



Steuerliche Aspekte des Betriebs von Windenergieanlagen

M A S L A T O N

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Leipzig · München · Köln

Holbeinstraße 24, 04229 Leipzig

Rechtsanwalt Christian Froberg

RA Christian Frohberg



Rechtsanwalt Christian Frohberg berät unsere Mandanten primär im Steuerrecht und im allgemeinen Wirtschaftsrecht sowie im Insolvenzrecht und im Arbeitsrecht.

Diese Beratungsschwerpunkte seiner über zehnjährigen Expertise umfassen neben Fragen des Handels- und Gesellschaftsrechts regelmäßig energiewirtschaftsrechtliche sowie wirtschaftsverwaltungsrechtliche Problemkonstellationen und beinhalten neben der Vertragsgestaltung vor allem auch die gerichtliche Durchsetzung der Interessen unserer Mandanten.



I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

I. Einleitung



I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Die Besteuerung des Betriebs von Windenergieanlagen ist, um es gerade hier in Rheinsberg mit Theodor Fontanes berühmtesten Zitat aus dem Roman „Effi Briest“ zum Ausdruck zu bringen,

„ein weites Feld“.

Vor diesem Hintergrund wird sich der folgende Vortrag unter maßgeblicher Berücksichtigung der begrenzt zur Verfügung stehenden Zeit lediglich mit ausgewählten grundsätzlichen gewerbe- und umsatzsteuerlichen Rechtsfragen des Betriebs von Windenergieanlagen beschäftigen.



I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

II. Gewerbesteuer



I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

1. Steuergegenstand

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

§ 2 Abs. 1 GewStG differenziert insoweit zwischen stehenden Gewerbebetrieben und Reisegewerbebetrieben im Sinne von § 35a GewStG.

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.



I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

1. Steuergegenstand

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

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

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.



I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

2. Heheberechtigte Gemeinde

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

Wenn sich Betriebsstätten desselben Gewerbebetriebs

- in mehreren Gemeinden befinden oder
- sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden erstreckt,

so wird die Gewerbesteuer gemäß § 4 Abs. 1 Satz 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.

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 (Zerlegungsanteile) zu zerlegen ist, wenn im Erhebungszeitraum Betriebsstätten zur Ausübung des Gewerbes in mehreren Gemeinden unterhalten worden sind.

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer



2. Heheberechtigte Gemeinde

Zerlegungsmaßstab ist gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG grundsätzlich bei Betrieben, die Anlagen zur Erzeugung von Windenergie betreiben,

- zu **drei Zehntel** das in § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG 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 **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 zu dem Ansatz in den einzelnen Betriebsstätten steht (sogenannte „**70/30-Regel**“).

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer



2. Heheberechtigte Gemeinde

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Diese „70/30-Regel“ hat der Gesetzgeber im Zuge der Energiewende durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) eingeführt, um eine höhere Zuteilung des Gewerbesteueraufkommens an die Gemeinden zu erreichen, in der sich die Windenergieanlagen befinden.

Der Gesetzgeber verfolgt damit aus umweltpolitischen Gründen das Ziel, die Standortgemeinden der Windenergieanlagen in angemessener Weise am Gewerbesteueraufkommen der Betreibergesellschaften zu beteiligen.



2. Heheberechtigte Gemeinde

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

„Die Nichtberücksichtigung der Standortgemeinden der Windkraftanlagen kann sich hemmend auf deren Bereitschaft auswirken, zum einen Flächen für Eignungsgebiete für Windenergieanlagen auszuweisen und des weiteren die mit dem Bau und Betrieb entsprechender Anlagen einhergehenden Beeinträchtigungen und Auswirkungen auf das Ortsbild und Landschaftsbild hinzunehmen. Diese Wirkungen stehen nicht im Einklang mit den umweltpolitischen Leitlinien der Bundesregierung, die u. a. die Ausweitung der Energieerzeugung aus Windkraft vorsieht.“

(Auszug aus der Gesetzesbegründung zum JStG 2009,
BT-Drucks. 16/11108, S. 30 f.)



2. Heheberechtigte Gemeinde

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Der Gesetzgeber hat mit dem Jahressteuergesetz 2009 für die Zerlegung somit erstmals kommunale Umweltbelastungen (Beeinträchtigungen des Orts- und Landschaftsbildes mit mittelbaren Auswirkungen auf die Attraktivität der Gemeinde als Wohnort respektive als eventueller Tourismusstandort) argumentativ verwandt.

Dieser Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG in der Fassung des JStG 2009 gilt auch für Standorte mit Windenergieanlagen auf See.

(BMF vom 23.12.2008, BT-Drucks. 16/11584, S. 11)



2. Heheberechtigte Gemeinde

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Im Falle der Errichtung respektive des Betriebs eines **Offshore-Windparks** vor dem deutschen Festland ist zu berücksichtigen, dass es sich bei dem Festlandsockel um gemeindefreies Gebiet handelt, das einer besonderen Regelung bedarf.

