



Windenergieanlagen im Gewerbsteuerrecht

-

Chance oder Märchen?

M A S L A T O N

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Leipzig . München . Köln

Holbeinstraße 24, 04229 Leipzig

Christian Froberg

Rechtsanwalt

Referent

Rechtsanwalt Christian Frohberg

Christian Frohberg berät unsere Mandanten umfassend im Steuerrecht, speziell im Energie- und Stromsteuerrecht, im Steuerstrafrecht, im Arbeitsrecht und im Insolvenzrecht.



Diese Schwerpunkte umfassen auch Fragen des Handels- und Gesellschaftsrechts, des Energiewirtschaftsrechts sowie Wirtschaftsverwaltungsrechts.

Neben der Vertragsgestaltung gilt sein besonderes Augenmerk der gerichtlichen Durchsetzung der Mandanteninteressen vor sämtlichen Finanz-, Arbeits- und Zivilgerichten.

Kanzlei

MASLATON Rechtsanwaltskanzlei mbH

- im Jahr 2002 gegründet; mit 13 Berufsträgern und 21 Mitarbeitern
- Hauptsitz in Leipzig und weiteren Standorten in Köln und München
- Beratungsschwerpunkte sind das Verwaltungsrecht, Energierecht und Zivilrecht mit Fokus auf dezentralen Erneuerbare-Energien- und KWK-Projekten
- Wissenschaftliche Expertise durch Beiträge/universitäre Vorlesungen
- Standort Leipzig in der Eigenversorgung durch KWK- und PV-Anlage
- Verbandsengagement bei vielen Branchenverbänden (z.B. B.KWK)





I. Einleitung



I. Einleitung

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

III. Fazit: Chance oder Märchen?

*„Ist dies alles die Wahrheit?“, fragt der - im Film nicht namentlich benannte - Verleger Charlotte Buff in Philipp Stölzls Film *Goethe!* am Ende mit Blick auf das ihm übergebene Manuskript von *„Die Leiden des jungen Werthers“*.¹*

Lotte antwortet ihm: „Es ist mehr als die Wahrheit: Es ist Dichtung.“

¹ Die Erstausgabe erschien 1774 in der Weygandschen Buchhandlung in Leipzig

Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht- Chance oder Märchen?



- Erneuerbare Energien leisten wichtigen Beitrag zum Klimaschutz und setzen zugleich Impulse für die Wirtschaft
- Alleine im Bereich der Windenergie sind bundesweit über 120.000 Arbeitsplätze entstanden; das schafft Einkommen bei Planern, Produzenten und Betreibern dieser Anlagen und auch der Staat erhält über die Steuern einen Anteil am Umsatz dieser Unternehmen, was indirekt anteilig auch den Kommunen zugute kommt
- Gemeinden können aber auch direkt über die Gewerbsteuer vom Ausbau der Erneuerbaren Energien profitieren

I. Einleitung

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

III. Fazit: Chance oder Märchen?



II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht



1. Steuergegenstand

I. Einleitung

- Steuergegenstand der Gewerbesteuer ist gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG „jeder stehende **Gewerbebetrieb**, soweit er im Inland betrieben wird.“

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

III. Fazit: Chance oder Märchen?

- Unter Gewerbebetrieb ist gemäß § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG ein „gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes“ zu verstehen
- § 2 Abs. 1 GewStG differenziert insoweit zwischen stehenden Gewerbebetrieben und Reisegewerbebetrieben iSv § 35a GewStG



I. Einleitung

- **Stehender Gewerbebetrieb** ist gemäß § 1 Gewerbesteuerdurchführungsverordnung (GewStDV) jeder Gewerbebetrieb, der kein Reisegewerbebetrieb im Sinne des § 35a GewStG ist.²

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

III. Fazit: Chance oder Märchen?

- Stehende Gewerbebetriebe werden gemäß § 2 Abs. 2 GewStG in Abhängigkeit von der Rechtsform besteuert respektive gemäß § 2 Abs. 3 GewStG rechtsformunabhängig, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten

² Gemäß § 35a Abs. 1 GewStG unterliegen auch Reisegewerbebetriebe der Gewerbesteuer, soweit sie im Inland betrieben werden



- Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb gemäß § 2 Abs. 1 S. 3 GewStG, soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird

I. Einleitung

II. Windenergieanlagen im Gewerbsteuerrecht

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

III. Fazit: Chance oder Märchen?

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



2. Hebeberechtigte Gemeinde

- Gemäß § 4 Abs. 1 GewStG unterliegen die stehenden Gewerbebetriebe der Gewerbesteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte zur Ausübung des stehenden Gewerbes unterhalten wird

I. Einleitung

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

- Wenn sich Betriebsstätten desselben Gewerbebetriebs
 - in mehreren Gemeinden befinden oder
 - sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden erstreckt

III. Fazit: Chance oder
Märchen?

so wird die GewSt gemäß § 4 Abs. 1 S. 2 GewStG in jeder Gemeinde nach dem Teil des Steuermessbetrags erhoben, der auf sie entfällt



2. Heheberechtigte Gemeinde

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

I. Einleitung

II. Windenergieanlagen im
Gewerbesteuerrecht

III. Fazit: Chance oder
Märchen?

- **Da der Standort des Windparks und der Sitz der Betreibergesellschaft in der Regel auseinanderfallen, stellt sich die Frage, welcher Gemeinde das Recht auf Erhebung der Gewerbesteuer zusteht**

- Diese Frage beantwortet § 28 GewStG, wonach der Steuermessbetrag in die auf die einzelnen Gemeinden entfallenden Anteile zu zerlegen ist (Zerlegungsanteile), wenn im Erhebungszeitraum Betriebsstätten zur Ausübung des Gewerbes in mehreren Gemeinden unterhalten worden sind



2. Heheberechtigte Gemeinde

2.1. Zerlegungsmaßstab

- Zerlegungsmaßstab ist gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 2 a) GewStG grundsätzlich bei Betrieben, die Anlagen zur Erzeugung von Windenergie betreiben,
 - zu 3/10 das in § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewSt bezeichnete Verhältnis (mithin das Verhältnis, in dem die Summe der Arbeitslöhne, die an die bei allen Betriebsstätten beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind, zu den Arbeitslöhnen steht, die an die bei den Betriebsstätten der einzelnen Gemeinden beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind) und
 - zu 7/10 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 zu dem Ansatz der einzelnen Betriebsstätten steht
 - = **sogenannte 70/30 - Regel**

I. Einleitung

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

III. Fazit: Chance oder
Märchen?



2. Heheberechtigte Gemeinde

- Bei der Windenergie fallen der Standortgemeinde der Anlage daher 70 % der Gewerbesteuer und dem Verwaltungssitz des Betreibers 30 % zu (70/30-Regel)

I. Einleitung

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

- Durch § 29 Abs. 1 Nr. 2 a) GewStG will der Gesetzgeber die Gemeinden zu einem von ihm erwünschten umwelt- und energiepolitischen Verhalten veranlassen

III. Fazit: Chance oder Märchen?

- Der besondere Zerlegungsmaßstab gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 2 a) GewStG galt **zunächst** nur für Betriebe, die Anlagen zur Erzeugung von Windenergie betreiben. Dies führte dazu, dass auch für andere Anlagen, die umwelt- und/oder energiepolitisch erwünscht sind, jedoch auf Widerstand der Gemeinden oder in der Bevölkerung stoßen, spezielle Zerlegungsmaßstäbe gefordert wurden



- Daher wurde der Anwendungsbereich des Sondermaßstabs (§ 29 Abs. 1 Nr. 2 a) GewStG) auf Betriebe erweitert, die Anlagen zur Erzeugung von Strom, anderen Energieträgern sowie Wärme aus solarer Strahlungsenergie betreiben
- Gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 2 b) GewStG gilt für Betriebe, die ausschließlich Anlagen zur Erzeugung von Strom und anderen Energieträgern sowie Wärme aus solarer Strahlungsenergie betreiben, ein **befristeter besonderer Zerlegungsmaßstab**. Zweck dieser Übergangsregelung ist es, (Um-) Verteilungseffekte im Gewerbesteueraufkommen der Gemeinden, die durch die Ausdehnung des Sondermaßstabs auf solare Strahlungsenergie eintreten können, für eine **Übergangszeit von 10 Jahren** zu vermeiden

Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht- Chance oder Märchen?



