

Strom durch Photovoltaik: Was es zu beachten gilt

Die steigenden Energiekosten werden nach Auslaufen der Ergänzungshilfen gemäß § 154 SGB XI Pflegeheimträger ab Mai 2024 stark belasten – und nachgelagert die Bewohnenden bzw. Sozialhilfeträger. Es stellt sich also die Frage nach einer alternativen Refinanzierung und wie Energiekosten und CO₂-Emissionen reduziert werden können.

Text: Jochen Richter | Kai Tybussek | Beata Wingebach

Für Maßnahmen zur Energieeinsparung und der Installation einer Photovoltaik-Anlage bestehen auf EU-, Bundes- und Länderebene zahlreiche Fördermittelprogramme. Zwar bieten diese im Einzelnen viele Vorteile, jedoch bestehen in Bezug auf Investitionen zur energetischen Transformation zahlreiche Investitionshemmnisse.

In Bezug auf die energetische Transformation existieren in der Bundesförderung verschiedene Programme zur Schaffung energieeffizienter Gebäude sowie mitunter auch Förderprogramme auf Landesebene (Beispiel Brandenburg: Green Care).

In der gesonderten Berechnung von (nicht geförderten) Investitionskosten nach § 82 Abs. 3+4 SGB XI besteht regelmäßig das Problem, dass die Sozial-

durch Photovoltaik (Baden-Württemberg, NRW), wenn die zusätzlichen Belastungen durch derartige Maßnahmen durch andere Vorteile ausgeglichen bzw. in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufwendungen stehen. Zu berücksichtigen hierbei sind vor allem konkrete Einsparungen insbesondere bei den laufenden Kosten, die durch die Maßnahme erzielt werden – z. B. bei energetischer Sanierung durch die Verminderung von Heiz- oder Stromkosten.

Isoliert sind energetische Maßnahmen der Instandhaltung zuzuordnen

Eine weitere Hürde ist hinsichtlich der Anforderungen an eine Refinanzierung zu überwinden, da Maßnahmen zu energetischen Transformationen – wie etwa Ersetzen einer Heizung, Fas-

Bei Vorhaben der energetischen Transformation empfiehlt es sich, ein ganzheitliches Projektmanagement zu implementieren, das eine strategische Gesamtbetrachtung des Referenzunternehmens berücksichtigt. Entscheidend ist der Entschluss des Trägers über die Eigen- oder Fremdlösung und ob die entwickelte Nachhaltigkeitsstrategie mit der vorherrschenden Unternehmensstrategie harmonisiert.

Es sind bezüglich der Installation einer Photovoltaik-Anlage verschiedene Varianten denkbar:

- Plan A: Bundesförderung oder Landesförderung (Green-Care-Förderung Brandenburg)
- Plan B: On-top-Refinanzierung über die IK-Sätze (Anschaffung PV-Anlage wird von Sozialhilfeträgern als nicht betriebsnotwendig angesehen?)
- Plan C: Servicevertrag über eigene Tochtergesellschaft (Eigentümermodell) oder über Vermieter (Betreiber-Investor-Modell)

Die Refinanzierungsstrukturen des SGB XI unterscheiden zwischen den Kosten, die Investitionen oder die laufenden Betriebskosten betreffen

hilfeträger Investitionen zur energetischen Transformation als nicht betriebsnotwendig einstufen, da es bei Bestandseinrichtungen bisher noch keine gesetzliche Verpflichtung gibt, energetische Standards mit einer konkreten Zeitvorgabe zu erfüllen.

Ausnahmsweise genehmigen einzelne Bundesländer investive Maßnahmen zur Verbesserung der energetischen Standards oder eine Umstellung auf eine Selbstversorgung mit Strom

sadensanierung, Dacherneuerung oder Austausch von Fenstern – in isolierter Betrachtung dem Instandhaltungsbereich zuzuordnen sind und somit aus den bestehenden Entgelten zu refinanzieren sind.

