

Protokoll

Besprechungstermin – Bau einer Solaranlage auf der Fahrradabstellanlage

Mandant/Firma Gemeinde Karlsbad

am 28. Juli 2021 in Karlsbad – Nachbesprechung 12. Oktober 2021

Teilnehmer Herr Timm
 Frau Goldschmidt
 Herr Müller
 Herr Eckerle (KPMG)
 Frau Bürger (KPMG)

Protokolliert von Nilgün Bürger

Steuerliche Ausgangslage:

Die Gemeinde Karlsbad (*nachfolgend: Gemeinde*) ist als Gebietskörperschaft eine juristische Person des öffentlichen Rechts und hat von der Übergangsregelung gemäß § 27 Abs. 22 S. 2 UStG Gebrauch gemacht. Somit wendet die Gemeinde bis einschließlich 31.12.2022 die Regelung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG an und gilt als Unternehmerin, im Sinne des UStG, soweit sie im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (*nachfolgend: BgA*) tätig wird.

BgA's von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind vorbehaltlich des § 4 Abs. 5 KStG (Hoheitsbetriebe) alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb des Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die wirtschaftliche Bedeutung ist i.d.R. gegeben, wenn der Jahresumsatz 35.000 EUR (nachhaltig) übersteigt. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

Sachverhalt:

Die Gemeinde Karlsbad beabsichtigt im Herbst/Winter 2021 mit dem Bau einer Fahrradabstellanlage (*nachfolgend: Anlage*) mit ca. 240 Plätzen zu beginnen. Die Anlage soll zwischen dem Schulzentrum und den Hallen in Langensteinbach entstehen. Dabei soll die Möglichkeit geschaffen werden, auf dieser Konstruktion eine Solaranlage zu installieren.

Steuerliche Gestaltungsvarianten für den Betrieb einer Solaranlage:

Am 28. Juli 2021 wurde folgende Gestaltungsmöglichkeiten sowie deren steuerlichen Auswirkungen besprochen und im Gespräch am 12. Oktober 2021 konkretisiert:

1. Eigenbetrieb und vollständiger Eigenverbrauch des erzeugten Stroms durch die Gemeinde Karlsbad

1.1. Ertragsteuerliche Auswirkung:

Die geplante Photovoltaikanlage wird als ein BgA im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes angesehen. In diesem Zusammenhang möchten wir darauf hinweisen, dass sämtliche von der Gemeinde betriebenen Photovoltaikanlagen als ein einheitlicher BgA i.S. des § 1 Absatz 1 Nr. 6 KStG i.V.m. § 4 Abs. Satz 1 KStG qualifiziert werden können.

Wir unterstellen, dass bei einer Zusammenfassung der einzelnen BgA ein Gesamtumsatz in Höhe von 35 T€ überschritten wird.

Die ertragsteuerlichen Auswirkungen sind insoweit mit dem Finanzamt abzuklären.

1.2. Umsatzsteuerliche Auswirkung bis zum 31.12.2022:

Die Gemeinde Karlsbad ist Unternehmerin im Sinne des § 2 UStG (s.o.). Der Vorgang ist nach den allgemeinen Grundsätzen der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Es muss noch überprüft werden, ob die Entnahme von Strom zu einer Umsatzbesteuerung führt - bei vollem Vorsteuerabzug - oder eine Vorsteuerkürzung in Höhe des Eigenverbrauchs vorzunehmen ist.

1.3. Umsatzsteuerliche Auswirkung ab dem 1.1.2023 (§2b UStG):

Keine Abweichungen zu Punkt 1.2.

1.4. Auswirkungen nach dem EEG:

Nach § 61 Abs. 1 EEG sind Netzbetreiber berechtigt und verpflichtet, die EEG-Umlage von Letztverbrauchern für die Eigenversorgung zu verlangen. Ein Letztverbraucher ist nach § 3 Nr. 33 EEG jede natürliche oder juristische Person, die Strom verbraucht. Die Gemeinde Karlsbad erfüllt als juristische Person des öffentlichen Rechts diese Voraussetzung. Darüber hinaus möchte die Gemeinde den Strom selbst verbrauchen. Vom Grundsatz fällt daher für jede kWh 100 % EEG-Umlage von derzeit 6,5 ct/kWh (2021).

Die EEG-Umlage könnte auf 40% verringert sein, wenn die Voraussetzungen nach § 61b EEG vorliegen. Danach verringert sich der Anspruch auf Zahlung der EEG-Umlage in einem Kalenderjahr auf 40 Prozent der EEG-Umlage für Strom, der zur Eigenversorgung genutzt wird, wenn in dem Kalenderjahr in der Anlage ausschließlich erneuerbare Energien eingesetzt worden sind. Unter erneuerbare Energien wird nach § 3 Nr. 21 lit. c EEG die solare Strahlenenergie verstanden. Die Gemeinde Karlsbad plant eine Stromerzeugung durch eine Photovoltaikanlage und nutzt zur Energieerzeugung die solare Strahlenenergie.

