

# **STEUERLICHE RAHMENBEDINGUNGEN**

## **IN FRANKREICH FÜR**

Duthilleul\_Workshop\_STEUERLICHE

RAHMENBEDINGUNGEN IN

**WIND UND SOLARFLÄCHEN PROJEKTE**

**Dr. Frédéric Duthilleul**

**Stand : 1. Mai 2024**

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Körperschaftsteuer .....</b>	<b>3</b>
1.1.	Die Steuersätze.....	3
1.2.	Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage .....	3
1.3.	Behandlung und Verwertung von Verlusten .....	5
1.4.	Abschreibung des Sachanlagevermögens.....	6
1.5.	Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen .....	13
<b>2.</b>	<b>Die lokalen Steuern .....</b>	<b>19</b>
2.1.	Die CET (Contribution Economique Territoriale – Gewerbesteuer) .....	21
2.2.	Die Grundsteuer .....	35
2.3	Diskrepanz bei der Grundsteuer und bei der CFE zwischen Steueraufwand für den Steuerpflichtigen und Steueraufkommen für Gebietskörperschaften.....	26
<b>3.</b>	<b>Die befristete Sonderabgabe « Contribution sur les rentes intramarginales ».....</b>	<b>37</b>

## **1. Körperschaftsteuer**

### **1.1. Die Steuersätze**

In Frankreich kommt ab 2022 ein Steuersatz von 25 % zur Anwendung.

### **1.2. Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage**

#### **1.2.1. Beziehungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz**

In Frankreich gelten:

- sowohl das Maßgeblichkeitsprinzip,
- als auch das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip. Letzteres ist mitunter in mancher Hinsicht sogar stärker ausgeprägt als in Deutschland: Steuerliche Abschreibungen (wie die degressive Abschreibungsmethode) oder Sonderposten mit Rücklageanteil wie die Preissteigerungsrücklage sind zum Beispiel steuerlich nur zugelassen, wenn sie auch in der Handelsbilanz ausgewiesen sind. Das bedeutet aber, dass die Entscheidung für eine Steueroptimierung das Ausschüttungspotential einschränkt

Dies heißt, dass Steuerbilanz und Handelsbilanz sich stark aneinander orientieren, trotz gewisser Abweichungen.

### **1.2.2. Ansatz- und Bewertungsmethoden**

Bei einem Vergleich zwischen verschiedenen Steuersystemen kommt es nicht nur auf die Steuersätze, sondern auch auf die Methoden der Gewinnermittlung an.

Grundsätzlich dürfte der Unterschied zwischen Frankreich und Deutschland meistens relativ gering sein.

### **1.2.3. Anwendung auf Betreibergesellschaften im Bereich der erneuerbaren Energien**

Alle Betriebsaufwendungen werden grundsätzlich abzugsfähig sein, sodass Handelsergebnis und Steuerergebnis im Regelfall identisch sein sollten (vorbehaltlich eventuell der Zinsproblematik).

Unter anderem stellen alle Betriebssteuern (Taxe foncière, CFE, CVAE und IFER) abzugsfähige Betriebsausgaben dar.

### **1.3. Behandlung und Verwertung von Verlusten**

#### **1.3.1. Verlustvortrag**

Verlustvorträge von Körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften dürfen ohne zeitliche Einschränkung auf die Folgejahre vorgetragen werden ("unverfallbare Verlustvorträge").

Sie unterliegen aber einer betragsmäßigen Begrenzung, indem sie nur im Rahmen von 1 Mio. €, erhöht um 50 % des Gewinns, der diesen Betrag übersteigt, mit Gewinnen eines Geschäftsjahres verrechnet werden. Das heißt im Umkehrschluss, dass 50 % des Steuergewinns eines Geschäftsjahres, der 1 Mio. € übersteigt, nicht mit bestehenden steuerlichen Verlustvorträgen verrechnet werden darf, und somit zu einer Körperschaftsteuerzahlung führt. Der Verlustanteil, der nicht verrechnet werden kann, kann auf die folgenden Geschäftsjahre unter den gleichen Bedingungen und ohne zeitliche Begrenzung vorgetragen werden. Bei einer steuerlichen Organschaft bezieht sich die 1 Mio. € -Obergrenze auf das konsolidierte Ergebnis der zum Organkreis gehörenden Gesellschaften.

