▪ Wirtschaftsprüfer ▪ Steuerberater ▪ Rechtsanwälte

MTG

Mehr Sicherheit. Mehr Erfolg. Mehr vom Leben.

Kommunalberatung

Mandanteninformation

Kommunalberatung K2/2023

Regensburg Kelheim Straubing Ingolstadt Nürnberg

Mandanteninformation Kommunalberatung K2/2023

Informationen zu aktuellen Entwicklungen zur Besteuerung der öffentlichen Hand sowie zu weiteren interessanten Entwicklungen für Landkreise, Städte, Gemeinden und ihre Unternehmen

Inhaltsverzeichnis

1. Aktuelles zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand 2
1.1. EuGH präzisiert Einordnung defizitärer Leistungen - Vorsteuerabzug in Gefahr 2
1.2. BMF-Schreiben zum ermäßigten Steuersatz auf die Lieferung von Holzhackschnitzeln 2
1.3. Bundeseinheitliche Auffassung zur Verpachtung von Fischereirechten 3
1.4. BMF-Schreiben zur dezentralen Besteuerung von Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften Bund und Länder 3
1.4.1. Bildung und Zusammenfassung von Organisationseinheiten 3
1.4.2. Betragsgrenzen und Wahlrechte 4
1.4.3. Durchführung des Besteuerungsverfahrens 4
1.4.4. Weitere Aspekte 4
1.5. Neue umsatzsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten für Photovoltaikanlagen der jPöR - BMF aktualisiert FAQ zum Nullsteuersatz 5
2. Umsatzsteuerliche Organschaft bei der öffentlichen Hand 5
2.1. Allgemeines zur umsatzsteuerlichen Organschaft 5
2.2. Umsatzsteuerliche Organschaft bei der öffentlichen Hand unter Anwendung § 2 Abs. 3 UStG 6
2.3. Umsatzsteuerliche Organschaft ab Anwendung § 2b UStG 6
3. Wieder Neues zu Photovoltaikanlagen - Lang ersehntes BMF-Schreiben zu § 3 Nr. 72 EStG veröffentlicht 7
4. Bauplanungsrechtliche Anforderungen und Steuerungsmöglichkeiten der Kommunen für die Errichtung von Photovoltaikanlagen 8
4.1. Privilegierung von Freiflächen-Photovoltaikanlagen 8
4.1.1. An Autobahnen 8
4.1.2. An Eisenbahnstrecken 8
4.2. Nicht privilegierte Anlagen 9
4.2.1. Art der baulichen Nutzung und Zweckbestimmung 9
4.2.2. Bebauungsplantyp 9
4.2.3. Baurecht auf Zeit 9
4.2.4. Umweltverträglichkeitsprüfung 9
4.2.5. Abwägung 9

1. Aktuelles zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

1.1. EuGH präzisiert Einordnung defizitärer Leistungen - Vorsteuerabzug in Gefahr

Eine Vielzahl von Leistungen der öffentlichen Hand werden ohne ein kostendeckendes Entgelt erbracht und sind damit **defizitär**. Mit den Urteilen „Gmina O." und „Gmina L." vom 30. März 2023 hat sich der EuGH erneut mit der Frage auseinandergesetzt, ob und unter welchen Voraussetzungen eine defizitäre Tätigkeit der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) eine „wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne des Umsatzsteuerrechts sein kann und damit **überhaupt** erst - unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 2 und 2b UStG - die Unternehmereigenschaft begründen kann.

In beiden Urteilsfällen lagen **keine wiederkehrenden Tätigkeiten**, sondern befristete Programme vor, die teilweise sogar nur einmalige Umsätze zur Folge hatten. Weil **zudem** Entgelte, die weit unter dem Marktpreis lagen und nur bis zu 25% der Selbstkosten deckten, erhoben wurden, kommt der EuGH unter **Abwägung der Gesamtumstände** zu dem Ergebnis, dass mangels einer nachhaltigen Einnahmenerzielung keine wirtschaftliche Tätigkeit und damit keine Unternehmereigenschaft vorliegt. Dies wiederum hat die Versagung des Vorsteuerabzugs aus den mit der defizitären Leistungserbringung zusammenhängenden Leistungen zur Folge.

Die **nationale Rechtsprechung** geht aktuell auch bei defizitären Leistungen regelmäßig von einer wirtschaftlichen Tätigkeit aus, weil auch hier ein Leistungsaustausch vorliegt (dies hatte auch der EuGH bejaht) und grundsätzlich Einnahmenerzielungsabsicht für die Unternehmereigenschaft ausreicht - eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich. Nur bei einer **deutlichen Asymmetrie** zwischen Kosten und Entgelt (in vergangenen Fällen 3% Kostendeckung und weniger) hat der BFH eine wirtschaftliche Tätigkeit verneint. Dennoch ist davon auszugehen, dass der BFH hier seine Rechtsprechung präzisieren wird und deutlich dauerdefizitäre Leistungen hinsichtlich der Unternehmereigenschaft mindestens hinterfragen wird. Dadurch sind Vorsteuerüberhänge der öffentlichen Hand aus deutlich dauerdefizitären Leistungen in Gefahr und die ohnehin angespannte kommunale Finanzlage droht sich weiter zu verschlechtern.