Des Weiteren müsste der Strom zur Eigenversorgung verbraucht werden.

Nach § 3 Nr. 19 EEG ist die Eigenversorgung der Verbrauch von Strom, den eine natürliche oder juristische Person im

- unmittelbaren räumlichen Zusammenhang mit der Stromerzeugungsanlage selbst verbraucht, wenn

- der Strom nicht durch ein Netz durchgeleitet wird und
- diese Person die Stromerzeugungsanlage selbst betreibt.

Die Voraussetzungen müssen gemeinsam vorliegen.

- Der „unmittelbare räumliche Zusammenhang“ des Eigenverbrauchs wird im Gesetz nicht definiert und muss daher im konkreten Einzelfall unter Würdigung der Umstände bestimmt werden. Es muss daher geprüft werden, ob der Abstand zwischen der Erzeugungsanlage und der Entnahmestelle, also zwischen PV-Anlage auf der Fahrradabstellanlage und dem Schulzentrum bzw. der Schulhallen das Kriterium erfüllt.

Ein unmittelbarer räumlicher Zusammenhang dürfte regelmäßig gegeben sein, wenn sich die PV-Anlage und die Verbrauchsgeräte auf demselben Gebäude befinden. Auch auf demselben Grundstück oder auf demselben, räumlich zusammengehörigen und überschaubaren Betriebsgelände wird typischer Weise noch von einem unmittelbaren räumlichen Zusammenhang auszugehen sein, sofern dieser nicht durch störende Hindernisse unterbrochen wird.

- Der Strom darf nicht durch ein Netz der öffentlichen Versorgung durchgeleitet werden. Das heißt, der Strom darf danach nicht erst eingespeist und an der Entnahmestelle aus dem Verteilnetz entnommen werden. Sollte der Strom durch eine Direktleitung an die Schule geliefert werden, liegt hierdrin kein Netz der öffentlichen Versorgung vor.
- Weitere Voraussetzung ist, dass die Gemeinde Karlsbad die PV-Anlage selbst betreibt und den erzeugten Strom selbst verbraucht (Personenidentität). Personenidentität liegt, wenn es sich bei dem Betreiber der Stromerzeugungsanlage und dem Letztverbraucher des in dieser Stromerzeugungsanlage erzeugten Stroms um dieselbe juristische Person handelt. Damit muss sowohl die PV-Anlage durch die Gemeinde betrieben als auch der Strom durch den Schulträger (Gemeinde) verbraucht werden und darf nicht an Dritte geliefert werden.

Liegt eines der Kriterien nicht vor, muss die Gemeinde Karlsbad die volle EEG-Umlage pro KWh an den Netzbetreiber entrichten. In jedem Fall ist die Gemeinde Karlsbad zur Erfüllung der Meldepflichten nach §§ 71 ff. EEG gegenüber dem Netzbetreiber und bei Lieferung von Strom an den Übertragungsnetzbetreiber nach § 74 EEG verpflichtet.

Ergebnis:

Bei der Eigenversorgung fällt EEG-Umlage (ggf. zu 40%) auf den produzierten und entnommenen Strom an, die an den Netzbetreiber abgeführt werden muss. Der Vorgang ist auch der Umsatzsteuer zu unterwerfen, entweder in Form der Besteuerung des Eigenverbrauchs zum Regelsteuersatz bei vollem Vorsteuerabzug oder in Form einer Vorsteuerkürzung in Höhe der Eigennutzung.

2. Einspeisung des gesamten Stroms

2.1. Ertragsteuerliche Auswirkungen

Wird der produzierte Strom der PV-Anlage nach §§ 19 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. 21 Abs. 1 EEG in das Netz der allgemeinen Versorgung eingespeist und vom Netzbetreiber abgenommen, erhält die Gemeinde Karlsbad hierfür vom Netzbetreiber eine Einspeisevergütung nach dem EEG.

Die hieraus resultierende Einnahmen unterliegt der Körperschaftssteuer.

2.2. Umsatzsteuerliche Auswirkungen bis zum 31.12.2022:

Bei der Einspeisung wird der produzierte Strom an den Netzbetreiber gegen ein Entgelt (Einspeisevergütung nach EEG) geliefert. Die entgeltliche Stromlieferung unterliegt vollständig der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe (Regelsteuersatz). Die nach dem EEG gewährte Einspeisevergütung ist dementsprechend ein Nettobetrag und enthält nicht die Umsatzsteuer. Auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Anlage wird der volle Vorsteuerabzug gewährt.