#### **1.3.2. Verlustrücktrag (« Carry- back »)**

Der französische, im Jahre 1985 eingeführte Verlustrücktrag weist folgende Bedingungen und Modalitäten auf:

- Der Verlustrücktrag ist der Höhe nach beschränkt, auf den Teil der Verrechnungsbasis, der eine Mio. € nicht übersteigt.
- Er ist nur auf das vorangegangene Wirtschaftsjahr möglich.
- Die Verrechnungsbasis entspricht dem steuerlichen, nicht ausgeschütteten Gewinn des Vorjahres.

Die Steuergutschrift aus dem Verlustrücktrag muss vorrangig für die Bezahlung der Körperschaftsteuer der dem Verlustjahr folgenden fünf Geschäftsjahre verwendet werden. Erst nach Ablauf dieser fünf Jahre wird die eventuell verbleibende Steuergutschrift der Gesellschaft erstattet.

## **1.4 Abschreibung des Sachanlagevermögens**

### 1.4.1 Allgemeine Vorschriften

Diese steuerlich zulässigen Nutzungsdauern sind meistens kürzer als die tatsächlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauern.

In Anlehnung an die IFRS schreiben sowohl das französische Bilanzrecht als auch das französische Steuerrecht bei größeren Gegenständen des Sachanlagevermögens die Methode der Komponentenbuchhaltung vor. Ein solches Sachanlagegut muss in seine Hauptkomponenten zerlegt werden, besonders wenn diese Komponenten sich durch eine unterschiedliche wirtschaftliche Nutzungsdauer kennzeichnen.

Bei den folgenden Sachanlagenkategorien hat der Steuerpflichtige die Wahl zwischen linearer Abschreibungsmethode und degressiver Abschreibungsmethode

- Maschinelle Anlagen und technische Ausrüstungen
- Sonstige technische Vorrichtungen und Zubehör
- EDV-Material (Computer...)

Die anderen Sachanlagekategorien, darunter Immobilien, dürfen nur linear abgeschrieben werden.

Die degressiven Abschreibungssätze ergeben sich aus:

- dem linearen Abschreibungssatz und
- einem von der normalen Nutzungsdauer abhängenden Koeffizienten: der Koeffizient beträgt 1,25 bei einer Nutzungsdauer von 3 oder 4 Jahre, 1,75 bei einer Nutzungsdauer von 5 oder 6 Jahren, und 2,25 bei einer Nutzungsdauer von über 6 Jahren.

Beispiel:

Bei einer Werkzeugmaschine mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren liegt der degressive Afa-Satz bei

$$\frac{100}{10} \times 2,25 = 22,5 \%$$

Dieser Satz von 22,50 % wird jedes Jahr auf den Buchwert zum Ende des Vorjahres (und nicht auf den ursprünglichen Bruttowert) angewendet.

Der Übergang von der degressiven zur linearen Methode erfolgt, sobald die lineare Jahres-Afa, bezogen auf den Restbuchwert am Ende des Vorjahres, höher als die degressive Jahres-Afa wird.

Es muss aber in diesem Zusammenhang daran erinnert werden, dass die Anwendung der degressiven Abschreibungsmethode zwar einem ganz legalen Steueroptimierungszweck dient, sich aber durch Nachteile kennzeichnet

- vor dem Hintergrund der körperschaftsteuerlichen Mindestbesteuerung (siehe unter Punkt 1.3.1)
- und wegen der Tatsache, dass sie sich negativ auf das Handelsergebnis auswirkt, was Gewinnausschüttungen beeinträchtigt.

#### 1.4.2 Anwendung auf Betreibergesellschaften im Bereich der erneuerbaren Energien

Ehe wir uns auf die Problematik der Abschreibungsmodalitäten einlassen, müssen einführend zwei Punkte aufgegriffen werden, die sich auf diese Problematik auswirken werden.



#### 1.4.2.1 Die Ermittlung der Abschreibungsgrundlage

Wie werden die Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten des Solarparks bzw. des Windparks ermittelt?

