



BNK
BRAHMS NEBEL & KOLLEGEN

WINDENERGIETAGE 2021 – „Der Mensch im Mittelpunkt“

News zu Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

Rechtsanwalt Christian Froberg | Potsdam, 10. November 2021

Gliederung

1. Fondsstandortgesetz (FoStoG) vom 3. Juni 2021
2. Steuergegenstand
3. Heheberechtigte Gemeinde
4. Zerlegungsmaßstab
5. Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten
6. Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung
7. Zerlegung in besonderen Fällen





FONDSSTANDORT- GESETZ

Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

I. Fondsstandortgesetz vom 3. Juni 2021

- Gesetz zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1160 zur Änderung der Richtlinien 2009/65/EG und 2011/61/EU im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Vertrieb von Organismen für gemeinsame Anlagen (Fondsstandortgesetz – FoStoG) vom 3. Juni 2021
- Änderungen zu der in § 29 GewStG geregelten Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages für Betreiber von Windenergie- und Solaranlagen („installierte Leistung“)
- Steigerung der Akzeptanz der Anlagen vor Ort
- Beteiligung der Standortgemeinden an der Wertschöpfung, wirtschaftlicher Anreiz für Projekte der erneuerbaren Energien

STEUERGEGENSTAND



II. Steuergegenstand

- Der Gewerbesteuer unterliegt jeder **stehende Gewerbebetrieb**, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG).
- Stehender Gewerbebetrieb ist gemäß § 1 GewStDV jeder Gewerbebetrieb, der kein Reisegewerbe im Sinne des § 35a Abs. 2 des Gesetzes ist.
- Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ist unter Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen (§ 15 EStG – Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland eine **Betriebsstätte** unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

Eine Betriebsstätte ist nach der Legaldefinition in § 12 Abs. 1 AO jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient.

Als Gewerbebetrieb gilt gemäß § 2 Abs. 3 GewStG auch die Tätigkeit der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und der nichtrechtsfähigen Vereine, soweit sie einen **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** (ausgenommen Land- und Forstwirtschaft) unterhalten.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne von § 2 Abs. 3 GewStG ist gemäß § 14 AO eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.

HEBERBERECHTIGTE GEMEINDEN



III. Heheberechtigte Gemeinde

Die stehenden Gewerbebetriebe unterliegen gemäß § 4 Abs. 1 GewStG der Gewerbesteuer in der Gemeinde, in der eine **Betriebsstätte** zur Ausübung des stehenden Gewerbes unterhalten wird.

Befinden sich Betriebsstätten desselben Gewerbebetriebs **in mehreren Gemeinden** oder erstreckt sich eine Betriebsstätte **über mehrere Gemeinden**, so wird die Gewerbesteuer in jeder Gemeinde nach dem Teil des Steuermessbetrags erhoben, der auf sie entfällt (§ 4 Abs. 1 Satz 2 GewStG).

Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

Die Gewerbesteuer für Onshore-Windparks ist grundsätzlich an die Gemeinde zu entrichten, in deren Zuständigkeit sich der jeweilige Windpark befindet.

Aufgrund der Tatsache, dass der Standort des Windparks und der Sitz der Betreibergesellschaft regelmäßig auseinanderfallen, ist die Frage zu beantworten, welcher Gemeinde das Recht auf Erhebung der Gewerbesteuer zusteht.

§ 28 GewStG reglementiert Folgendes: Sind im Erhebungszeitraum **Betriebsstätten zur Ausübung des Gewerbes in mehreren Gemeinden** unterhalten worden, so ist der Steuermessbetrag in die auf die einzelnen Gemeinden entfallenden Anteile **(Zerlegungsanteile)** zu zerlegen. Das gilt auch in den Fällen, in denen eine Betriebsstätte sich über mehrere Gemeinden erstreckt hat oder eine Betriebsstätte innerhalb eines Erhebungszeitraums von einer Gemeinde in eine andere Gemeinde verlegt worden ist.

A landscape photograph showing a field of corn in the foreground, with a line of wind turbines in the background under a blue sky with light clouds. The text 'ZERLEGUNGS-MAßSTAB' is overlaid in white on an orange background.

ZERLEGUNGS- MAßSTAB

IV. Zerlegungsmaßstab

§ 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG reglementierte bis zur Änderung des Gesetzes

für Betriebe, die ausschließlich Anlagen zur Erzeugung von Strom und anderen Energieträgern sowie Wärme aus Windenergie und solarer Strahlungsenergie betreiben,

dass der Gewerbebesteuermessbetrag

zu **drei Zehnteln** nach dem Verhältnis der **Arbeitslöhne** an allen Betriebsstätten

und

zu **sieben Zehnteln** nach der Summe des maßgebenden Sachanlagevermögens an allen Betriebsstätten zerlegt wird

(sogenannte **70/30 – Regel**).

Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

In Standortkommune regelmäßig keine Arbeitnehmer der Betreibergesellschaft beschäftigt,
wenn sich der Sitz der Betreibergesellschaft nicht dort befindet.

Konsequenz der alten Fassung, dass der Sieben-Zehntel-Anteil auf die Standortkommune entfiel

und

der Drei-Zehntel-Anteil auf die Kommune, in der sich der Sitz der Betreibergesellschaft befindet.

Änderung dieses Verhältnisses nur möglich durch Sitzverlegung der Betreibergesellschaft oder Zerlegungsvereinbarung (§ 33 Abs 2 GewStG).

Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

Im Zuge des Fondsstandortgesetzes (FoStoG) werden die Kommunen stärker an der Gewerbesteuer der Anlagenbetreiber beteiligt. Der **Zerlegungsmaßstab** wurde geändert.

Gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG entfallen nunmehr **neun Zehntel** des Gewerbesteuermessbetrages auf die **installierte Leistung** im Sinne des § 3 Nr. 31 EEG (Standortkommune) und lediglich **ein Zehntel** entfällt auf das Verhältnis der Arbeitslöhne an den einzelnen Betriebsstätten (Betreibersitzkommune).

In Konsequenz dessen erhöht sich der Anteil der Standortkommunen und es kommt grundsätzlich nicht mehr zu Jahresschwankungen, weil beim Zerlegungsmaßstab nicht mehr auf das Sachanlagevermögen (Buchwert) abgestellt wird.

Nach alter Fassung erhielten die Standortgemeinden nach vollständiger Abschreibung der Anlagen regelmäßig keinen Anteil an der Gewerbesteuer, die auf das Sachanlagevermögen entfiel.



**ZERLEGUNG BEI
MEHRGEMEINDLICHEN
BETRIEBSSTÄTTEN**

V. Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten

Erstreckt sich die **Betriebsstätte auf mehrere Gemeinden**, so ist der Steuermessbetrag oder Zerlegungsanteil auf die Gemeinden zu zerlegen, auf die sich die Betriebsstätte erstreckt, und zwar nach der **Lage der örtlichen Verhältnisse** unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten (§ 30 GewStG).

Eine Betriebsstätte ist eine mehrgemeindliche im Sinne von 30 GewStG, wenn mehrere Anlagen, Geschäftseinrichtungen oder Teile von ihnen, die zur Ausübung des Gewerbes unterhalten werden, in den Gebieten mehrerer Gemeinden liegen und **eine** Betriebsstätte bilden oder wenn sich eine Anlage über mindestens zwei Gemeindegebiete erstreckt.

Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

Gesetzlich ist nicht geregelt, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit mehrere Anlagen/Geschäftseinrichtungen eine einzige Betriebsstätte bilden.

Hintergrund dieser Regelungslücke ist § 12 Abs. 1 Satz 1 AO, wonach jede feste Anlage/Geschäftseinrichtung, die der Tätigkeit des Unternehmens dient, eine Betriebsstätte ist.

Diese Legaldefinition in § 12 Abs. 1 Satz 1 AO stellt auf die einzelne Anlage/Geschäftseinrichtung ab und nicht darauf, ob mehrere bei einer Gesamtbetrachtung als Einheit anzusehen sind.

Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

Nach ständiger Rechtsprechung bilden mehrere Anlagen/Geschäftseinrichtungen dann eine einzige Betriebsstätte, wenn sowohl

„in räumlicher, als auch in organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Hinsicht zwischen ihnen ein derartiger Zusammenhang besteht, dass sie ein einheitliches Ganzes darstellen“.

Für die Zerlegung gemäß § 30 GewStG gilt **nicht** der Maßstab des § 29 Abs. 1 GewStG, weil in der Regel eine Zuordnung von Löhnen zu bestimmten Teilen einer gemeindlichen Betriebsstätte nicht möglich ist.

Es ist möglich, dass sich die beteiligten Gemeinden mit dem Steuerpflichtigen über den Zerlegungsmaßstab **einigen**; wenn keine Einigung zustande kommt, muss das Finanzamt den Zerlegungsmaßstab festlegen (zuvor Anhörung der Beteiligten gemäß § 91 AO).

Die Festlegung des Zerlegungsmaßstabs erfolgt nicht durch gesonderten Verwaltungsakt, sondern ist Teil des Zerlegungsbescheids (voll überprüfbare Verwaltungsentscheidung).

The background of the image shows several yellow tower cranes against a clear blue sky. One crane is in the foreground on the left, another is in the middle ground, and a third is on the right. The cranes are made of metal lattice and have long horizontal jibs. The text is overlaid on a bright yellow rectangular background.

