anlage als

Betriebsvorrichtung nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbssteuer fällt. Zivilrechtliche Gestaltungen werden hierdurch erleichtert, für den weiteren Ausbau der Erneuerbaren Energien können flexiblere Gestaltungen ermöglicht werden. Dadurch wiederum wird ein höherer Anreiz für derartige Investitionen geschaffen.

Aus den dargestellten Gründen sollte auch eine Photovoltaik-Fassadenanlage mit allen Photovoltaik spezifischen Anlagenteilen als bewegliches Wirtschaftsgut aufgefasst werden. Allein die Unterkonstruktion der Photovoltaik-Fassade (die statt Photovoltaikmodulen ebenso gut einfache Fassadenplatten tragen könnte) sollte dem Gebäude zugerechnet werden.

Das Bayerische Landesamt für Finanzen hat nachfolgend mit Verfügung vom 05.08.2010 die Unterscheidung für den ertragssteuerlichen Bereich aufgegeben. Es stellte klar, dass damit die ertragssteuerliche Behandlung im Wesentlichen der umsatzsteuerlichen Behandlung entspricht (Verweisung auf die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern (BayLfSt) vom 14. Juni 2007 S 7300-27 St34M).

Bezüglich des Umfangs der Gegenleistung bei Grundstücksveräußerungen mit Photovoltaikanlagen gelten die jeweiligen abgestimmten Ländererlasse. Insoweit wird empfohlen die ertragssteuerliche Behandlung (also die von der Konstruktion unabhängigen Betrachtung) auf alle Steuerarten auszuweiten.

2.7 Umsatzsteuerliche Behandlung von energetisch genutztem Holz

2.7.1 Rechtliche Ausgangslage

Verschiedene Interessengemeinschaften diskutierten über die Problematik, weshalb bei energetisch genutztem Holz unterschiedliche Umsatzsteuersätze (zum einen 19 Prozent Regelsteuersatz für Waldhackschnitzel; zum anderen 7 Prozent verminderter Steuersatz) angewandt werden.

Auf Waldhackschnitzel, die aus den bei der Läuterung, Durchforstung und Ernte von Wäldern anfallenden geringwertigen Hölzern gewonnen werden, wird der Regelsteu-

ersatz von 19 Prozent angewandt. Dagegen wird auf Hackschnitzel, die aus Holzabfällen gewonnen und häufig gepresst werden, der ermäßigte Steuersatz angewandt. Dies ergibt sich aus der Anlage 2 zu § 12 Umsatzsteuergesetz laufende Nummer 48.

Im Rahmen der Umsatzbesteuerung ist die Anwendbarkeit des Steuersatzes im Sinne des § 12 Umsatzsteuergesetz stets ein viel diskutiertes Thema. So stellt sich vor allem das Problem, dass – je nach Herstellungsart – verschiedene Steuersätze der Umsatzsteuer auf für den Bürger identisch anmutende Gegenstände entfallen. Hinsichtlich des Verkaufs und der Vermarktung dieser Nutzstoffe wirkt sich dies auf den Endverbraucher aus, da er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und somit die höhere Umsatzsteuer einen höheren Einkaufspreis bedeutet.

Da das Erneuerbare-Energien-Gesetz zum einen Heizungsanlagen fördert, die mit Hackschnitzeln befeuert werden, befördert diese Differenzierung gerade die Nachfrage nach Hackschnitzeln aus Holzabfällen. Zum anderen haben Hackschnitzel verglichen mit Pellets und Scheitholz die geringsten Produktionskosten für den Bereich von energetisch genutztem Holz.

Es stellt sich daher das Problem, dass beim Endverbraucher, der letztlich mit der Umsatzsteuer belastet ist, der unterschiedliche Steuersatz unterschiedliche Einkaufspreise hervorruft, was wiederum Auswirkungen auf den Absatz und die Nachfrage hat.

Ausgehend vom Gebrauch der Hackschnitzel wäre daher – nach Aussage verschiedener Interessenvertreter – ein einheitlicher Steuersatz wünschenswert, nämlich der ermäßigte Steuersatz von derzeit 7 Prozent. Zum Zwecke der Entzerrung des Wettbewerbs wird hier eine Gleichbehandlung gefordert.