Sie setzen sich vor allem aus den folgenden Kostenteilen zusammen

- Leistungen aus dem Generalunternehmervertrag
- Projektentwicklungskosten
- Kosten der Projektkoordinierung („Structuring Agreement“)
- Netzanschlusskosten (Grid connection)

#### 1.4.2.2. Die Unterscheidung zwischen Mobilienteil und Immobilienteil

Ist der Gesamtbruttowert der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten mal ermittelt worden, kommt als nächster Schritt die Durchführung der Aufteilung zwischen dem Mobilienteil und dem Immobilienteil.

Diese zwingende bilanzrechtliche und steuerrechtliche Einordnung ist aus zwei Gründen wichtig:

- während der Mobilienteil degressiv abgeschrieben werden darf (die degressive Abschreibungsmethode beruht übrigens auf einem Wahlrecht, sie darf bei gewissen Kategorien von Anlagegütern als Alternative zu der Regelmethode der linearen Abschreibung angewendet werden), kann der Immobilienteil nur linear abgeschrieben werden.
- Gewisse lokale Steuern, wie die Grundsteuer („Taxe foncière“) und eine der drei Komponenten der französischen Gewerbesteuer („Contribution foncière des entreprises“) haben als Bemessungsgrundlage die vom Steuerpflichtigen genutzten Immobilien.

Bezogen auf den Sachverhalt eines Windparks heißt das, dass

- Rotor, mechanischer Antriebsgang, elektrisches System und Regelung, Turm/ Mast und interne Kabelsysteme als Mobilien gelten und somit degressiv abgeschrieben werden dürfen
- Während die Parkplätze, die Kosten für den Ausbau der privaten Zufahrtswege, die Fundamente der WKA, die Netzanschlusskosten und der Gebäudeteil der Übergabestation, wenn er fest in der Erde zubetoniert ist, nur linear abgeschrieben werden dürfen.

Bezogen auf den Sachverhalt einer PV-Anlage heißt das, dass

- PV-Module, die elektrische Ausrüstung (Inverter, Wechselrichter, Messgeräte, Leistungsoptimierer, Materialteil der Übergabestation), etwaige Speicher- und Batteriesysteme sowie interne Kabelsysteme degressiv abgeschrieben werden dürfen,
- während die Mauern, die Parkplätze, die Kosten für den Ausbau der privaten Zufahrtswege, die Netzanschlusskosten, der Gebäudeteil der Übergabestation, sowie die Systeme, die die Verankerung am Boden / am Dach ermöglichen, als Immobilien gelten, und infolgedessen nur linear abgeschrieben werden müssen. Bei den Systemen, die die Verankerung am Boden / am Dach sicherstellen, setzt das Verbot der degressiven Abschreibung voraus, dass diese Systeme zu einem festen Bestandteil des Gebäudes bzw. des Bodens geworden sind: sie können nicht entfernt werden, ohne dadurch Schaden zu nehmen oder an der Immobilie / Gebäude Schaden zu verursachen.

#### 1.4.2.3. Abschreibungsmodalitäten und -dauer der PV-Anlage oder WEA

Wir haben schon darauf hingewiesen

- dass der Mobilienteil linear oder degressiv abgeschrieben werden darf,
- und dass der Immobilienteil nur linear abgeschrieben werden darf.

Was die Afa-Dauer anbetrifft, sind im Bereich der erneuerbaren Energien Afa–Laufzeiten jetzt von mindestens 20 Jahren zu beobachten, mit einem bisherigen Schwerpunkt auf 20 Jahre.

Die nach vor 10-15 Jahren übliche Afa-Dauer von 15 Jahren bei WKA wird jetzt von der Finanzverwaltung systematisch bei Betriebsprüfungen beanstandet, und es sollen sich die Fälle mehren, wo der Fiskus angesichts der gewonnenen Erfahrungen (die ersten Windparks wurden in Frankreich von ungefähr 20 Jahren in Betrieb genommen), des größeren Rückblicks und der steigenden Lernkurve sogar eine längere Nutzungsdauer unterstellt.