Für Rechtssicherheit ist in Zweifelsfällen dringend zu einer verbindlichen Auskunft zu raten - möglichst, bevor der BFH zuungunsten der jPöR entscheidet.

1.2. BMF-Schreiben zum ermäßigten Steuersatz auf die Lieferung von Holzhackschnitzeln

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 4. April 2023 darauf hingewiesen, dass für die Lieferung von **Holzhackschnitzeln** der **ermäßigte Umsatzsteuersatz** von 7% anzuwenden ist. Dies geht auf ein Urteil des Bundesfinanzhofs und des Europäischen Gerichtshofs zurück. Der ermäßigte Steuersatz gilt gleichermaßen für die Lieferung von Holzhackschnitzeln aus industrieller oder forstwirtschaftlicher Nutzung. Es gilt jedoch weiterhin der **Regelsteuersatz**, wenn sich aus der Art der Aufmachung oder der Menge der Abgabe beim Verkauf ergibt, dass diese **nicht zum Verbrennen** bestimmt sind. Die Regelungen des BMF-Schreibens gelten **für alle offenen Fälle**. Für **vor dem 1. Januar 2023** ausgeführte Leistungen wird es jedoch - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers - **nicht beanstandet**, wenn sich der leistende Unternehmer auf die Anwendung des Regelsteuersatzes beruft.

Für die öffentliche Hand kann die Änderung sowohl auf der Seite des Leistungsempfängers als auch auf der Seite des Leistungserbringers relevant werden. Schon unter der alten Rechtslage waren jPöR mit **land- und forstwirtschaftlichen Betrieben Unternehmer** nach § 2 Abs. 3 UStG a.F. Entsprechend ist in diesen Fällen die geänderte Auffassung auch ohne Anwendung des § 2b UStG schon aktuell zu berücksichtigen.

Gleichzeitig bedeutet die Änderung eine Entlastung beim Bezug von Holzhackschnitzeln für beispielsweise die Beheizung öffentlicher, nichtunternehmerisch oder umsatzsteuerfrei genutzter Gebäude. Hier ist auf eine erhöhte Sorgfalt bei der **Prüfung der Eingangsrechnung** zu achten, um zu hohe Umsatzsteuerzahlungen zu vermeiden.

1.3. Bundeseinheitliche Auffassung zur Verpachtung von Fischereirechten

Das Finanzministerium Schleswig-Holstein hat in einer Kurzinformation vom 7. Dezember 2022 mitgeteilt, dass die **Verpachtung von Fischereirechten - unabhängig von der Eintragung im Grundbuch - umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig** ist. Dies geht auf einen Beschluss der Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder für Umsatzsteuerfragen zurück und dürfte somit **bundesweit** Geltung haben. Bislang war teilweise die Auffassung vertreten worden, dass unter bestimmten Voraussetzungen die Verpachtung von Fischereirechten eine steuerfreie Grundstücksvermietung darstellen könnte. Nun aber ist klargestellt, dass die reine Verpachtung von Fischereirechten als umsatzsteuerpflichtiger Vorgang zu behandeln ist - und zwar auch dann, wenn die Fischereirechte in das Grundbuch eingetragen sind. Wie bereits oben ausgeführt, gilt dies bei einer Einbindung in einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb bereits unter der Rechtslage des § 2 Abs. 3 UStG a.F. - in allen anderen Fällen jedoch bei jPöR außerhalb von Betrieben gewerblicher Art erst ab Anwendung des § 2b UStG.

1.4. BMF-Schreiben zur dezentralen Besteuerung von Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften Bund und Länder

Mit der zwingenden Anwendung des § 2b UStG (nach aktuellem Stand ab dem 1. Januar 2025) wird sich auch der umsatzsteuerliche Anwendungsbereich für Bund und Ländern deutlich ausweiten. Vor diesem Hintergrund wurde inzwischen ein dezentrales Besteuersystem für die Gebietskörperschaften durch § 18 Abs. 4f und 4g UStG gesetzlich verankert. Hierzu hatten wir bereits in unseren Newslettern 1/2022 und 2/2020 berichtet.

Mit BMF-Schreiben vom 22. Mai 2023 hat nun die Finanzverwaltung zu Anwendungsfragen bei der dezentralen Besteuerung von Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften Stellung genommen und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) entsprechend angepasst. Im Folgenden möchten wir auf einige zentrale Punkte des Schreibens näher eingehen:

1.4.1. Bildung und Zusammenfassung von Organisationseinheiten

Begründen Organisationseinheiten durch ihr Handeln eine umsatzsteuerliche Erklärungspflicht **obliegen diesen Organisationseinheiten insoweit alle steuerlichen Rechte und Pflichten** der jeweiligen Gebietskörperschaft für die Umsatzbesteuerung. Dies beinhaltet nicht nur Rechte und Pflichten nach dem UStG, sondern auch nach der AO (z. B. Mitwirkungspflichten). Die Organisationseinheit tritt insoweit u.a. in Verwaltungsverfahren, Rechnungsprüfungsverfahren oder gerichtlichen Verfahren in Steuersachen anstelle der Gebietskörperschaft auf. Ferner ist die Organisationseinheit **Steuerschuldner und Inhaltsadressat von Steuerverwaltungsakten**, insb. Umsatzsteuerbescheiden und Prüfungsanordnungen. Aus Zuordnungsgründen ist bei der Adressierung stets die jPöR anzugeben, der die Organisationseinheit angehört.