BEGRIFF DER ARBEITSLÖHNE FÜR DIE ZERLEGUNG

VI. Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung

Gemäß § 31 Abs. 1 Satz 1 GewStG sind Arbeitslöhne die Vergütungen im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes, soweit sie nicht durch andere Rechtsvorschriften von der Einkommensteuer befreit sind.

Gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst.

Zuschläge für Mehrarbeit und für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit gehören unbeschadet der einkommensteuerrechtlichen Behandlung zum Arbeitslohn (§ 31 Abs. 1 Satz 2 GewStG).

ZERLEGUNG IN BESONDEREN FÄLLEN

3

5

6

8

9

Antrag zum Betri
Personenrechtliche Personl
für den Zusammenbau

VII. Zerlegung in besonderen Fällen

Führt die Zerlegung nach den §§ 28 bis 31 GewStG zu einem offenbar unbilligen Ergebnis, so ist nach einem Maßstab zu zerlegen, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt (§ 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG).

In dem Zerlegungsbescheid hat das Finanzamt darauf hinweisen, dass bei der Zerlegung § 33 Satz 1 GewStG angewendet worden ist (§ 33 Abs. 1 Satz 2 GewStG).

§ 33 GewStG hat keinen Einfluss auf § 28 GewStG, da dieser nicht den Zerlegungsmaßstab betrifft, insbesondere erweitert § 33 GewStG nicht den Kreis der bei der Zerlegung zu berücksichtigenden Gemeinden.

Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

Eine Zerlegung nach den Maßstäben des § 29 in Verbindung mit § 31 führt zu einem unbilligen Ergebnis im Sinne des § 33 GewStG, wenn sie auf Grund der besonderen Umstände des Einzelfalles zu einem ungerechten Ergebnis führt (**Billigkeit = Gerechtigkeit im Einzelfall**).

Dies trifft zu, wenn dieser Maßstab nicht dem Verhältnis der den einzelnen Gemeinden durch die Betriebsstätten des Unternehmens entstehenden Lasten entspricht.

„Offenbar unbillig“ ist das Ergebnis, wenn die Unbilligkeit auf der Hand liegt, sie eindeutig, augenfällig und von erheblichem Gewicht ist.

Ein besonderer Fall im Sinne des § 33 GewStG liegt nur dann vor, wenn auf Grund der – atypischen – Umstände des Einzelfalles die sich aus dem groben Maßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG allgemein ergebende Unbilligkeit offensichtlich übertroffen wird und sich nicht mehr damit rechtfertigen lässt, dass das Zerlegungsverfahren praktikabel ausgestaltet werden muss.

Der Begriff „unbillig“ wird in § 33 GewStG als **unbestimmter Rechtsbegriff** verwendet; seine Auslegung durch das Finanzamt ist daher durch die Gerichte **voll überprüfbar**.

Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

Der Zerlegungsmaßstab gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG muss zwei Voraussetzungen erfüllen:

- Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse (von Bedeutung sind nur solche Sachverhalte, die sich als Belastung der Gemeinde auswirken und mit einer Betriebsstätte des Unternehmens zusammenhängen);
- Qualitatives Kriterium der „besseren Berücksichtigung“ (dies ist der Fall, wenn er genauer als der Maßstab des § 29 GewStG dem Verhältnis entspricht, in dem die Geldwerte der in den einzelnen Gemeinden entstandenen Lasten zueinander stehen).

Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

Gemäß § 33 Abs. 2 GewStG ist eine Einigung zwischen den Gemeinden und dem Steuerpflichtigen möglich

(Zerlegungsvereinbarung).

„Einigen sich die Gemeinden mit dem Steuerschuldner über die Zerlegung, so ist der Steuermessbetrag nach Maßgabe der Einigung zu zerlegen.“

Hiernach muss das Finanzamt den Steuermessbetrag entsprechend der Einigung zerlegen (Wortlaut: „ist... zu zerlegen“).

§ 33 Abs. 2 GewStG gilt jedoch nur für Fälle, in denen der Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 GewStG nicht anwendbar ist.

Die Rechtsnatur der Einigung ist ungeklärt. Der BFH hat sie als Vereinbarung sui generis beurteilt, die einer tatsächlichen Verständigung ähnlich ist.

Um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag handelt es sich nicht, da die Umsetzung der Einigung noch eines vom Finanzamt zu erlassenden Verwaltungsakts bedarf.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

BRAHMS NEBEL & KOLLEGEN Rechtsanwälte

Rechtsanwalt Christian Frohberg

Standort Berlin

Kaiserliche Postdirektion
Französische Str. 12 | 10117 Berlin
Tel. +49 (0)30 20 188 328

Standort Hamburg

Grimm 6 | 20457 Hamburg
Tel. + 49 (0)40 822 15 30 19

Mail frohberg@brahms-kollegen.de

Web www.bn-kollegen.de