2.3. Umsatzsteuerliche Auswirkungen ab 01.01.2023 (§2b UStG):

Keine Abweichungen zu Punkt 2.2.

2.4. Auswirkungen nach dem EEG

Nach §§ 19 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. 21 Abs. 1 EEG 2017 muss der Strom an den Netzbetreiber zur vollständigen physischen Abnahme durch den Netzbetreiber weitergegeben, um die Einspeisevergütung zu erhalten. Der Strom kann daher nicht anderweitig verwendet oder weitergegeben werden.

Eine Ausnahme besteht nur nach § 21 Abs. 2 EEG für den Strom, der in unmittelbarer räumlicher Umgebung verbraucht wird. Der Strom darf nicht durch ein Netz der öffentlichen Versorgung gespeist werden.

Möchte die Gemeinde Karlsbad doch nicht den gesamten erzeugten Strom in das öffentliche Versorgungsnetz einspeisen und eine Teilmenge an das SOS Kinderdorf weitergeben, ist zur Sicherstellung der EEG-Einspeisevergütung für den eingespeisten Strom zu beachten, dass die Lieferung der Teilmenge an das SOS-Kinderdorf über eine Direktleitung in räumlicher Nähe erfolgen müsste. Bei einer Volleinspeisung fällt keine EEG-Umlage an. Sollte doch Strom an einen Dritten (hier das SOS-Kinderdorf) geliefert werden, fällt auf diese Strommenge die EEG-Umlage in Höhe von 100% an.“

Ergebnis:

Es fallen in diesem Fall sowohl Ertrag- als auch Umsatzsteuer auf mögliche Gewinne bzw. die getätigten Umsätze an, die an das Finanzamt abgeführt werden müssen. Die Vorsteuer ist in vollem Umfang abzugsfähig. EEG-Umlage entsteht für den Teil der Drittbelieferung.

3. Verpachtung der Solaranlage im Ganzen (Laut Besprechung am 12. Oktober 2021 – die aktuell bevorzugte Variante)

3.1 Ertragsteuerliche Auswirkung:

Bei der Verpachtung der Solaranlage im Ganzen liegt ein BgA in Form des Verpachtungs-BgA vor. Die Einnahmen aus der Pacht- bzw. Nutzungsentgelt unterliegt somit der Körperschaftsteuer. Bei der Beurteilung der „Jahresumsatzgrenze von derzeit 35 T€ (R 4.1. Abs. 5 S. 1 KStR 2015)“ wird auf die Einnahmen des Pächters abgestellt.

3.2 Umsatzsteuerliche Auswirkung bis zum 31.12.2022

Die Verpachtung der Dachfläche nebst der dazugehörigen PV-Anlage an einen Dritten gegen Entrichtung eines Entgelts unterliegt der Umsatzsteuer.

3.3 Umsatzsteuerliche Auswirkung ab dem 1.1.2023 (§2b UStG):

Mit Einführung des § 2b wurde die Kopplung des Unternehmerbegriffs im UStG eigenständig geregelt. Die Umsätze aus der Verpachtung unterliegen dann der Versteuerung, wenn die Gemeinde Karlsbad auf privatrechtlicher Grundlage tätig wird. Auch die künftige Verpachtung erfolgt nicht als Tätigkeit, die der öffentlichen Gewalt obliegt. Die Grundlage der Verpachtung ist regelmäßig ein privatrechtlicher Vertrag zwischen der Gemeinde Karlsbad und einem Pächter gegen Entgelt. Somit unterliegt dieser Vorrang ebenfalls der Umsatzsteuer – nach den allgemeinen Vorschriften.

3.4 Auswirkungen nach dem EEG:

Bei der Verpachtung der PV-Anlage im Ganzen ist davon auszugehen, dass dem Pächter das Nutzungsrecht an der Anlage vertraglich eingeräumt werden soll.

Für die Stellung als Betreiber müssen

- neben dem Element des wirtschaftlichen Risikos
- zudem auch die Kriterien der tatsächlichen Herrschaft und
- der eigenverantwortlichen Bestimmung über die Arbeitsweise der Stromerzeugungsanlage

kumulativ vorliegen. Dies wird in der Praxis durch den Abschluss von Pacht-/ und Nutzungsüberlassungsverträgen zwischen der Gemeinde und einem potentiellen Pächter umgesetzt. Bei der vertraglichen Gestaltung sollte darauf geachtet werden, dass der Pächter auch der Betreiber der Anlage im Sinne des EEG wird, damit die Pflicht zur Zahlung der EEG-Umlage auf diesen übergeht. Die Gemeinde wäre dann entsprechend nicht mehr zur Zahlung der EEG-Umlage verpflichtet.