Ungeachtet der dezentralen Besteuerung **besteht jedoch weiterhin nur ein einheitliches Unternehmen der jeweiligen Gebietskörperschaft**, das alle unternehmerischen Betätigungen ihrer Organisationseinheiten umfasst. Innerhalb dieses Unternehmens, d.h. zwischen den Organisationseinheiten der Gebietskörperschaft sind keine steuerbaren Umsätze möglich.

Gemäß § 18 Abs. 4f S. 4 und 5 UStG können die Organisationseinheiten zum einen flexibel **untergeordnete Organisationseinheiten** bilden. Als untergeordnete Organisationseinheiten kommen beispielsweise bereits bestehende Einheiten wie Abteilungen, Gruppen, Referate o.ä. in Betracht. Zum anderen ist auch eine **Zusammenfassung mit einer übergeordneten Organisationseinheit** möglich. Voraussetzung für die Untergliederung oder Zusammenfassung ist, dass es sich um eine **bestimmte Struktur** mit einer **gewissen Beständigkeit** handelt, d.h. die Struktur auch mindestens für einen Besteuerungszeitraum (Kalenderjahr) besteht.

Organisationsentscheidungen sind grundsätzlich **formfrei**. Die Finanzverwaltung stellt jedoch klar, dass eine nachvollziehbare Dokumentation in zeitlicher und inhaltlicher Eindeutigkeit vorliegen muss. Dabei sind auch die Verantwortlichkeiten für die Bildung und Zusammenfassung der Organisationseinheiten festzulegen, z.B. durch einen Organisationserlass in Rahmen des Tax CMS.

1.4.2. Betragsgrenzen und Wahlrechte

Um Koordinations- und Überwachungsaufwand bei Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung zu vermeiden, gelten **einige Betragsgrenzen** bei Anwendung des dezentralen Besteuerungsverfahrens für Organisationseinheiten nach § 18 Abs. 4f S. 6 UStG **stets als überschritten**. Die Finanzverwaltung stellt klar, dass der Beweis des Gegenteils nicht zulässig ist. Die Aufzählung in der Vorschrift sei zudem abschließend.

Wahlrechte können gemäß § 18 Abs. 4 S. 7 UStG grundsätzlich nur einheitlich für das gesamte Unternehmen ausgeübt werden. Die **Beantragung der Dauerfristverlängerung** stellt jedoch nach Ansicht der Finanzverwaltung kein solches Wahlrecht dar und kann daher von jeder Organisationseinheit für ihren Zuständigkeitsbereich **individuell beantragt** werden.

1.4.3. Durchführung des Besteuerungsverfahrens

Die **Organisationseinheiten sind eigenständig steuerlich zu erfassen** und geben folglich für ihren Verantwortungsbereich **eigene** Umsatzsteuer-Voranmeldungen, Umsatzsteuererklärungen sowie zusammenfassende Meldungen ab. Organisationseinheiten, die eine umsatzsteuerlich Erklärungspflicht begründen haben die Umstände für die steuerliche Erfassung bei dem örtlich zuständigen Finanzamt anzuzeigen. **Bereits umsatzsteuerlich erfasste Organisationseinheiten sind nicht verpflichtet, die Betätigung erneut anzuzeigen**.

Unter den Voraussetzungen des § 27a Abs. 1 UStG erteilt das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr). **Einzelne Organisationseinheiten können jeweils eine eigene USt-IdNr. erhalten.** Wurde der Organisationseinheit bereits vor dem 1. Januar 2025 eine USt-IdNr. erteilt, bleibt die USt-IdNr. auch nach dem 1. Januar 2025 gültig, wenn die Organisationseinheit identisch ist.

Die Organisationseinheiten sind **generell zur monatlichen Übermittlung der Umsatzsteuer-Voranmeldung verpflichtet**, da der Schwellenwert nach § 18 Abs. 2 S. 2 UStG stets als überschritten gilt. Anzumerken ist, dass dies auch dann gilt, wenn die Organisationseinheit ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführt.

1.4.4. Weitere Aspekte

Bezüglich der Rechnungsangaben kann grundsätzlich auf die §§ 14, 14a UStG sowie §§ 31 bis 34 UStDV verwiesen werden. Bei **Rechnungen, die auf die Gebietskörperschaft lauten erscheint es** zweckmäßig, einen **Hinweis auf die Organisationseinheit aufzunehmen**, die die Leistung bezogen oder erbracht hat. Bei **sog. janusköpfigen Einrichtungen** (z.B. den Landratsämtern oder Hochschulen) ist es wichtig, anzugeben, für welches umsatzsteuerliche Unternehmen die betreffende Leistung erbracht bzw. empfangen wurde.

Umsätze zwischen den Organisationseinheiten sind grundsätzlich nicht steuerbare Innenumsätze. Werden die Belege fälschlicherweise mit gesondertem Steuerausweis gestellt, wird die Steuer nicht nach § 14c UStG geschuldet, da es sich nur um einen internen Buchungsbeleg handelt. Auf der anderen Seite ist jedoch auch kein Vorsteuerabzug möglich. Bei Leistungen aus dem unternehmerischen an den nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Bereich derselben Gebietskörperschaft ist das Vorliegen einer unentgeltlichen Wertabgabe zu prüfen.