Die Frage, welcher Steuersatz auf einen jeweiligen Umsatz anzuwenden ist, wird durch die einschlägige Vorschrift des § 12 Umsatzsteuergesetz nicht umfassend beantwortet. Dort heißt es in Absatz 1, dass die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 Prozent der Bemessungsgrundlage (§§ 10, 11, 25 Absatz 3 und § 25a Absatz 3 und 4) beträgt und nach Absatz 2 sich die Steuer auf 7 Prozent für die folgenden Umsätze, die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände (...), ermäßigt.

Maßgeblich ist daher nach Absatz 2 der Norm die Anlage 2 zu dem Gesetz, die nähere Angaben über den Steuersatz bei bestimmten Gegenständen macht. Weiteren

Einfluss auf die Frage der Anwendung von bestimmten Steuersätzen hat die Gesetzgebungskompetenz.

Das Umsatzsteuerrecht unterliegt einer Harmonisierung des Europäischen Binnenverkehrs. Die Harmonisierung der Umsatzsteuer (USt), auch Mehrwertsteuer (MwSt.) – value added tax – genannt, ist in einem Binnenmarkt unverzichtbar.

Denn bei Leistungen über die Grenzen der nationalen Staaten ist eine exakte Verrechnung der jeweiligen Umsatzsteuern, das heißt eine vollständige Entlastung von der Steuer bei Leistungen aus einem – dem Herkunftsstaat – in einen anderen Mitgliedstaat – dem Empfangs- beziehungsweise Verbrauchsstaat – und die ausschließliche Erhebung der Steuer im Empfangs- beziehungsweise Verbrauchsland nur auf der Grundlage des einheitlichen Steuersystems der Mehrwertsteuer möglich. Die Harmonisierung der Umsatzsteuer verfolgt zudem ein fiskalisches und ein wirtschaftspolitisches Ziel. Das fiskalische Ziel hängt mit dem Beschluss des Rates vom 21.4. 1970 über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften zusammen. Gegenwärtig ist der Beschluss des Rates vom 29.9.2000 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften maßgebend. Danach wird der Haushalt der Gemeinschaft vollständig aus eigenen Mitteln finanziert.

Gemäß Artikel 2 Buchstabe c des Beschlusses vom 29. 9. 2000 gehören zu den eigenen Mitteln auch die Einnahmen, die sich aus der Anwendung eines für alle Mitgliedstaaten einheitlichen Satzes auf die nach den Gemeinschaftsvorschriften bestimmte einheitliche Mehrwertsteuer-Bemessungsgrundlage eines jeden Mitgliedstaates ergeben.

Der wirtschaftspolitische Zweck der Umsatzsteuerharmonisierung besteht darin, die durch unterschiedliche Umsatzsteuersysteme bedingten Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen, und die Abschaffung von Grenzkontrollen zu ermöglichen.

Vor allem bedeutet dies, dass die Hierarchie zwischen nationalem und europäischem Recht zu bestimmen ist. Hierzu hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) bereits in mehreren Entscheidungen Stellung genommen. Es gilt, dass das Gemeinschaftsrecht Vorrang vor dem nationalen Recht hat (Europäische Gerichtshof vom 15.7.1964, Rundschreiben 6/64, Costa, Sammlung 1964, 1253 ist gleich Neue Juris-

tische Wochenschrift (NJW) 64, 2371). Soweit das Gemeinschaftsrecht den Einzelnen betrifft, hat es unmittelbare Wirkung; soweit es dem Einzelnen Rechte verleiht, können sich diese auf das Gemeinschaftsrecht berufen. Dies gilt auch für das Primärrecht (Europäische Gerichtshof vom 5.2.1963, Rundschreiben 26/62, Gend und Loos, Sammlung 1962, 3). Damit sind die nationalen Gestaltungen im Rahmen der EU-Vorgaben möglich.

Nationales Recht und Europarecht sehen grundsätzlich zwei Steuersätze für die Umsatzbesteuerung vor. So definiert § 12 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz den Regelsteuersatz in Deutschland von 19 Prozent bezogen auf die gesetzliche Bemessungsgrundlage, vergleiche § 12 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz. Die Europäische Union (EU) hat in der Richtlinie 2006/112/EG (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)) bestimmte Vorgaben zur Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts getätigt. Die Richtlinie unterscheidet zwischen dem Normalsatz und ein oder zwei ermäßigten Sätzen (Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (MwStRL)). Der Normalsatz muss mindestens 15 Prozent, der ermäßigte Satz mindestens 5 Prozent der jeweiligen Besteuerungsgrundlagen betragen.