Ergebnis:

Es fallen in dieser Fallvariante Ertrag- sowie Umsatzsteuer (im Falle des Verpachtungs-BgA) an. Je nach Ausgestaltung des Pachtvertrages kann auch die EEG-Umlage in Höhe von 100% bei der Gemeinde Karlsbad anfallen.

4. Einbringung der Solaranlage in die Wasserversorgung

4.1 Ertragsteuerliche Auswirkung:

Der BgA (vgl. Ausführungen zu 1.1 und 2.1.) ist auch bei Einbringung der Solaranlage in die Wasserversorgung grundsätzlich zur Entrichtung der Körperschaftsteuer verpflichtet.

Es besteht jedoch die Möglichkeit in Abstimmung mit dem Finanzamt einen steuerlichen Querverbund im Sinne des § 4 Abs. 6 KStG zu begründen. Grundsätzlich ist für jeden BgA gesondert das zu versteuernde Einkommen zu ermitteln. Eine Zusammenfassung von mehreren Betrieben gewerblicher Art ist möglich, wenn die Betriebe gleichartig sind, einander ergänzen oder wenn zwischen diesen Betrieben nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht.

Ein steuerlicher Querverbund sollte nach den Vorgaben der Finanzverwaltung bei der Zusammenfassung einer Energieversorgungs-BgA und einem Wasserversorgungs-BgA möglich sein, wenn beide Versorgungsbetriebe darstellen. Eine Versorgungs-BgA liegt nach dem Schreiben des BMF nach 11.05.2016 regelmäßig dann vor, wenn die Voraussetzungen des § 5 Nr. 13 EEG a.F. bzw. heute § 3 Nr. 20 EEG vorliegen. Danach ist ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen jede (natürliche) Person, die Elektrizität an Letztverbraucher liefert.

Die Gemeinde Karlsbad muss daher den produzierten Strom an Letztverbraucher liefern, um eine Energieversorgungs-BgA im Sinne des EEG zu begründen. Inwieweit die komplette Einspeisung diese Voraussetzung erfüllt ist nicht eindeutig geklärt und könnte mit dem Finanzamt vorabgestimmt werden. Die Wasserversorgung stellt aus steuerlicher Sicht ebenfalls einen Versorgungsbetrieb dar, sodass die beiden Betriebe grundsätzlich die Voraussetzungen einer Zusammenfassung aufgrund der Gleichartigkeit erfüllen.

Der Sachverhalt sollte mit dem zuständigen Finanzamt abgestimmt werden, um die beschriebene Zusammenfassung rechtssicher umzusetzen.

4.2 Umsatzsteuerliche Auswirkung bis zum 31.12.2022:

Die Lieferung des Stroms an Letztverbraucher bzw. die Einspeisung aus dem mit dem Wasserwerk zusammengefassten BgA unterliegt der Besteuerung nach der Umsatzsteuer (Regelsteuersatz). Aus den Investitionskosten kann der Vorsteuerabzug vollumfänglich geltend gemacht werden. Etwaiger Eigenverbrauch kann zur Vorsteuerkorrektur führen.

4.3 Umsatzsteuerliche Auswirkung ab dem 1.1.2023 (§2b UStG):

Keine Abweichungen zu Punkt 4.2.

4.4 Auswirkungen nach dem EEG:

Bei dieser Konstellation kommt es darauf an, ob die eine privilegierte Form der Eigenversorgung nach § 61b EEG angenommen werden kann (Reduzierung der EEG-Umlage auf 40%) oder ob ein Fall des nichtprivilegierten Eigenverbrauchs bzw. eine Lieferung der Gemeinde Karlsbad an einen Letztverbraucher vorliegt (dann Zahlung von 100 % EEG Umlage). Die Gemeinde wird aber die Verpflichtete im Sinne des EEG und muss daher eine EEG-Umlage zahlen sowie die darin enthaltenen Meldepflichten nach §§ 70 ff EEG beachten. Wird die Gemeinde Karlsbad durch die Lieferung von Strom

an einen Letztverbraucher nach § 3 Nr. 20 EEG ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen, so ist sie nach § 74 EEG auch dem Übertragungsnetzbetreiber meldepflichtig.

Ergebnis:

Eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung sollte angestrebt werden. Unten vorgenannten Voraussetzungen ist ggf. die EEG-Umlage (bis zu 100%) von der Gemeinde Karlsbad abzuführen.