Zu den Fragen des **Vorsteuerabzugs** sowie **Vorsteuerberichtigung** bei unternehmerisch tätigen jPöR wird ein gesondertes BMF-Schreiben erwartet.

Auf die Sonderregelungen für die örtliche Zuständigkeit soll nicht näher eingegangen werden. Hier verweisen wir auf die Ausführungen in Abschnitt B des BMF-Schreibens.

Abschließend ist festzuhalten, dass sich die Finanzverwaltung erfreulicherweise sehr umfangreich mit der Auslegung und den Anwendungsfragen zu § 18 Abs. 4f und 4g UStG beschäftigt hat, sodass nun noch ausreichend Zeit für die Vorbereitung auf die umfangreichen steuerlichen Pflichten bis zum Inkrafttreten des § 2b UStG bleibt.

1.5. Neue umsatzsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten für Photovoltaikanlagen der jPöR - BMF aktualisiert FAQ zum Nullsteuersatz

Auf dem Gebiet der Photovoltaikanlagen hat sich in der Gesetzgebung im letzten Jahr sehr viel verändert. Die Lieferung der Anlagen unterliegt seit 1. Januar 2023 unter bestimmten Voraussetzungen dem Nullsteuersatz. Gleichzeitig greift rückwirkend ab 1. Januar 2022 unter wiederum abweichenden Voraussetzungen eine Ertragsteuerbefreiung (siehe hierzu unter 3). Bei den jPöR kommt hinzu, dass sich ab Anwendung des § 2b UStG die ertragsteuerliche von der umsatzsteuerlichen Behandlung loslöst und die ertragsteuerliche Nichtaufgriffsgrenze der Finanzverwaltung von € 35.000 auf € 45.000 Jahresumsatz erhöht wurde.

Durch die Vielzahl an Änderungen in diesem Bereich ergibt sich ein nur schwer überschaubares Spielfeld von Gestaltungsmöglichkeiten, die im Einzelfall zu prüfen sind und gleichzeitig alle Änderungen berücksichtigen müssen.

Ende Juni 2023 hat das BMF nun seine FAQs zum Nullsteuersatz des § 12 Abs. 3 UStG aktualisiert und die Frage „Kann eine Photovoltaikanlage aus dem Unternehmen entnommen werden?“ ergänzt. Bereits das BMF-Schreiben hatte dazu ausgeführt, dass eine Entnahme der Anlage nur bei einer zukünftigen nichtunternehmerischen Verwendung von **mindestens 90%** möglich sei (wir berichteten in unserem letzten Newsletter). Allerdings dürfe bei **Nutzung eines Batteriespeichers** unabhängig von der tatsächlichen Verwendung von der Überschreitung der 90%-Grenze **immer ausgegangen werden**.

In den FAQs hat das BMF jetzt **ergänzt**, dass von der Überschreitung der 90%-Grenze **auch ausgegangen** werden darf, wenn ein **Teil des erzeugten Stroms** für den **nichtunternehmerischen Bereich einer jPöR** verwendet wird. Dadurch wird unter den weiteren Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG die Entnahme aus dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zum Nullsteuersatz auch für jPöR möglich. Je nach Umfang der Zuordnung der Anlage zum Unternehmensvermögen bei Anschaffung, kann dadurch für die Zukunft die **Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe vermieden werden**. Besonders interessant kann dies bei Anlagen werden, bei denen der Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG noch nicht abgelaufen ist. Je nach Auslegung durch die Finanzverwaltung und vorgenommenen Vorsteuerabzug bei Anschaffung könnte in bestimmten Fällen zusätzlich eine Vorsteuerkorrektur für die Anlage in Betracht kommen.

2. Umsatzsteuerliche Organschaft bei der öffentlichen Hand

2.1. Allgemeines zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Ist eine juristische Person (z.B. GmbH) nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse **finanziell, wirtschaftlich** und **organisatorisch in ein anderes Unternehmen (Organträger) eingegliedert**, stellt die erstgenannte Gesellschaft (Organgesellschaft) aus umsatzsteuerlicher Sicht einen **unselbständigen Unternehmensteil** des Organträgers dar. Organgesellschaft und Organträger stellen ein **einziges umsatzsteuerliches Unternehmen** dar.
Man spricht von einer sogenannten umsatzsteuerlichen Organschaft, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG.

Finanziell eingegliedert in ein anderes Unternehmen ist eine juristische Person (Organgesellschaft) immer dann, wenn das andere Unternehmen (der Organträger) die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft hält.
Eine wirtschaftliche Eingliederung setzt grundsätzlich entgeltliche Leistungsbeziehungen zwischen Organgesellschaft und Organträger voraus.
Für die organisatorische Eingliederung ist die Durchsetzung des Willens des Organträgers in der Organgesellschaft notwendig. In der Regel wird dies durch eine einheitliche Geschäftsführung sichergestellt.