Aufgrund einer kostenbasierten Vergütungssystematik bestehen auch keine Anreize für eine Verbrauchs- bzw. Energiekostenreduzierung, da diese die Kalkulationsbasis für die Pflegesatzverhandlungen verringern.

Dem Mutterunternehmen obliegt in jedem Fall die Vermögensverwaltung

Die energetische Transformation kann in Eigenregie und zentral im Konzernverbund organisiert werden. Hierbei werden die anfallenden Investitionen durch eigene Mittel des Mutterunternehmens finanziert sowie eigenständig geplant und betrieben. Die entgeltliche Lieferung des erzeugten Stroms kann an bestehende Tochtergesellschaften auf Grundlage von Nutzungsverträgen



Foto: Adobe Stock/mmphoto

Bei der Installation einer Photovoltaik-Anlage sind verschiedene Finanzierungsvarianten denkbar, etwa per Servicevertrag über eine eigene Tochtergesellschaft oder über den Vermieter.

stattfinden. Alternativ kann die Steuerung dezentral über einzelne Tochtergesellschaften organisiert werden. Für diesen Fall wäre die jeweilige Tochtergesellschaft (Energieversorgungsgesellschaft oder Servicegesellschaft) Eigentümerin und Betreiberin der Anlage(n). In beiden Varianten obliegt dem Mutterunternehmen als Immobilieneigentümer die Vermögensverwaltung.

In diesem Investitionsfeld bieten sogenannte Contractor-Unternehmen ihre Expertise an, um den Transformationsprozess zu forcieren. Explizit übernehmen sie federführend als externer Partner sowohl die Planung und Finanzierung als auch den Umbau, Betrieb mit zugehöriger Wartung und Instandhaltung. Auf Grundlage einer monatlichen Pauschale werden die vertraglich basierenden Dienstleistungen durch den Pflegebetrieb bezahlt. In der Grafik auf S. 23 wird „Plan C“ vertiefend betrachtet.

Beurteilung der Amortisation von Plan C

Die Beurteilung der Amortisation der Investitionskosten hängt davon ab, ob und in welchem Umfang Fördermittel für die Finanzierung eingesetzt werden, ob Fremdkapital zum Einsatz kommt sowie zu welchen Bedingungen (Darle-

henshöhe, Zinssatz, etc.), wie der Servicevertrag ausgestaltet wird (Bsp. Servicekosten, Gewinnaufschläge etc.) und welche Kostenstrukturen der Tochtergesellschaft zu Grunde liegen.

Darüber hinaus ist entscheidend, zu welchen Preisen der Strom dann an die Abnehmer verkauft wird. Nicht zuletzt spielen steuerliche Rahmenbedingungen eine Rolle (Umsatzsteuer, etc.)

Im Betreiber-Investor-Modell sind unterschiedliche Ausgestaltungen denkbar. Auch hier hängt die Amortisationsrechnung von den konkreten Bedingungen ab. Geht man davon aus,

Steuerliche Aspekte bei Umsetzung von Plan C

Für wirtschaftlich und strategisch sinnvolle Maßnahmen in der Altenhilfe, wie die dezentrale Energieversorgung als Kooperationsleistung zwischen gemeinnützigen Körperschaften, sieht der Steuergesetzgeber inzwischen zahlreiche Vergünstigungen und Gestaltungsmöglichkeiten vor.

Bei der Umsetzung von Plan C ist es mit Blick auf die zahlreichen grundsätzlich steuerrelevanten Leistungsbeziehungen jedoch entscheidend, die steuerlichen Folge- und Wechselwirkungen

Einzelne Bundesländer genehmigen ausnahmsweise investive Maßnahmen zur Verbesserung der energetischen Standards

dass ein Dritter die Investitionen tätigt (und der Stromkunde seinen Dachflächen hierfür – entgeltlich – zur Verfügung stellt) und die Anlagen vermietet, als diese auch betreibt und wartet, so wird lediglich der Strom zu einem vereinbarten Preis bezogen. Entscheidend ist dann der Preis für den Strombezug.