2.7.2 Vorgehensweise

Die Problematik wurde insbesondere durch Anfragen aus der Praxis sowie durch Wiedergabe von Forderungen betroffener Verbände in den Medien erarbeitet. Anschließend wurde die Thematik im Workshop behandelt und durch die Projektnehmer ausgearbeitet.

2.7.3 Stellungnahme

Für die Steuersätze sind damit seitens der Europäischen Union Untergrenzen definiert. In der Bundesrepublik Deutschland werden zwei Steuersätze angewandt. Neben dem Regelsteuersatz von derzeit 19 Prozent (vergleiche § 12 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz) beträgt der ermäßigte Steuersatz 7 Prozent (vergleiche § 12 Absatz 2 Umsatzsteuergesetz).

Artikel 98 Absatz 1 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie erlaubt den Mitgliedstaaten folglich, einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anzuwenden. Der ermäßigte Satz darf jedoch nicht beliebig, sondern nur auf die in der Anlage H 6. Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Lieferungen (unter anderem Nahrungsmittel, Arzneimittel, medizinische Geräte, Bücher) und Dienstleistungen (unter anderem Beförderung von Personen, Beherbergung in Hotels, medizinische Versorgungsleistungen) angewandt werden.

Auf Lieferungen von Erdgas und Elektrizität können die Mitgliedstaaten einen ermäßigten Satz anwenden, sofern die Kommission bestätigt, dass keine Gefahr der Wettbewerbsverzerrung besteht (Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe b 6. Mehrwertsteuerrichtlinie).

Die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie eröffnet den Mitgliedstaaten an zahlreichen Stellen die Möglichkeit, eigenständige Vorschriften zu erlassen. So können sie andere Personen, wie in der Richtlinie beschrieben als Steuerpflichtige behandeln (Artikel 4 Absatz 3 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie deren Pflichten eigenständig regeln (Artikel 22 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie), Varianten bei der Bestimmung des Steuerschuldners festlegen (Artikel 21 Nummer 1 Buchstabe d der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie) und die Tatbestände der Lieferung von Gegenständen, der Dienstleistung oder der Besteuerungsgrundlage modifizieren (Artikel 5 Absatz 7, Artikel 6 Absatz 2 und Artikel 11 A Absatz 2 Buchstabe b, C der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie). Sie können ferner bestimmten Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren, zum Beispiel im Falle der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (Artikel 13 C der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie). Und sie können eigenständige Steuerbefreiungen bei der Ein- und Ausfuhr gewähren - nicht nur allgemeiner Art, insbesondere im innergemeinschaftlichen grenzüberschreitenden Warenverkehr, sondern einschränkend auch zur Verhütung von Missbräuchen (Artikel 14 Absatz 1, Artikel 15 Absatz 1; Artikel 14 Absatz 2, Artikel 15 Nummer 4 und Nummer 15 und Artikel 16 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie).

Fraglich ist daher, ob die energetisch genutzten Holzformen durch eine nationale (eigenständige) Regelung einem ermäßigten und einheitlichen Steuersatz zugeführt werden können und dies mit den Vorgaben der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar ist. Dafür müsste die Möglichkeit durch Anlage H 6. Mehrwertsteuerrichtlinie und den darin genannten Lieferungen eingeräumt werden oder eine Sonderregelung für die vorhandenen nationalen Gestaltungsspielräume möglich sein. Außerdem müsste sich die Ausgestaltung nach Art des Liefergegenstandes und der Art der Verwendung in das System der Umsatzbesteuerung einfügen.

Die Problematik besteht fort und wurde nicht durch einschlägige Regelungen geändert. Relevanz als steuerrechtliches Hemmnis beim weiteren Ausbau der Erneuerbaren Energien ist nach vorherigen Ausführungen nur dort gegeben, wo kein Vorsteuerabzug des Empfängers der Lieferung im Sinne des § 15 Umsatzsteuergesetz möglich ist. Denn wo Vorsteuerabzug auf die gezahlte Vorsteuer erfolgt, bleibt der Umsatz umsatzsteuerlich neutral. Steuerliche Hemmnisse ergeben sich daher nur bei den Endverbrauchern. Diese werden in ihrer Anschaffungsentscheidung beeinflusst.