Auch eine juristische Person des öffentlichen Rechts kann unter bestimmten Voraussetzungen Organträger sein. Vor allem für juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Eigengesellschaften (meist Tochtergesellschaften in Form einer GmbH) empfiehlt es sich, das Vorliegen einer solchen Organschaft und deren Folgen zu prüfen.
Denn liegt eine umsatzsteuerliche Organschaft vor, sind sämtliche Umsätze, Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen. Der Organträger hat die Umsatzsteuer-Voranmeldungen, sowie die Umsatzsteuererklärung für den gesamten Organkreis beim Finanzamt einzureichen. Die Organgesellschaft gibt selbst keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen oder Umsatzsteuererklärungen mehr ab.
Umsätze zwischen beiden Unternehmensteilen unterliegen als Innenumsätze grundsätzlich nicht mehr der Umsatzsteuer.

2.2. Umsatzsteuerliche Organschaft bei der öffentlichen Hand unter Anwendung § 2 Abs. 3 UStG

Auch wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts Organträger sein kann, hat diese Regelung für die Praxis der öffentlichen Hand **bisher wenig Bedeutung**. Denn die juristische Person des öffentlichen Rechts kann nur Organträger sein, wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist. Solange § 2 Abs. 3 UStG bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Anwendung findet, ist sie grundsätzlich kein Unternehmer. Nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art und mit ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist sie unternehmerisch tätig.
Da in der Praxis in den allermeisten Fällen kein direkter Zusammenhang zwischen einer Eigengesellschaft und einem Betrieb gewerblicher Art oder einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit bestand, scheiterte eine umsatzsteuerliche Organschaft meist an der wirtschaftlichen Eingliederung der Organgesellschaft (Eigengesellschaft) in das Unternehmen der juristischen Person des öffentlichen Rechts.
Das heißt, die Eigengesellschaft hat bisher als eigenständiger Unternehmer ihre Umsätze und Vorsteuerbeträge in eigenen Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen an das Finanzamt übermittelt.

2.3. Umsatzsteuerliche Organschaft ab Anwendung § 2b UStG

Mit Anwendung des § 2b UStG ändert sich die umsatzsteuerliche Sichtweise auf die juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Demnach sind sie grundsätzlich umsatzsteuerliche Unternehmer, wenn nicht ein Ausnahmetatbestand des § 2b UStG greift. Da somit der unternehmerische Bereich der öffentlichen Hand ab Anwendung des § 2b UStG in den meisten Fällen sicherlich erweitert wird, wird dies auch vermehrt zum Vorliegen umsatzsteuerlicher Organschaften führen, vor allem bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die in entgeltlichem Leistungsaustausch mit ihren Eigengesellschaften stehen.
Leistungen zwischen der juristischen Person des öffentlichen Rechts und der Eigengesellschaft unterliegen dann womöglich nicht der Umsatzsteuer.

Die Ansichten darüber, „**wie weit“ die Organschaft geht** (insbesondere also, ob diese nur den unternehmerischen Bereich, oder auch den hoheitlichen Bereich mit umfasst und **welche Umsätze** somit als **Innenumsätze** nicht steuerbar sind) gehen zwischen Finanzverwaltung und Rechtsprechung noch auseinander.

Während die Finanzverwaltung den hoheitlichen Bereich aus der Organschaft ausnimmt, sieht die Rechtsprechung dies anders.
In seinem Beschluss vom **1. Dezember 2022 (Rs. C-269/20, *Finanzamt T*)** bestätigt der **EuGH** die Auffassung des BFH, wonach die **Organschaft auch den hoheitlichen Bereich mit umfasst**. Weiter urteilt der EuGH, dass **unentgeltliche Leistungen** der Eigengesellschaft in den Hoheitsbereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts **nicht** zur Besteuerung einer **unentgeltlichen Wertabgabe** führen würden, da es sich um keine unternehmensfremde Tätigkeit handle.
Zu der Frage, ob entgeltliche Innenumsätze ggf. der Umsatzsteuer unterliegen, hat der EuGH in diesem Beschluss keine Stellung genommen.

Mit **Beschluss vom 26. Januar 2023 (V R 20/22)** hat der **BFH** nun erneut dem EuGH eine Vorlagefrage zu diesem Thema vorgelegt.
In diesem Beschluss geht es nun um die Frage, ob die Leistungen einer Tochtergesellschaft in den unternehmerischen und den hoheitlichen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts steuerbar sind und somit doch der Umsatzsteuer unterliegen.
Daneben stellt der BFH die Frage, ob nicht **zumindest die Leistungen in den hoheitlichen Bereich der Umsatzsteuer unterliegen.**

Gerade für die Praxis wirft diese Vorlagefrage wieder viele Fragen auf und führt zu Unsicherheiten.
Vielfach wird die umsatzsteuerliche Organschaft in Fällen „gewählt“, in denen bei Leistungen zwischen der öffentlichen Hand und ihrer Tochtergesellschaft der Umsatzsteuerbelastung beim Leistenden kein, oder nur ein eingeschränkter Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger gegenübersteht. Mithilfe der Organschaft kann somit die zusätzliche Kostenbelastung mit Umsatzsteuer beim Leistungsempfänger verhindert werden.
Eine Steuerbarkeit von Innenumsätzen würde diesen positiven Effekt der Organschaft vollständig aushebeln.