Es gibt übrigens keine Richtwerte aus dem Bilanzrecht oder dem Steuerrecht, sei es aus Verwaltungsanweisungen aus der Rechtsprechung.

## **1.5. Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen**

### **1.5.1 Bedingung der vollständigen Einzahlung des Nennkapitals des Darlehensnehmers**

Die Abzugsfähigkeit der Zinsen bei Gesellschafterdarlehen wird so lange verweigert, wie das Stammkapital des Darlehensnehmers nicht voll eingezahlt ist.

### **1.5.2 Begrenzung des Zinssatzes**

Gemäß Art. 212 CGI sind Zinsen auf Darlehen von verbundenen Unternehmen grundsätzlich nur bis in Höhe des maximal zulässigen Zinssatzes für Darlehen von Direktgesellschaftern gemäß Art. 39.1-3 CGI abzugsfähig. Dieser Zinssatz ist variabel gestaltet und richtet sich nach dem durchschnittlichen Bankzinssatz auf Darlehen an Unternehmen mit einer Laufzeit von mehr als zwei Jahren. Dieser jahrelange sehr niedrige gesetzliche Zinssatz ist jetzt im Anstieg begriffen. Er betrug beispielsweise 1,17 % p.a. für das zum 31.12.2021 abgeschlossene Wirtschaftsjahr, 2,22% für das zum 31.12.2022 abgeschlossene Geschäftsjahr, 5,56 % für das zum 31.12.2023 abgeschlossene Geschäftsjahr und sogar 5,97 % für das erste Quartal 2024. Der Art. 212 CGI enthält jedoch eine Öffnungsklausel, wonach ein höherer Zinssatz zulässig ist, sofern nachgewiesen werden kann, dass dieser dem Zinssatz entspricht, den das Unternehmen für den gleichen Finanzierungsvorgang von einer unabhängigen Bank bekommen hätte (Bezug auf Bankangebote). Eine Benchmarking-Analyse ist auch zum Zwecke der Aufhebung dieses gesetzlichen Zinssatzes zulässig.

Der Teil des Zinsaufwands, der gemäß dieser Vorschrift als nicht abzugsfähig gilt, wird steuerlich mit einer verdeckten Gewinnausschüttung gleichgestellt, mit dem Ergebnis, dass er bei Zahlung an einen ausländischen Darlehensgeber der französischen bzw. abkommensrechtlichen Quellensteuer unterliegt (vorbehaltlich des Zustands, wo der ausländische Darlehensgeber gleichzeitig die direkte Muttergesellschaft ist. In diesem Fall Quellensteuerbefreiung als Schachteldividende).

### 1.5.3. Allgemeine Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen

Bei dieser Vorschrift wird nicht zwischen Zinsen aus Gesellschafterdarlehen und Zinsen aus Darlehen von fremden Dritten (Banken...) unterschieden. Mit dem starken Anstieg des Zinsniveaus hat diese Vorschrift stark an praktischer Relevanz gewonnen.

Diese Einschränkung findet nur Anwendung auf

- körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften
- und bei nicht körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften nur auf deren Ergebnisanteil, der auf körperschaftsteuerpflichtige Gesellschafter entfällt.

Der Begriff „Zinsen“ umfasst in der hiesigen Vorschrift auch den Zinsanteil von Leasingraten, Kursverluste und -gewinne aus Darlehen, Garantiekosten, aktivierte Zinsen und Kosten aus der Darlehensaufnahme.

Die Abzugsfähigkeit des Nettozinsaufwands (Zinsaufwendungen unter Abzug der Zinserträge) ist auf den höheren der beiden folgenden Beträge beschränkt:

- 3 Mio. € (dieser Betrag ist ein Freibetrag, und nicht ein Schwellenbetrag);
- 30 % des steuerlichen EBITDAs

Der Begriff des steuerlichen EBITDAs wird wie folgt definiert:

- Steuerergebnis vor Körperschaftsteuer
- + Nettozinsaufwendungen (wie obenstehend definiert, nach Kürzung um eventueller Zinserträge). Diese Position beinhaltet alle Zinsen, egal ob aus Gesellschafterdarlehen oder aus Bankdarlehen, Beteiligungserträge (Dividenden) dagegen nicht
- + Zuführungen zu den Abschreibungen auf das Anlagevermögen und auf das Umlaufvermögen (gekürzt um Auflösungen/Inanspruchnahmen)