Es empfiehlt sich, für die Vorteilhaftigkeitsbeurteilung eine Vergleichsrechnung zu erstellen, in der Variablen verändert werden können.

des Vorhabens rechtzeitig im Blick zu haben.

So ist es bei Kooperationsleistungen unter gemeinnützigen Körperschaften sinnvoll, vorrangig die eigene Selbstversorgung und die des Kooperationspartners sicherzustellen. Bewegt sich dann eine Drittlieferung aufgrund noch etwaig überschüssend produzierter Energie unterhalb von 20 Prozent der Gesamtstromproduktionsmenge, so kann u. U. gem. § 68 Nr. 2 Buchst. b der Abga-

ENERGETISCHE TRANSFORMATION IN EIGENREGIE BEINHÄLTET DIE VOLLSTÄNDIGE FINANZIERUNG DER INVESTITIONSKOSTEN.

DIE DEZENTRALE STEUERUNG DER ENERGETISCHEN TRANSFORMATION KANN ZU EINER DIVERSIFIKATION FÜHREN.

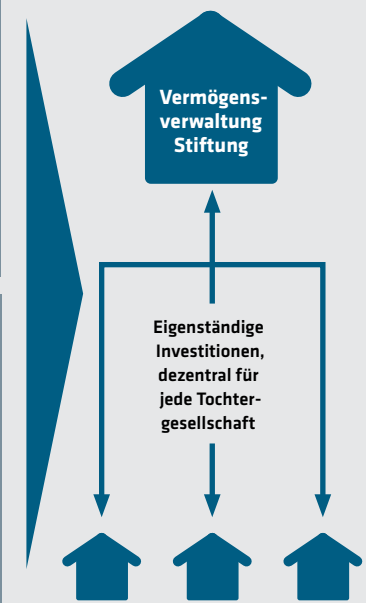
Variante 1: Energetische Transformation in Eigenregie (zentral)

- Investitionen werden durch den Betreiber eigenständig geplant, finanziert und betrieben.
 - Verkauf des Stroms an die bereits bestehenden Tochtergesellschaften über die Nutzungsverträge
- ✓ Zentrale Projektsteuerung und Umsetzung der energetischen Transformation
 - ✓ Ressourcenbündelung mit hoher fachlicher Kompetenz
 - Unsichere Übernahme der Investitionskosten durch Kostenträger, da Maßnahmen der energetischen Transformation teilweise nicht als betriebsnotwendig gelten
 - Vollständiges finanzielles und Betreiberisiko



Variante 2: Energetische Transformation in Eigenregie (dezentral)

- Eigenständige energetische Transformation auf Ebene der einzelnen Tochtergesellschaften (dezentrale Steuerung)
 - Energieversorgung erfolgt selbstständig durch TG als Eigentümer und Betreiber
 - Die Investition wird durch jeweilige eigene finanzielle Mittel getätigt
- ✓ Freie Konfigurationsmöglichkeiten bei den energetischen Anlagen
 - Betreiberisiken und -pflichten gehen individuell auf die einzelnen Tochtergesellschaften über
 - Unterschiedliche Investitionsmaßnahmen möglich



Grafik: Curacon

So funktioniert Plan C: Servicevertrag über eine eigene Tochtergesellschaft in zentraler Eigenregie (Variante 1) oder in dezentraler Eigenregie (Variante 2). Auf Grundlage einer monatlichen Pauschale werden die vertraglich basierenden Dienstleistungen durch den Pflegebetrieb bezahlt.

benordnung (AO) der sog. Selbstversorgungszweckbetrieb für unvermeidbare Leistungsspitzen einschlägig sein. Für die Ermittlung der 20 Prozent-Grenze kann das Verhältnis von Lieferungen bzw. Einspeisungen zum insgesamt erzeugten Strom in Kilowattstunde pro Jahr berücksichtigt werden.