2.7.4 Handlungsempfehlung

Bei der Differenzierung des Steuersatzes zwischen Waldhackschnitzeln und Hackschnitzeln aus Holzabfällen wird davon ausgegangen, dass bei der Erzeugung von Waldhackschnitzeln eine Herstellung eines Produktes zugrunde liegt, nämlich die Verarbeitung von Rohholz.

Hackschnitzel aus Restholz stellt dagegen eine Verwertung von Abfällen dar. Hier wäre anzusetzen, wollte man eine Änderung mit dem „geringst möglichen“ Aufwand anerkennen. Der Ansatz müsste in der Auslegung des Artikel 122 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie zu suchen sein, nämlich

- entweder die Auslegung von „sonstigen Erzeugnissen des Pflanzenanbaus, einschließlich Knollen, Wurzeln und ähnlichen Erzeugnissen“ dahingehend, dass Hackschnitzel als solche „ähnlichen Erzeugnisse“ angesehen werden,
- oder die Anwendung des Begriffs „Brennholz“ über eine weite Auslegung der derzeitigen Definition von „Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen“.

Letzteres würde bedeuten, dass man unter „ähnliche Formen“ auch Schnitzel fassen könnte.

Im Rahmen der Einordnung der Gegenstände in die Liste das in Anlage 2 zu § 12 Absatz 2 Umsatzsteuergesetz abschließende Verzeichnis kommt es indes nicht auf den Verwendungszweck der Gegenstände an. Vielmehr sind die Verarbeitung und der zugrunde liegende Rohstoff entscheidend.

Nach den derzeit gültigen Vorgaben der Europäischen Union, namentlich der (genannten) Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie, wird für Produkte aus Waldholz nur noch

für Brennholz der ermäßigte Steuersatz zugelassen, vergleiche Artikel 122 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie am Ende. Daher wäre fraglich, ob die Ausweitung der Definition, wie dargelegt, auch mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist. Eine Rechtssicherheit durch eine rein nationale Handlung ist nicht zu erzielen.

Die Differenzierung des Steuersatzes folgt einer klaren Vorgabe. Im einen Fall werden Rohstoffe verarbeitet, die zu anderen Zwecken benutzt werden können. Im anderen Fall werden Abfallprodukte verarbeitet. In beiden Fällen erfolgt die gleiche Nutzung als Brennstoff. Daher ist die Differenzierung gerechtfertigt, eine Änderung ist aus Sicht der Projektgruppe nicht nötig.

2.8 Fragen der steuerlichen Abschreibung von Photovoltaikanlagen

2.8.1 Rechtliche Ausgangslage

Die Frage, ob und inwieweit Photovoltaikanlagen einer eigenen Abschreibung zugeführt werden können, hängt maßgeblich davon ab, ob diese mit ihrer Installation ihre Eigenschaft als ein selbständig nutzbares Wirtschaftsgut verlieren oder beibehalten. Grundsätzlich könnte hierbei auf die §§ 94 und folgende Bürgerliches Gesetzbuch Bezug genommen werden. Da jedoch das Steuerrecht nicht immer stringent dem Zivilrecht folgt, können die Möglichkeit zur Geltendmachung von Abschreibungen für Abnutzungen als selbständig nutzbares Wirtschaftsgut und der Verlust der selbständigen Rechtsfähigkeit aufgrund Verbindung mit Grund und Boden über das Gebäude auseinanderfallen.

2.8.2 Vorgehensweise

Die Problematik war zu Beginn des Projektzeitraumes bereits bekannt und wurde diskutiert. Die Ausarbeitung erfolgte im Rahmen der Projektarbeit im Dialog mit Verbänden und dem Auftraggeber.

2.8.3 Stellungnahme

Konsequent erscheint es, eine Abschreibungslinie für die Photovoltaikanlage gesondert zuzulassen. Dies sollte nicht von der Integration der Anlage in das Gebäude abhängen. Daher muss die Abschreibung unabhängig von der Art der Befestigung erfolgen. Die Finanzverwaltung hat nach ihrer amtlichen Tabelle (Fundstelle 3.1.6.) eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren veranschlagt. Dies erscheint angemessen. Aufgrund der laufenden Projektierungen dürften sich darauf bei der Planung alle Betreiber hinreichend eingestellt haben.