Diese beiden Eckdaten (3 Mio. €, 30% vom steuerlichen EBITDA) würden sich auf 1 Mio. € bzw. 10% reduzieren, wenn bei Gesellschaftsdarlehen der durchschnittliche Betrag von Gesellschaftsdarlehen höher als der 1,5-fache des Eigenkapitals sein würde. Bei solchen Gesellschafterdarlehen findet diese niedrige Deckelung aber nur auf den Teil des Gesellschafterdarlehens Anwendung, der den 1,5-fachen Betrag des Eigenkapitals überschreitet.

Diese beiden Obergrenzen (allgemeine Obergrenze von 3 Mio. €, die sich bei Gesellschaftsdarlehen auf 1 Mio. € reduziert) addieren sich nicht zusammen. Die 1 Mio. € Grenze ist nämlich eine Kürzung der allgemeinen Obergrenze von 3 Mio. €, wenn der Nettozinsaufwand Gesellschafterdarlehen entstammt.

Wir werden ein praktisches Beispiel anführen

- Gesellschafterdarlehen : 10 Mio € mit einer Verzinsung von 5 % (Zinsaufwand : 500 Tsd. €)
- Bankdarlehen : 40 Mio € mit einer Verzinsung von 2 % (Zinsaufwand : 800 Tsd.€)
- Eigenkapital = Stammkapital = 1000 € (zu vernachlässigen)

Daraus ergibt sich ein Zinsaufwand von 1300 Tsd. €, bei einer Gesamtverschuldung in Höhe von 50 Mio €.

Dies führt zu den folgenden Konsequenzen:

- Der Teil des Gesamtzinsaufwands , der der niedrigen Deckelung (1 Mio €) unterliegt, beträgt  $1300 \text{ Tsd. €} \times \frac{10 \text{ Mio €}}{50 \text{ Mio €}} = 260 \text{ Tsd. €}$
- Der Teil des Gesamtzinsaufwands , der der allgemeinen, höheren Deckelung (3 Mio €) unterliegt, beträgt  $1300 \text{ Tsd. €} \times \frac{40 \text{ Mio €}}{50 \text{ Mio €}} = 1040 \text{ Tsd. €}$

Die beiden Deckelungen müssen aber anteilig berücksichtigt werden

- für die allgemeine Deckelung :  $3 \text{ Mio €} \times \frac{40 \text{ Mio €}}{50 \text{ Mio €}} = 2,4 \text{ Mio €}$
- für die reduzierte Deckelung :  $1 \text{ Mio €} \times \frac{10 \text{ Mio €}}{50 \text{ Mio €}} = 200 \text{ 000 €}$



Das heißt

- dass der nicht den Gesellschafterdarlehen zugeordnete Teil des Zinsaufwands voll abzugsfähig sein wird (1040 Tsd. € liegt niedriger als der zulässige Höchstbetrag von 2400 Tsd. €)
- während der den Gesellschafterdarlehen zugeordnete Teil des Zinsaufwands nicht voll abzugsfähig sein wird. Er wird nämlich in Höhe von 200 Tsd. € abzugsfähig sein, der darüber hinausgehende Betrag von 260 Tsd. € -200 Tsd. € = 60 Tsd. € wird dagegen nicht abzugsfähig sein.

Die zusätzliche Belastung aus der nicht-Abzugsfähigkeit eines Teils des Nettozinsaufwands wird aber durch die folgenden Bestimmungen abgemildert.

- Der im Geschäftsjahr nicht abzugsfähige Teil des Zinsaufwands, wird nicht endgültig verlorengelassen, sondern wäre je nach Art des Darlehens voll oder teilweise aber ohne zeitliche Begrenzung auf die Folgejahre vortragsfähig : zu 100 % für die Zinsen, die in den Wirkungsbereich der allgemeinen Deckelung (30 % vom steuerlichen EBITDA oder 3 Mio.€) kommen, aber dagegen nur zu einem Drittel für die Zinsen, die der niedrigeren Deckelung (10 % vom steuerlichen EBITDA oder 1 Mio.€ ) unterliegen.