Nach dem Sinn und Zweck der Norm ist der Anwendungsbereich nach unserem Dafürhalten auch für Photovoltaikanlagen eröffnet. Die Finanzverwaltung bekennt sich gemäß einer Rundverfügung jedenfalls zur Anwendung auf Energielieferungen von Blockheizkraftwerken. Eine entsprechende Ergänzung für Photovoltaikanlagen steht noch aus, so dass im Zweifel eine verbindliche Abstimmung mit dem Finanzamt empfehlenswert ist.

Bei Anwendung der Vereinfachungsregelung ist die gelegentliche Einspei-

sung von selbst produzierter Energie in das öffentliche Netz und/oder die Lieferung an Dritte unterhalb der zuvor beschriebenen 20 Prozent-Grenze ertragsteuerlich unbeachtlich. Daraus resultiert die Zuordnung der gesamten Anlage und deren Output zum steuerbegünstigten Zweckbetrieb. Die Zweckbetriebszuordnung der Energieerzeugung und -lieferung erlaubt zudem eine flexible Mittelverwendung und Preisgestaltung nach den Regeln des Gemeinnützigkeitsrechts.

Energielieferung als steuerbegünstigte Kooperationsleistung

Leistungsbeziehungen zwischen gemeinnützigen Gesellschaften gem. § 57 Abs.3 AO können Ertragsteuer begünstigt sein. Sofern mehrere gemeinnützige Körperschaften einen gemeinnützigen Zweck durch arbeitsteiliges Zusammen-

wirken gemeinsam verwirklichen, handelt es sich nach dem seit 2020 erweiterten Unmittelbarkeitsbegriff des § 57 AO um eine (gemeinsame) Zweckbetriebsverwirklichung. Auch die gemeinsame Nutzung von dezentralen Energieerzeugungsanlagen kann u. E. hierunter subsumiert werden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung bedarf es zur Anwendung der erweiterten Zuordnung einer entsprechenden Regelung in den Satzungen bzw. Gesellschaftsverträgen aller Kooperationspartner sowie einer detaillierten Darstellung der Leistungsbeziehungen in einer Anlage, und zwar (spätestens) zu Beginn der Kooperation.

Zudem kommt es entscheidend auf das Setting und die Vertragsbeziehungen an. Reine Mietverträge und das „Servicewohnen“ ohne Pflegeleistungen sind z. B. zu unterscheiden von kombinierten Leistungsvereinbarun-

gen gem. WBVG (Gesetz zur Regelung von Verträgen über Wohnraum mit Pflege- oder Betreuungsleistungen). Letztere als Verträge besonderer Art erlauben es, das Leistungsbündel steuerlich als steuerbegünstigten Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 1 Buchst. a AO einzuordnen, was wiederum den Anwendungsbereich für die Einordnung als Kooperationsleistung gem. § 57 Abs. 3 AO erleichtert.

Die Selbstversorgung bei Non-Profit-Organisationen ist steuerlich privilegiert

Umsatzsteuerneutralität bei Leistungen innerhalb der Konzernstruktur

Der umsatzsteuerliche Vorteil von Eigenerzeugungslösungen innerhalb einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist sowohl für gemeinnützige als auch für gewerbliche Altenhilfeträger relevant und sollte bei allen wirtschaftlichen Überlegungen berücksichtigt werden. Denn unabhängig vom ertragsteuerlichen Status sind Leistungen der Altenhilfe und Altenpflege – wie auch die Wohnraumvermietung – kraft Gesetzes regelmäßig umsatzsteuerbefreit (§ 4 Nr. 16 UStG oder § 4 Nr. 12 UStG).

Eingangslösungen, wie der Energiebezug, lösen i. d. R. Umsatzsteuer in Höhe von 19 Prozent aus. Da dem Gemeinwohl dienende Unternehmen (gewerbliche wie gemeinnützige) hinsichtlich ihrer Eingangslösungen regelmäßig nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, bringt die umsatzsteuerneutrale Eigenerzeugung innerhalb der umsatzsteuerlichen Organschaft damit gleich einen Kostenvorteil von 19 Prozent gegenüber dem Bezug von Dritten bzw. dem Netzbetreiber.