Bei den amtlichen Abschreibungstabellen handelt es sich, wie bereits erwähnt, um Hilfsmittel zur Schätzung der gewöhnlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens. Sie werden vom Bundesministerium der Finanzen herausgegeben und dienen dazu die gesetzliche Vorgabe – nämlich die Orientierung der Abschreibung für Abnutzung nach der gewöhnlichen Nutzungsdauer – zu erfüllen. Sie stellen dabei eine grundsätzlich zulässige Typisierung dar und sind ein Hilfsmittel zur Schätzung. Die Abschreibung für Abnutzung und damit § 7 Einkommensteuergesetz dient hierbei im Hinblick auf das Nettoprinzip der periodengerechten Zuordnung des Wertverzehrs von abnutzbaren Wirtschaftsgütern.

Die Abschreibungstabellen geben der Finanzverwaltung eine verbindliche Auslegung dieser Regelungen vor und sorgen damit für einen einheitlichen Gesetzesvollzug. Rechtlich handelt es sich um Verwaltungsanweisungen, die für die Gerichte nicht bindend sind. Will die Finanzverwaltung zuungunsten des Steuerpflichtigen davon abweichen, so sind die Gründe hierfür substantiiert vorzutragen. Aber auch das Bundesministerium der Finanzen selbst geht davon aus, dass die Abschreibungstabellen lediglich Anhaltspunkte bieten und eine glaubhaft gemachte kürzere Nutzungsdauer der Abschreibung für Abnutzung zugrunde zu legen ist. Für die Finanzverwaltung bilden die Abschreibungstabellen bindende Dienstanweisungen.

Die Problematik stellt sich nach wie vor bei der Planung und praktischen Behandlung der Anlagen. Ein Hemmnis kann sie allenfalls darstellen, wenn bei Projektierung und Planung von Anlagen mit unsicheren Grundlagen gerechnet wird und sich diese Unsicherheiten eventuell auf Investitionsentscheidungen auswirken. Dies dürfte jedoch in der Praxis kaum eine große Rolle spielen, da alle notwendigen Daten bekannt sind.

2.8.4 Handlungsempfehlung

Die Projektgruppe sieht keinen akuten Handlungsbedarf seitens der Verwaltung oder Gesetzgebung. Die Betroffenen können auf die Abschreibungstabellen Einfluss nehmen und entsprechende sachverständige Stellungnahmen einbringen, die eine abweichende Betrachtung unterstützen. Dies wird angeraten, wenn die amtlichen Tabellen zu sehr und zuungunsten der Steuerpflichtigen von den tatsächlichen Umständen abweichen.

Für die ertragsteuerliche Behandlung von Aufwendungen für dachintegrierte Photovoltaikanlagen liegt eine Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 5.8.2010 - Aktenzeichen: S 2190.1.1-1/3 St32 - vor. Diese lautet:

„In letzter Zeit werden vermehrt Photovoltaikanlagen errichtet, in denen die Solarmodule nicht auf die vorhandene Dacheindeckung aufgesetzt (Aufdachanlagen), sondern anstelle der Dachhaut eingesetzt werden (z. B. in Form von Dachziegeln mit eingebautem Photovoltaikmodul). Diese sog. dachintegrierten Photovoltaikanlagen erfüllen zwei Funktionen: Sie schützen einerseits das Gebäude vor Witterungseinflüssen und dienen andererseits unmittelbar der Stromerzeugung (Gewerbebetrieb).“

Ferner enthält die Verfügung den Hinweis:

„Es ist eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (20 Jahre) abzuschreiben.“

Sollte diese Abschreibungsdauer nicht den tatsächlichen und technischen Umständen angepasst sein, wären hierzu entsprechende Gutachten notwendig und sinnvoll. Diese sollten dem zuständigen Ministerium für Finanzen zugeleitet werden.

Die Einkommensteuer-Referatsleiter des Bundes und der Länder haben die Frage erörtert (vergleiche Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 5. August 2010 (Aktenzeichen: S 2190.1.1 – 1/3 St 32), wie dachintegrierte Photovoltaikanlagen ertragsteuerlich zu beurteilen sind. Sie kamen zu dem Ergebnis, dass auch dachintegrierte Photovoltaikanlagen – ebenso wie herkömmliche Aufdachanlagen – nicht als unselbständige Bestandteile des Gebäudes, sondern als

selbständige, vom Gebäude losgelöste bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln sind.