Es bleibt somit abzuwarten, wie sich der EuGH zu dieser Frage positionieren wird.
Bei der Prüfung des Vorliegens einer umsatzsteuerlichen Organschaft und etwaiger nicht steuerbarer Umsätze gilt es, die Entwicklungen in der Rechtsprechung im Auge zu behalten.

3. Wieder Neues zu Photovoltaikanlagen - Lang ersehntes BMF-Schreiben zu § 3 Nr. 72 EStG veröffentlicht

Schon seit Jahresanfang hatte man darauf gewartet, jetzt endlich, mit **Schreiben vom 17. Juli 2023**, äußert sich das BMF zur Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG für Photovoltaikanlagen.

Die Steuerbefreiung wurde mit dem Jahressteuergesetz 2022 eingeführt (wir berichteten im Newsletter K1/2023) und findet rückwirkend bereits **ab 1. Januar 2022** Anwendung. Weil durch die Steuerbefreiung auch steuerliche Gestaltungsoptionen für den Veranlagungszeitraum 2021 (z.B. Sonderabschreibungen und Investitionsabzugsbeträge) beeinflusst werden, hat das Schreiben hohe praktische Relevanz bereits für die Steuererklärungen 2021 und 2022.

Zunächst stellt das BMF klar, dass die Steuerbefreiung auch auf Körperschaften anzuwenden ist und daher unter den weiteren Voraussetzungen auch für jPöR, soweit diese mit den Photovoltaikanlagen einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) i.S.d. § 4 KStG unterhalten, gilt. In der Vergangenheit wurde regelmäßig auch unterhalb der Nichtaufgriffsgrenze der Finanzverwaltung freiwillig ein Betrieb gewerblicher Art erklärt, um einen Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuer in Anspruch nehmen zu können, weshalb die meisten Photovoltaikanlagen in einem BgA geführt werden. Nach neuerer FG-Rechtsprechung sind Photovoltaikanlagen sogar unabhängig von den Nichtaufgriffsgrenzen und der Umsatzhöhe stets als BgA zu behandeln, sobald Strom in das öffentliche Netz eingespeist wird.

Anwendbar ist die Befreiung nur für Anlagen in **Zusammenhang mit Gebäuden**, also insbesondere Aufdachanlagen, Fassaden-Photovoltaikanlagen und dachintegrierte Anlagen, **nicht** aber Freiflächen-Photovoltaikanlagen.

Darüber hinaus sind **Leistungsgrenzen** zu beachten. Ob für die jeweilige Anlage die Grenze von **30 kW** oder von **15 kW je Wohn-/Gewerbeeinheit** gilt, hängt von der Gebäudeart ab. Während bei Einfamilienhäusern und Gewerbeimmobilien mit einheitlicher Nutzung und maximal einer Einheit die 30 kW-Grenze gilt, greift für Mehrfamilienhäuser, gemischt genutzte Immobilien und Gewerbeimmobilien mit mehreren Einheiten die 15 kW-Grenze **je Einheit**. Bei der Prüfung der Anzahl von **Einheiten** stellt das BMF auf **die selbständige und unabhängige Nutzbarkeit** ab.

Zu begrüßen ist die Klarstellung der Finanzverwaltung, dass unabhängig von der Verwendung des Stroms **sämtliche Einnahmen und Entnahmen** von der Befreiung umfasst sind. Auch die Veräußerung oder Entnahme einer Anlage, die ausschließlich steuerfreie Einnahmen und Entnahmen erzielt, ist steuerfrei nach § 3 Nr. 72 EStG.

Mit Spannung war die Auslegung der **Höchstgrenze von 100 kW je Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft** durch das BMF erwartet worden. Das BMF versteht diese Grenze als **Freigrenze**, bei deren Prüfung jedoch lediglich **die Anlagen** einzubeziehen sind, **die ohne diese Höchstgrenze steuerfrei wären**. Ob die 100 kW-Grenze bei der öffentlichen Hand je jPöR oder je Betrieb gewerblicher Art zu prüfen ist, lässt das BMF leider offen.

Heiß diskutiert wurde auch die Auswirkung der Steuerbefreiung auf gebildete oder noch zu bildende Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG. Sofern ein Betrieb ausschließlich steuerbefreite Einnahmen nach § 3 Nr. 72 EStG erzielt, ordnet die Vorschrift den **Verzicht auf eine Gewinnermittlung an**. Dies nimmt das BMF zum Anlass, für derartige Betriebe ab 2022 **keine Bildung eines Investitionsabzugsbetrags** mehr zuzulassen. Wurde in Jahren vor 2022 in solchen Fällen bereits ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen, muss bei der Investition in eine nach § 3 Nr. 72 EStG steuerbefreite Anlage dieser Investitionsabzugsbetrag rückwirkend nach § 7g Abs. 3 EStG aufgelöst werden.

Für alle unmittelbar mit einer steuerbefreiten Anlage zusammenhängenden Aufwendungen greift ab 2022 das **Betriebsausgabenabzugsverbot des § 3c EStG**. Sofern ein Betrieb nicht ausschließlich steuerbefreite Photovoltaikanlagen betreibt, **deckelt** das BMF jedoch das Betriebsausgabenabzugsverbot **auf die Höhe der steuerfreien Einnahmen und Entnahmen nach § 3 Nr. 72 EStG**. In einem solchen Betrieb ermöglicht das BMF auch einen Investitionsabzugsbetrag: dieser unterfällt dann bei Inanspruchnahme nicht § 3c EStG - im Gegenzug wird aber bei der Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 EStG dann die Steuerbefreiung untersagt.