- Aber: der besondere Zerlegungsmaßstab macht das Zerlegungsverfahren komplizierter, insbesondere durch einen erhöhten Verwaltungsaufwand der Betriebe und Finanzverwaltungen
- Zerlegungsmaßstab für den auf **Neuanlagen** entfallenden Anteil am Steuermessbetrag ist gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 2 b) aa) GewStG zu 30 % der Regelmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 und zu 70 % das Verhältnis, in dem die Summe des maßgebenden Sachanlagevermögens in allen bei der Zerlegung zu berücksichtigenden Betriebsstätten zu dem Ansatz in den einzelnen Betriebsstätten steht
- Zerlegungsmaßstab für den auf die **übrigen Anlagen** entfallenden Anteil am Steuermessbetrag ist gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 2 b) bb) GewStG der Regelmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG



2. Heheberechtigte Gemeinde

2.2. Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten, § 30

GewStG

- Für den Fall, dass sich die Betriebsstätte auf mehrere Gemeinden erstreckt, legt § 30 GewStG fest, dass der Steuermessbetrag oder Zerlegungsanteil auf die Gemeinden zu zerlegen ist, auf die sich die Betriebsstätte erstreckt, und zwar nach der Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten

I. Einleitung

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

III. Fazit: Chance oder
Märchen?

- Eine Betriebsstätte ist eine mehrgemeindliche iSd § 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



2. Heheberechtigte Gemeinde

2.2. Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten, § 30

GewStG

I. Einleitung

- Gesetzlich ist nicht geregelt, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit mehrere Anlagen/Geschäftseinrichtungen eine **einzig**e **Betriebsstätte** bilden

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

- Der Grund für diese Regelungslücke ist § 12 Abs. 1 S. 1 AO, da nach dieser Vorschrift jede feste Anlage/Geschäftseinrichtung, die der Tätigkeit des Unternehmens dient, eine Betriebsstätte ist

III. Fazit: Chance oder Märchen?

- Diese Definition stellt auf die einzelne Anlage/Geschäftseinrichtung ab und nicht darauf, ob mehrere bei einer Gesamtbetrachtung als Einheit anzusehen sind



2. Hebeberechtigte Gemeinde

2.2. Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten, § 30 GewStG

I. Einleitung

II. **Windenergieanlagen
im Gewerbesteuerrecht**

III. Fazit: Chance oder
Märchen?

- Nach ständiger Rechtsprechung bilden mehrere Anlagen/Geschäftseinrichtungen dann eine **einzig**
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“ (u.a. BFH, Az. I R 56/08)



2. Hebeberechtigte Gemeinde

2.2. Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten, § 30 GewStG

- Für die Zerlegung gemäß § 30 GewStG gilt **nicht** der Maßstab des § 29 Abs. 1 GewStG, denn in der Regel ist eine Zuordnung von Löhnen zu bestimmten Teilen einer gemeindlichen Betriebsstätte nicht möglich (BFH, Az.: I B 170/54)

I. Einleitung

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

- Möglich ist, dass sich die beteiligten Gemeinden mit dem Steuerpflichtigen über den Zerlegungsmaßstab **einigen**; kommt keine Einigung zustande, muss das Finanzamt den Zerlegungsmaßstab festlegen (dem sollte eine Anhörung der Beteiligten vorausgehen, § 91 AO)

III. Fazit: Chance oder
Märchen?

- Festlegung des Zerlegungsmaßstabs geschieht **nicht** durch gesonderten Verwaltungsakt, sondern ist Teil des Zerlegungsbescheids (voll überprüfbare Verwaltungsentscheidung)



2. Heheberechtigte Gemeinde

2.2. Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten, § 30

GewStG

- Zerlegungsmaßstab:

I. Einleitung

- „nach Lage der örtlichen Verhältnisse“

= es ist zu berücksichtigen, wie sich die in der gesamten Betriebsstätte entfaltete gewerbliche Tätigkeit und die räumliche Lage der Betriebsstätte auf die Gemeinden auswirken

**II. Windenergieanlagen
im Gewerbesteuerrecht**

III. Fazit: Chance oder
Märchen?

- „unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der mehrgemeindlichen Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten“

= z. B. die durch das Bestehen der Betriebsstätte veranlassten Aufwendungen der Gemeinde für die Infrastruktur