Dachintegrierte Photovoltaikanlagen sind daher im Ergebnis ertragsteuerlich mit den so genannten Aufdachanlagen gleich zu behandeln, so dass sich folgende steuerliche Konsequenzen ergeben:

Die Aufwendungen für die dachintegrierte Photovoltaikanlage, bei Solardachziegeln nur die Aufwendungen für das Photovoltaikmodul, sind Anschaffungs-/Herstellungskosten für ein eigenes, abnutzbares und bewegliches Wirtschaftsgut, das als notwendiges Betriebsvermögen dem Gewerbebetrieb „Stromerzeugung“ zuzurechnen ist. Es ist dort auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (20 Jahre) abzuschreiben. Die Behandlung als selbständiges Wirtschaftsgut gilt unabhängig davon, ob die Anlage im Zuge der Neuerrichtung eines Gebäudes oder im Zuge einer Dachsanierung angeschafft beziehungsweise hergestellt wird.

Nicht zur Photovoltaikanlage, sondern zum Gebäude gehört dagegen die Dachkonstruktion. Die darauf entfallenden Aufwendungen sind dem Gebäude daher entweder als Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten oder als Erhaltungsaufwendungen zuzurechnen.

Für die geplante Anschaffung der Anlage kann ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Absatz 1 Einkommenssteuergesetz gebildet werden, wenn die übrigen Anspruchsvoraussetzungen vorliegen (zum Beispiel verbindliche Bestellung bei Bildung eines Investitionsabzugsbetrags in einem Jahr vor der Inbetriebnahme, vergleiche dazu das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 8. Mai 2009, Bundessteuerblatt (BStBl) I 2009, 633).

Sonderabschreibungen nach § 7g Absatz 5 Einkommenssteuergesetz sind für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlage ebenso möglich wie degressive Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Absatz 2 Einkommenssteuergesetz.

Die dargelegten Grundsätze sind nach dem Beschluss der Einkommensteuer-Referatsleiter auch auf so genannte Blockheizkraftwerke anzuwenden, die Strom und Wärme erzeugen. Auch Blockheizkraftwerke sind nicht als unselbständige Gebäudeteile, sondern als selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln.

Die Verfügung schließt mit dem Hinweis, dass die bisher vertretene Auffassung, Blockheizkraftwerke seien unselbständige Gebäudeteile, wenn die erzeugte Energie überwiegend im Gebäude verwendet wird, damit überholt ist.

Die ertragsteuerliche Beurteilung der Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke entspricht nunmehr im Wesentlichen der umsatzsteuerlichen Behandlung.

Es ist darauf hinzuweisen, dass Photovoltaik-Fassadenanlagen von dieser Regelung immer noch ausgenommen sind. Photovoltaik an Fassaden erfordert wie Photovoltaik auf Dächern keinen zusätzlichen Flächenverbrauch. Der Beitrag von Fassaden zu den Zeiten der Spitzenerzeugung von Solarstrom ist deutlich geringer. Insofern stellen Fassaden günstige und erwünschte Nutzungsflächen für Photovoltaik dar, die keinen zusätzlichen Hemmnissen unterworfen werden sollten. Eine Behandlung wie Dachanlagen entsprechend der oben angeführten Verfügung wird daher empfohlen.

2.9 Auswirkungen der Unternehmereigenschaften auf Rentenleistungen

2.9.1 Rechtliche Ausgangslage

Getreu der Klimaschutzziele der Bundesregierung sowie internationaler Vereinbarungen und Bestrebungen wurde in der Bundesrepublik Deutschland der Ausbau Erneuerbarer Energien gefördert. Dies insbesondere durch Abnahmeverpflichtungen von Netzbetreibern und weiteren Anreizen durch das Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009. Ein Aspekt ist dabei die Förderung der Energiegewinnung, namentlich der Stromerzeugung durch Photovoltaikanlagen auf Hausdächern. Vor allem durch § 33 Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009 wurde ein besonderer Anreiz geschaffen, so dass Privatpersonen auf ihren im steuerlichen Privateigentum stehenden Hausdächern und Freiflächen solche Photovoltaikanlagen hergestellt und in Betrieb genommen haben. Aus verschiedenen steuerlichen Gründen ist die (insbesondere umsatz-) steuerliche Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Absatz 2 Umsatzsteuergesetz erwünscht. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf diese Stellungnahmen verwiesen (siehe Anlage 1).