Das Schreiben des BMF ist auf alle Einnahmen und Entnahmen, die nach dem 31. Dezember 2021 erzielt werden, anzuwenden, wobei sich die zeitliche Zuordnung nach der Gewinnermittlungsart richtet.

Die Ausführungen des BMF kommen spät, sind aber dennoch grundsätzlich zu begrüßen und bringen keine größeren Überraschungen mit sich. Auf etwaige Besonderheiten bei Betrieben gewerblicher Art geht das BMF verständlicherweise nicht ein. Für BgA, die die Leistungsgrenzen überschreiten und damit nicht von der Steuerbefreiung profitieren können, bleibt als möglicher Ausweg nach Entkopplung der Ertragsteuer von der Umsatzsteuer durch § 2b UStG die Auflösung des Betriebs gewerblicher Art. Je nach Umfang der Umsätze und auch Positionierung des jeweiligen Finanzamts kann die Auflösung eine alternative Gestaltungsmöglichkeit für die Vermeidung einer zukünftigen Ertragsteuerbelastung sein. Möglicherweise muss dieser Vorteil dann aber durch Inkaufnahme einer einmaligen Kapitalertragsteuerbelastung teuer erkauft werden.

4. Bauplanungsrechtliche Anforderungen und Steuerungsmöglichkeiten der Kommunen für die Errichtung von Photovoltaikanlagen

Freiflächen-Photovoltaikanlagen sind im Außenbereich im Regelfall nicht zulässig, so dass für die Kommunen - anders als bei Windenergieanlagen - über die Baurechtsschaffung bzw. Bauleitplanung mehr Einflussmöglichkeiten bestehen, da grundsätzlich Bebauungspläne erforderlich sind. Die Kommunen können daher auch eine positive Steuerungswirkung wahrnehmen und nicht nur eine negative im Wege einer Baurechtsbeschränkung.

4.1. Privilegierung von Freiflächen-Photovoltaikanlagen

Zwar wurde durch die Neuregelung des § 35 Abs. 1 Nr. 8b BauGB eine Privilegierung für Freiflächen-Photovoltaikanlagen geschaffen und die Planungshoheit der Gemeinden damit eingeschränkt. Allerdings gilt dies nur für bestimmte Ausnahmefälle. Schon länger sind Anlagen in, an und auf Dach- und Außenwandflächen von zulässiger Weise genutzten Gebäuden möglich, wenn die Anlage dem Gebäude baulich untergeordnet ist. Nunmehr sind seit 1. Februar 2023 auch Anlagen längs von Autobahnen oder Schienenwegen des übergeordneten Netzes im Sinne des § 2b des Allgemeinen Eisenbahngesetzes (AEG) mit mindestens zwei Hauptgleisen und einer Entfernung von bis zu 200 Metern, gemessen vom äußeren Rand der Fahrbahn (Gleisbett), zulässig.

4.1.1. An Autobahnen

Grundsätzlich kollidiert diese Regelung mit dem Anbauverbot für Bundesautobahnen gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr.1 Alt. 1 Fernstraßengesetz (FStrG), wonach ein Abstand von 40 Metern vom äußeren Fahrbahnrand einzuhalten ist. Allerdings sieht auch § 9 Abs. 8 Satz 2 FStrG vor, dass eine Abweichung möglich ist, soweit Gründe des Wohls der Allgemeinheit dies erfordern. Das bedeutet also, dass Freiflächen-Photovoltaikanlagen nicht schon per se entlang von Autobahnen zulässig sind, sondern eine Einzelfallprüfung vorzunehmen ist. Allerdings wird man davon ausgehen können, dass grundsätzlich Gründe des Wohls der Allgemeinheit für eine entsprechende Abweichung sprechen, da gemäß § 2 EEG die Errichtung und der Betrieb von Anlagen zur Erzeugung von erneuerbaren Energien im **überragenden öffentlichen Interesse** liegt.

4.1.2. An Eisenbahnstrecken

Privilegiert sind Freiflächen-Photovoltaikanlagen allerdings auch nur entlang den Schienenwegen des übergeordneten Netzes im Sinne des § 2b (AEG). Demnach fallen **nicht** unter das übergeordnete Eisenbahnnetz:

- Netze, die vom übrigen Eisenbahnsystem funktional getrennt sind und die nur für die Personenbeförderung im örtlichen Verkehr, Stadt- oder Vorortverkehr genutzt werden,
- Eisenbahninfrastrukturen im Privateigentum, die von ihrem Eigentümer oder einem Betreiber für den eigenen Güterverkehr oder für die Personenbeförderung zu nicht gewerblichen Zwecken genutzt werden,
- Infrastrukturen für Stadtbahnen, die gelegentlich von Eisenbahnfahrzeugen unter den Betriebsbedingungen für das betreffende Stadtbahnsystem genutzt werden, wenn dies für diese Fahrzeuge ausschließlich für Verbindungszwecke erforderlich ist, sowie
- Infrastrukturen, die ausschließlich für den lokal begrenzten Einsatz oder ausschließlich für historische oder touristische Zwecke genutzt werden.