2. Heheberechtigte Gemeinde

2.3. Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung, § 31 GewStG

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

I. Einleitung

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

- Gemäß § 19 Abs. 1 S. 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

III. Fazit: Chance oder Märchen?

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



2. Heheberechtigte Gemeinde

2.4. Zerlegung in besonderen Fällen, § 33 GewStG

I. Einleitung

II. **Windenergieanlagen im
Gewerbesteuerrecht**

III. Fazit: Chance oder
Märchen?

- 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 S. 1 GewStG
- Das Finanzamt muss im Zerlegungsbescheid darauf hinweisen, dass § 33 S. 1 GewStG angewendet worden ist
- § 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 (BFH, Az.: VIII R 270/81)



2. Heheberechtigte Gemeinde

2.4. Zerlegung in besonderen Fällen, § 33 GewStG

- 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, denn unter **Billigkeit ist die Gerechtigkeit im Einzelfall** zu verstehen
- 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 (BFH, Az.: VIII B 157/83, I R 56/08)

I. Einleitung

II. Windenergieanlagen im
Gewerbesteuerrecht

III. Fazit: Chance oder
Märchen?



2. Hebeberechtigte Gemeinde

2.4. Zerlegung in besonderen Fällen, § 33 GewStG

I. Einleitung

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

III. Fazit: Chance oder
Märchen?

- Ein besonderer Fall im Sinne des § 33 GewStG liegt nur dann vor, wenn auf Grund der – atypischen – Umstände des Einzelfalls die sich aus dem groben Maßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG allgemein ergebende Unbilligkeit offensichtlich übertroffen wird (BFH, Az.: I R 56/08) 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



2. Heheberechtigte Gemeinde

2.4. Zerlegung in besonderen Fällen, § 33 GewStG

- Zerlegungsmaßstab gemäß § 33 Abs. 1 S. 1 GewStG muss **zwei** Voraussetzungen erfüllen:

I. Einleitung

1. Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse

- Von Bedeutung sind nur solche Sachverhalte, die sich als Belastung der Gemeinde auswirken und mit einer Betriebsstätte des Unternehmens zusammen hängen

II. Windenergieanlagen im
Gewerbesteuerrecht

III. Fazit: Chance oder
Märchen?

2. 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



2. Heheberechtigte Gemeinde

2.4. Zerlegung in besonderen Fällen, § 33 GewStG

I. Einleitung

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

III. Fazit: Chance oder
Märchen?

- Gemäß § 33 Abs. 2 GewStG ist eine Einigung (**Zerlegungsvereinbarung**) zwischen den Gemeinden und dem Steuerpflichtigen möglich; das Finanzamt *muss* den Steuermessbetrag entsprechend der Einigung zerlegen (vgl. 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
- Rechtsnatur der Einigung ist ungeklärt: BFH hat sie als Vereinbarung sui generis beurteilt, die einer tatsächlichen Verständigung ähnlich ist (BFH, Az.: I R 58/91)



III. Fazit: Chance oder Märchen?



- Grundlage für die Ermittlung des Gewerbeertrags ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb bei der Einkommensteuer

- Zu versteuernder Gewinn wird gemindert durch

I. Einleitung

- (degressive) **Abschreibungen** (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer einer Windenergieanlage: 16 Jahre)

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

- Gewerbesteuerliche **Verlustvorträge**, vgl. § 10a GewStG

III. Fazit: Chance oder Märchen?

- Rechtliche **Gestaltungsmöglichkeiten** für Anlagenbetreiber (z. B. Aufspaltung des Windparks durch Gründung von einzelnen Gesellschaften je Windenergieanlage. Damit überhaupt GewSt anfällt: Schwellenwert von 24.500 Euro/Jahr und WEA müsste erreicht werden, § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG)



I. Einleitung

- Als Folge verringert sich auch die Gewerbesteuer und auf Grund der 70/30-Regel stehen der Standortgemeinde von dieser wiederum nur 70% zu

II. Windenergieanlagen im Gewerbesteuerrecht

- Zerlegung des Steuermessbetrags nach Maßgabe einer zwischen den Gemeinden und dem Steuerpflichtigen getroffenen **Einigung**, § 33 Abs. 2 GewStG („besonderer Fall“ im Sinne von § 33 Abs. 1 GewStG)

III. Fazit: Chance oder Märchen?



*„Entschuldige die Länge des Briefes, ich hatte keine
Zeit, mich kurz zu fassen.“*

Johann Wolfgang von Goethe



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

M A S L A T O N

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Leipzig · München · Köln

Holbeinstraße 24, 04229 Leipzig

Christian Froberg

Rechtsanwalt