Gemäß § 4 Abs. 2 GewStG bestimmt die Landesregierung für Betriebsstätten in gemeindefreien Gebieten durch Rechtsverordnung, wer die nach diesem Gesetz den Gemeinden zustehenden Befugnisse ausübt; für Mecklenburg-Vorpommern ist es das Land Mecklenburg-Vorpommern, für Niedersachsen das Land Niedersachsen und für Schleswig-Holstein die Gemeinde Helgoland.



2. Heheberechtigte Gemeinde

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Nach der gesetzlichen Regelung des § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG in der Fassung des JStG 2009 ist es nicht erforderlich, dass das Unternehmen ausschließlich oder fast ausschließlich Windenergieanlagen betreibt.

Es genügt vielmehr, dass das Unternehmen neben anderen Aktivitäten auch Windenergieanlagen betreibt, um den Aufteilungsmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG in der Fassung des JStG 2009 für das gesamte Unternehmen zu erreichen.

Ein Unternehmen, das die Berücksichtigung des Sachanlagevermögens bei der Zerlegung durchsetzen möchte, muss somit auch eine Windenergieanlage betreiben.



2. Heheberechtigte Gemeinde

Die geltende Sonderregelung in § 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG wurde nunmehr durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) vom 26.06.2013 wie folgt geändert:

„2. bei Betrieben, die ausschließlich Anlagen zur Erzeugung von Strom und anderen Energieträgern sowie Wärme aus Windenergie und solarer Strahlungsenergie im Sinne des § 3 Nr. 3 des EEG [...] in der jeweils geltenden Fassung 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.“

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer



2. Heheberechtigte Gemeinde

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Die OFD NRW hat in ihrer Verfügung vom 22.08.2013 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass diese geänderte Sonderregelung für die Erhebungszeiträume 2014 bis 2023 zusätzlich für Anlagen zur Erzeugung von Strom und anderen Energieträgern sowie Wärme aus solarer Strahlungsenergie im Sinne des § 3 Nr. 3 EEG, die **nach dem 30.06.2013 genehmigt wurden**, Anwendung findet.

(OFD NRW vom 22.08.2013 – G 1450-2013/0002)



I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

III. Umsatzsteuer



1. Allgemeines

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Im Zuge der Errichtung und des Betriebs von Windenergieanlagen sind verschiedene Leistungen auszuführen.

Hierbei ist zu differenzieren zwischen Lieferungen (Befördern oder Versenden), Werklieferungen und/oder sonstigen Leistungen.

Unter maßgeblicher Berücksichtigung des zeitlichen Rahmens dieses Vortrags werden sich die folgenden Ausführungen insofern auf grundsätzliche umsatzsteuerrechtliche Fragen von **Onshore-Windparks** beschränken.



1. Allgemeines

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 UStG unter anderem die folgenden Umsätze:

- die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG;
- die Einfuhr von Gegenständen im Inland (Einfuhrumsatzsteuer), § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG;
- der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt, § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG.



I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

2. Lieferung durch Beförderung oder Versendung

Lieferungen eines Unternehmers sind gemäß § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt.



2. Lieferung durch Beförderung oder Versendung

Hinsichtlich der Lieferung von Gegenständen ist zu differenzieren zwischen:

- Lieferungen innerhalb Deutschlands,
- Lieferungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet,
- Lieferungen aus dem Drittland.

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer



I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

2.1. Lieferungen innerhalb Deutschlands

Innerhalb Deutschlands sind Lieferungen steuerbar und steuerpflichtig.

Der Unternehmer, der leistet, rechnet ab und weist deutsche Umsatzsteuer gesondert aus.

Für den Empfänger der Leistung ist diese als Vorsteuer abziehbar.

Unternehmer aus dem Ausland müssen sich aufgrund der Ausführung von Lieferungen, die in Deutschland steuerbar sind, in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen.



2.2. Lieferungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Wenn Ware aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland befördert oder versendet wird, liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne von § 1a UStG vor, der aus Sicht des Lieferers steuerfrei ist.

Der Leistungsempfänger in Deutschland wird besteuert; er hat diesen innergemeinschaftlichen Erwerb zu erklären.

Unternehmer aus dem Ausland müssen sich hierzu in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen.

Die Umsatzsteuer, die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfällt, ist als Vorsteuer abziehbar. Der Unternehmer, der leistet, stellt eine Rechnung aus, in der keine deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen ist.



2.3. Lieferungen aus dem Drittland

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Drittlandsgebiet im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist gemäß § 1 Abs. 2a Satz 3 UStG das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist.

Wenn Ware aus einem Drittland in das Inland respektive das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird, unterliegt diese tatbestandliche Einfuhr der Einfuhrumsatzsteuer.

Für den Leistungsempfänger ist die Einfuhrumsatzsteuer grundsätzlich als Vorsteuer abziehbar, wenn er die Ware beim Zoll angemeldet und für sein Unternehmen eingeführt hat.

Die Lieferung selbst ist in Deutschland nicht steuerbar, weil sie als im Drittland ausgeführt gilt.