Die Unternehmereigenschaft kann jedoch im Einzelfall auch Nachteile, insbesondere nicht steuerlicher Art, entstehen lassen. So hat der Betreffende Einkünfte die unter Umständen bei Leistungen des Staats angerechnet werden müssen und bei solchen staatlichen Leistungen zu einer Kürzung führen.

Fraglich ist daher, wann diese Kürzung von Bezügen, wie beispielweise Renten, eintritt und ob dies zwingend ist. Zu klären ist zunächst die Frage, ob eine Unternehmereigenschaft vorliegt.

Die Unternehmereigenschaft ist für jedes Rechtsgebiet, das heißt Zivilrecht, Steuerrecht und Sozialrecht, für sich zu betrachten. Wie auch beim Arbeitnehmerbegriff ähneln sich zwar Definitionen, sie sind jedoch nicht identisch und können nicht ungeprüft übernommen werden.

Umsatzsteuerlich ist die Unternehmereigenschaft legal definiert in § 2 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz. Dort heißt es:

„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.“

In § 14 Absatz 1 Bürgerliches Gesetzbuch findet sich die zivilrechtliche Definition:

„Unternehmer ist eine natürliche oder juristische Person oder eine rechtsfähige Personengesellschaft, die bei Abschluss eines Rechtsgeschäfts in Ausübung ihrer gewerblichen oder selbständigen beruflichen Tätigkeit handelt.“

Wesentliches Kriterium der Unternehmereigenschaft ist, auch der Definition der Rechtsprechung im E-Commerce (elektronischer Handel/Handelsverkehr) nach, die selbständige Ausübung einer beruflichen Tätigkeit. Das heißt, dass der Betroffene eigenverantwortlich tätig wird. Steuerlich muss die Absicht, Einnahmen zu erzielen (Umsatzsteuer) oder Gewinne zu erwirtschaften, (Ertragssteuer) hinzukommen. Aus diesem Grunde kann auch aus der Sicht des Sozialrechts auf diese Definitionen zurückgegriffen werden. Die Unternehmereigenschaft eines Betreibers einer Photovoltaikanlage ist daher zu bejahen. Sie wird inzwischen auch im Ertrags- und Umsatzsteuerrecht anerkannt.

2.9.2 Stellungnahme

Relevanz als (steuerrechtliches) Hemmnis beim weiteren Ausbau der Erneuerbaren Energien hat die Anrechnung von Einkünften auf Rentenbezüge sicherlich. Sie ist die

konsequente Folge des Erzielens von Einkünften und der sich dadurch ergebenden erhöhten Leistungsfähigkeit des Betroffenen, seinen Lebensunterhalt zu bestreiten.

Wenn eine Photovoltaikanlage installiert wird, führen deren Betrieb und die Vergütung der Einspeisung unweigerlich zu Einnahmen. Es müsste daher auf Ebene des Sozialrechts eine Leckungsnorm einschlägig sein, die diese Einnahmen als nicht anrechenbar privilegiert. Ob eine solche im Sozialrecht verankert werden kann, erscheint fraglich, da das Sozialrecht in diesem Punkt meist an die eigene Leistungsfähigkeit und Bedürftigkeit anknüpft. Wichtig ist jedoch eher die politische Frage, die sich am Verfassungsrecht messen lassen müsste, ob die sozialrechtliche Begünstigung von Einkünften aus Erneuerbaren Energien gesetzlich durchführbar und haltbar ist.

2.9.3 Handlungsempfehlung

Die Anrechnung der bezogenen Einkünfte auf Leistungen des Staates ist systemimmanent und konsequent bei Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale. Die sozialrechtliche Würdigung ist grundsätzlich nicht Gegenstand des Projekts, jedoch sind Parallelen zur steuerrechtlichen Würdigung vorhanden. Soweit das Sozialrecht an die Unternehmereigenschaft anknüpft, ist dies nur dann zu problematisieren, wenn bestimmte Einkünfte aufgrund besonderer Umstände anrechnungsfrei bleiben. Die Einkünfte aus der Erzeugung Erneuerbarer Energien sind insoweit nicht privilegiert. Sollte dies angestrebt werden, müsste dies konsequenterweise flächendeckend in allen Rechtsbereichen entsprechend durchgeführt werden. Denn wenn nur bei Renten eine Ausnahme gerechtfertigt sein sollte, wäre der Rentenbezieher privilegiert.