4.2. Nicht privilegierte Anlagen

4.2.1. Art der baulichen Nutzung und Zweckbestimmung

Es gilt daher festzuhalten, dass es unabhängig von der Privilegierung des § 35 Abs. 1 Nr. 8 Bst. a und b BauGB für die Errichtung von Freiflächen-Photovoltaikanlagen grundsätzlich eines Bebauungsplans bedarf. Es empfiehlt sich dabei, ein Sondergebiet für Freiflächen-Photovoltaikanlagen gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BauNVO festzusetzen. Ebenso scheint es möglich, Photovoltaik-Freiflächenanlagen als Gewerbebetrieb gemäß § 8 Abs. 3 Nr. 1 BauNVO zu qualifizieren, um sie damit im Gewerbegebiet zuzulassen oder auch in Industriegebieten gemäß § 9 Abs. 2 Nr. 1 BauNVO.

Einschränkungen können sich dabei aus § 15 BauNVO ergeben oder aber bei Industriegebieten aus § 9 Abs. 1 BauNVO.

Eine Beschränkung auf Bürger-Energiegesellschaften ist nicht möglich, denn dies ist kein städtebaulich zulässiges Ziel.

4.2.2. Bebauungsplantyp

Grundsätzlich können Freiflächen-Photovoltaikanlagen sowohl durch einen klassischen Angebotsbebauungsplan, aber auch durch einen vorhabenbezogenen Bebauungsplan umgesetzt werden. Es gilt hierbei die Vor- und Nachteile zu berücksichtigen. Für einen vorhabenbezogenen Bebauungsplan mag unter anderem sprechen, dass man an den Festsetzungskatalog des § 9 BauGB nicht gebunden und insofern freier in den Regelungen ist und auch, dass im Durchführungsvertrag eine Umsetzungsfrist geregelt ist, welche dann auch sicherstellt, dass das Vorhaben verwirklicht und die Fläche nicht für längere Zeit für andere Nutzungen blockiert wird, wenn es zu keiner Umsetzung des Vorhabens kommt.

4.2.3. Baurecht auf Zeit

Fraglich ist, ob ein Baurecht auf Zeit gemäß § 9 Abs. 2 BauGB geschaffen werden kann. Dies setzt einen „besonderen“ Fall voraus, welcher allerdings im Hinblick auf die beschränkte Nutzbarkeit von Freiflächen-Photovoltaikanlagen und auf die Lebensdauer und Förderdauer vorliegen kann. Eine Rechtsgrundlage für eine Rückbauverpflichtung enthält § 9 Abs. 2 BauGB allerdings nicht. Insofern macht es Sinn, vertragliche Fristen mit Rückbauverpflichtung in einem zusätzlichen städtebaulichen Vertrag zu regeln.

4.2.4. Umweltverträglichkeitsprüfung

Eine Umweltverträglichkeitsprüfung kann unter den Voraussetzungen des § 14b UVPG entfallen.

4.2.5. Abwägung

Im Hinblick auf die Abwägung ist auch von Bedeutung, dass bereits bislang die Nutzung erneuerbarer Energien nach § 1 Abs. 6 Nr. 7 BauGB ein besonders berücksichtigungsbedürftiger Belang war. Neu hinzu kommt darüber hinaus die Abwägungsdirektive des § 2 EEG, wonach die Nutzung erneuerbarer Energien im überragenden öffentlichen Interesse liegt und der öffentlichen Sicherheit dient. Dies wiederrum bedeutet, dass für typische Konstellationen die Nutzung erneuerbarer Energien andere Belange überwiegt und nur in atypischen Ausnahmefällen zurücktritt.

Haftungsausschluss: Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung!

Das Team Kommunalberatung der MTG Wirtschaftskanzlei unterstützt Sie gerne. Sprechen Sie uns jederzeit an. Wir sind für Sie da.

Ihre Ansprechpartner

Dipl.-Betriebswirtin (FH)
Carolin Kwasny
Steuerberaterin
Partnerin

+49 941 208645-0

Carolin.Kwasny@mtg-group.de

Dipl.-Kfm.
Matthias Baier
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
Partner

+49 941 208645-0

Matthias.Baier@mtg-group.de

Master of Arts (M.A.)
Christian Winkler
angestellter Steuerberater

+49 841 96508-0

Christian.Winkler@mtg-group.de

Klaus Bloch
angestellter Rechtsanwalt
Fachanwalt f. Verwaltungsrecht
Fachanwalt f. Bau- und Architektenrecht

+49 941 208645-0

Klaus.Bloch@mtg-group.de

Master of Science with Honors
(M.Sc. with Honors)
Stefanie Porsche
angestellte Steuerberaterin

+49 941 208645-0

Stefanie.Porsche@mtg-group.de

Julia Wanninger
angestellte Steuerberaterin

+49 9421 9381-0

Julia.Wanninger@mtg-group.de

Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Rechtsberatung aus einer Hand!

Kontaktieren Sie uns!
Wir beraten Sie gerne!
kommunalberatung@mtg-group.de
www.mtg-group.de

MTG Wirtschaftskanzlei