2.3. Lieferungen aus dem Drittland

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Wenn der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt, gilt der Ort der Lieferung dieses Gegenstands gemäß § 3 Abs. 8 UStG als im Inland gelegen, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist.

Der Lieferer ist dann verpflichtet, eine Rechnung auszustellen, die deutsche Umsatzsteuer gesondert ausweist. Beim Empfänger der Leistung ist diese als Vorsteuer abziehbar.

Lieferer aus dem Ausland müssen sich im Falle des § 3 Abs. 8 UStG in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen.



3. Werklieferungen

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Hat der Unternehmer die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstands übernommen und verwendet er hierbei Stoffe, die er selbst beschafft, so ist die Leistung gemäß § 3 Abs. 4 UStG als Lieferung anzusehen (Werklieferung), wenn es sich bei den Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt.

Eine Werklieferung wird gemäß § 3 Abs. 7 UStG dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Wenn diese Verfügungsmacht an einem Werk im Inland verschafft wird, gelten die Ausführungen zu Lieferungen im Inland entsprechend.



3. Werklieferungen

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Bei der Ausführung von Werkleistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 7 UStG) ist zwingend zu beachten, dass gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG in Verbindung mit § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist.

Der im Ausland ansässige Unternehmer stellt in diesem Fall eine Rechnung aus, in der deutsche Umsatzsteuer nicht gesondert aus- und auf den Übergang der Steuerschuld hingewiesen wird.



3. Werklieferungen

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Der Empfänger der Leistung meldet die Steuer bei dem Finanzamt an, das für ihn zuständig ist, und macht gleichzeitig die Vorsteuer geltend (sogenanntes Reverse-Charge-Verfahren).

Unternehmer, die im Ausland ansässig und Empfänger der Leistung sind, müssen sich im Rahmen der Durchführung des Reverse-Charge-Verfahrens in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren lassen.



4. Sonstige Leistungen

Sonstige Leistungen sind gemäß § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG Leistungen, die keine Lieferungen sind.

Die gesetzlichen Regelungen zum Leistungsort der sonstigen Leistungen sind in § 3a UStG komplex geregelt.

Hinsichtlich der Errichtung und des Betriebs eines Windparks liegen insofern regelmäßig die Voraussetzungen von § 3a Abs. 2 UStG vor, wonach sonstige Leistungen an dem Ort ausgeführt werden, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, beziehungsweise am Ort der Betriebsstätte, wenn die sonstige Leistung an die Betriebsstätte ausgeführt wird.

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer



4. Sonstige Leistungen

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Ein Windpark selbst erfüllt diese Voraussetzungen in der Regel nicht, da eine solche Einrichtung oder Anlage nach Ziffer 3a.1. Abs. 3 Sätze 2 und 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) des BMF vom 01.10.2010, der ausdrücklich auf die Rechtsprechung des EuGH hinweist, nur dann als Betriebsstätte angesehen werden kann, wenn sie über einen ausreichenden Mindestbestand an Personal- und Sachmitteln verfügt, der für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich ist.



4. Sonstige Leistungen

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Außerdem muss die Einrichtung oder Anlage einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweisen, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der jeweiligen Dienstleistungen ermöglicht (vgl. hierzu EuGH-Urteile vom 4. 7. 1985, Rs. 168/84, EuGHE S. 2251, vom 2. 5. 1996, C-231/94, EuGHE I S. 2395, vom 17. 7. 1997, C-190/95, EuGHE I S. 4383, und vom 20. 2. 1997, C-260/95, EuGHE I S. 1005).

Eine solche beständige Struktur liegt z. B. vor, wenn die Einrichtung über eine Anzahl von Beschäftigten verfügt, von hier aus Verträge abgeschlossen werden können, Rechnungslegung und Aufzeichnungen dort erfolgen und Entscheidungen getroffen werden, z. B. über den Wareneinkauf.



4. Sonstige Leistungen

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Hier ergeben sich jedoch gerade in der Errichtungsphase eines Windparks, wo Personal permanent vor Ort ist, Gestaltungsspielräume, die genutzt werden können, um mit dem jeweils zuständigen Finanzamt die Anerkennung als Betriebsstätte abzustimmen, was vor allem insofern vorteilhaft ist, als die dem Anwendungsbereich von § 3a Abs. 2 UStG unterfallenden sonstigen Leistungen dann aufgrund des gleichen Leistungsorts nicht von Grundstücksleistungen zu differenzieren sind.



4. Sonstige Leistungen

I. Einleitung

II. Gewerbesteuer

III. Umsatzsteuer

Sonstige Leistungen im Sinne von § 3a Abs. 2 UStG sind in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig.

Der Leistende stellt eine Rechnung aus, in der deutsche Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Leistende ein ausländischer Unternehmer im Sinne von § 13b Abs. 7 UStG ist.

In dem Fall gelten die dargelegten Grundsätze zu Werklieferungen (Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger) entsprechend.



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

M A S L A T O N

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Leipzig · München · Köln

Holbeinstraße 24, 04229 Leipzig

Rechtsanwalt Christian Froberg