Damit die vorbeschriebene Kooperationsleistung jedoch umsatzsteuerneutral innerhalb der umsatzsteuerlichen Organschaft erbracht werden kann, bedarf es der finanziellen, organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung der leistenden Gesellschaft in den Unternehmensverbund. Auch diese Kriterien sind im Vorfeld der Leistungsbeziehungen genau zu prüfen. Bei

Bedarf sind rechtzeitig entsprechende Gestaltungsinstrumente anzustoßen.

Stromsteuerbefreiung bei Lieferungen im räumlichen Zusammenhang

Schließlich kann bei einer Eigenversorgungslösung und Stromlieferung zum Selbstverbrauch bzw. an Endverbraucher im räumlichen Zusammenhang – d. h. innerhalb von 4,5 Kilometer Luftlinie – unter bestimmten Bedingungen

und Anlagen in Größenordnungen bis 2 MW die Stromsteuerbefreiung gem. § 9 Abs. 1 Nr. 3 des Stromsteuergesetzes beansprucht werden. Ist der Energiebedarf entsprechend hoch, können auch 2,05 ct/kWh Stromsteuer zu größeren Einsparungen führen.

Alles in allem also gleich drei steuerliche Vorteile, die faktisch bis zu 50 Prozent Kosteneinsparung bei den Energiekosten für alle Beteiligten bedeuten können. Bei allen Überlegungen sind die erforderlichen formellen und materiellen Vorkehrungen unbedingt im Vorfeld zu treffen, um nicht zusätzliche Steuerbelastungen auszulösen.

(Sozial-) Rechtliche Aspekte bei Umsetzung von Plan C

Grundsätzlich ist es so, dass bei Betrachtung der sozialrechtlichen Refinanzierungsstrukturen des SGB XI strikt zwischen Kosten zu unterscheiden ist, die Investitionen einerseits und den die laufenden Betriebskosten andererseits betreffen.

Hinsichtlich der Investitionskosten gibt es je Bundesland i.d.R. unterschiedliche Platzwerte (Angemessenheitsgrenzen), in deren Rahmen sich zu bewegen ohnehin schon zumeist herausfordernd ist, zum anderen muss die Hürde der Betriebsnotwendigkeit genommen werden, was derzeit wohl eher zu kritisch zu sehen ist. Hinsichtlich der Sachkosten im Bereich des laufenden Betriebs gilt das Erfordernis der wirtschaftlichen Angemessenheit. Diese ist

nach gefestigter BSG-Rechtsprechung dann gegeben, wenn die Kosten der Einrichtungen den (externen) Vergleich mit anderen Einrichtungen standhalten. (Obergrenze) Sollte es durch neue Vertragsgestaltungen für den Träger zu Einsparungen kommen, sind diese grundsätzlich auch im Pflegesatzverfahren zu berücksichtigen im Wege der Plausibilisierung.

Eine progressive strategische Ausrichtung sollte forciert werden

Bilanzierend aus betriebswirtschaftlicher Sicht bildet die demnach unklare (Re-)Finanzierung der Kosten durch die Kostenträger aktuell die größte Herausforderung und bezieht sich sowohl auf die Investitions- als auch auf die laufenden Kosten. Diese Unwägbarkeiten sollten Träger nicht daran hindern, eine progressive strategische Ausgestaltung zu forcieren. Dennoch sollten Träger der Altenhilfe unbedingt an ihren Plänen der energetischen Transformation festhalten. Angesicht der dynamischen weltpolitischen Entwicklungen und der Markttendenzen ist es wichtig, schon jetzt die Weichen zu stellen. Investoren und Kreditinstitute werden es zu schätzen wissen.


MEHR ZUM THEMA

Infos: www.curacon.de

Jochen Richter, Partner, Leiter Beratungsfeld Strategie und Organisation, Curacon



Kai Tybussek, Rechtsanwalt, Geschäftsführender Partner, Curacon



Beata Wingenbach, Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Partnerin, Curacon