3 Zusammenfassung und Ausblick

Das Projekt hat gezeigt, dass sich zahlreiche Schnittstellen zum Steuerrecht ergeben. Letztlich wurden lediglich die Stromerzeugung analysiert und die Auswirkungen auf diese erörtert. Durch zahlreiche Schnittstellen, wie bspw. bei Blockheizkraftwerken, wurde jedoch deutlich, dass es in allen Bereichen des Rechts der Erneuerbaren Energien einfache bis komplexe Fragestellungen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung gibt. Durch die Tatsache, dass in vielerlei Hinsicht Anlagen der Erneuerba-

ren Energien am freien Markt teilnehmen, ist zwangsläufig die Wechselwirkung im Steuerrecht auf den Ausbau dieser Anlagen zu erwarten, und das Steuerrecht ist in allen Entscheidungen zu betrachten. Dies gilt sowohl für den einzelnen Betroffenen wie auch für Verwaltung und Gesetzgebung. Eine isolierte Betrachtung des Rechts der Erneuerbaren Energien ohne steuerliche Auswirkung ist nahezu unmöglich. Dies zeigt sich vor allem darin, dass anerkannte Förderungen durch die Zusicherung von Einkünften erfolgen. Durch das Entstehen von Einnahmen und Einkünften ist die steuerliche Wirkung stets relevant.

Gesetzgeber und Verwaltung sind daher auch künftig bei allen gesetzgeberischen Entscheidungen und bei allen exekutiven Maßnahmen berufen, die steuerlichen Konsequenzen zu berücksichtigen. Die besten Regelungen können ihr Ziel nicht erreichen, wenn sie sich auf Ebene des Steuerrechts nicht auf den Steuerpflichtigen auswirken.

Insbesondere die Historie des Erneuerbare-Energien-Gesetzes zeigt, dass eine frühzeitige Berücksichtigung der Auswirkungen unumgänglich ist.

Zu beachten ist jedoch, dass auch später noch zahlreiche Fragestellungen auf die Beteiligten zukommen werden. Durch Fördermaßnahmen werden oftmals Privatpersonen zu ertragssteuerlichen und umsatzsteuerlichen Unternehmern. Dies hat – wie dargestellt – umfassende Auswirkungen und begründet umfassende Pflichten für die Betroffenen, die wiederum ihrerseits Beratung benötigen, um all ihren steuerlichen Pflichten nachkommen zu können. Dies darf nicht vernachlässigt werden. Später können sich neben Fragen der laufenden Besteuerung auch Probleme bei Veräußerungen (Privatvermögen – Betriebsvermögen) ergeben.

So sollte auch in Zukunft ein ständiger Dialog der Legislative und den Verbänden stattfinden, möglichst vor Erlass von Normen. Das Steuerrecht wird auch künftig im Recht der Erneuerbaren Energien sowohl in Groß- wie auch in Kleinprojekten eine erhebliche – wenn nicht gar ausschlaggebende – Rolle spielen. Korrekturen und dadurch ggf. der Stillstand der Entwicklung können vermieden werden, wenn das Steuerrecht und dessen Auswirkungen auf allen Ebenen stets im Blick sind.

Die Projektgruppe konnte feststellen, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auch künftige Maßnahmen im Bereich der Erneuerbaren Energien, insbesondere die Förderung durch finanzielle Anreize, stets steuerrechtliche Auswirkungen haben werden. Eine isolierte Betrachtung verbietet sich daher. Eine Fortentwicklung

der Erneuerbaren Energien ist ohne eine Betrachtung der steuerlichen Folgen nicht vorstellbar, zumal immer wieder verschiedene Steuerarten betroffen sind. Fortlaufende Anfragen an die Projektgruppe verdeutlichen ferner, dass die Praxis in vielen Punkten mit der Umsetzung überfordert ist. Hierauf ist gerade bei jenen Beteiligten zu achten, die erst durch diese Maßnahmen eine gewerbliche und umsatzsteuerliche Tätigkeit beginnen.