- Wenn der Anrechnungsbetrag der allgemeinen Deckelung (3 Mio. € bzw. 30 % des steuerlichen EBITDA) für ein bestimmtes Jahr nicht voll genutzt werden sollte, dann darf der Überhang auf die fünf Folgejahre übertragen werden, um mit vorerst nicht abzugsfähigen Zinsen (weil diese Zinsen die obengenannten gedeckten Beträge 3 Mio. € und 30 % vom steuerlichen EBITDA übersteigen) verrechnet zu werden. Es darf sich nur um die ungenutzte Kapazität im Rahmen der allgemeinen Deckelung handeln (3 Mio.€ bzw. 30% vom steuerlichen EBITDA), dagegen nicht im Rahmen der reduzierten Deckelung (1Mio € bzw. 10% vom steuerlichen EBITDA). Nach der gleichen Logik darf diese ungenutzte Kapazität aus der allgemeinen Deckelung nur die allgemeine Deckelung (3 Mio.€ bzw. 30% vom steuerlichen EBITDA) der fünf Folgejahre erhöhen.
- Das zu einem Konzern gehörende Unternehmen darf 75% des nach der obenstehenden Deckelung (3 Mio. € oder 30 % vom steuerlichen EBITDA) nicht abzugsfähigen Teil des Nettozinsaufwands letztendlich abziehen, wenn ihm der Nachweis gelingt, dass das Verhältnis Eigenkapital/Bilanzsumme bei ihm
- mindestens gleich hoch
- oder nicht um mehr als zwei Punkte niedriger
- oder höher als das gleiche Verhältnis auf Konzernebene (Bezug auf den Konzernabschluss) ist.

Diese Lockerung gilt aber nicht für Unternehmer, die der strengeren Deckelung (1Mio. € oder 10 % vom steuerlichen EBITDA) unterliegen.

## 2. Die lokalen Steuern

Diese lokalen Steuern sind in „politischer“ Hinsicht wichtig, weil sie das Mittel zum Zweck sind, um die lokalen Gebietskörperschaften für sich zu gewinnen. Zumindest WKA stoßen bei weitem nicht auf die gleiche Akzeptanz in Frankreich wie in Deutschland. Es ist infolgedessen kaum möglich, ein Windkraftprojekt ohne Unterstützung der betroffenen Gebietskörperschaften zu verwirklichen.

Unter solchen Umständen ist das erwartete Steueraufkommen ein starkes Argument.

Sie bestehen aus drei unterschiedlichen Steuerarten

- die Taxe d'aménagement (Land planning tax) als einmalige Abgabe

Wegen ihres einmaligen Charakters und ihrer geringen Höhe (zum Beispiel: 3000 € für jede WKA und 10 € pro m<sup>2</sup> für die Solarpaneele) werden wir sie vernachlässigen

- der Taxe Foncière (Grundsteuer)
- der Contribution Economique Territoriale « CET » (Gewerbsteuer)

Die CET setzt sich selbst aus drei Komponenten zusammen

- der Cotisation Foncière des Entreprises „CFE“ (Gewerbekapitalsteuer)
- der Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises „CVAE“ (Gewerbeertragsteuer)
- der Imposition Forfaitaire sur les Entreprises de Réseaux „IFER“ (Netzsteuer)

Alle diese lokalen Steuern sind in körperschaftsteuerlicher Hinsicht abzugsfähige Betriebsausgaben, auch wenn die Taxe d'aménagement zuerst als Bestandteil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Anlage aktiviert werden.

## **2.1. Die CET (Contribution Economique Territoriale – Gewerbesteuer)**

### **2.1.1. Die CVAE (Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises – Gewerbeertragsteuer)**

Die CVAE errechnet sich als Prozentsatz des vom Unternehmen erzielten Mehrwerts. Dieser Satz hängt vom Umsatz des Unternehmens ab und liegt für das Jahr 2023 zwischen 0 % und 0.375 %

Ab dem Jahr 2021 hatten sich die Steuersätze halbiert.

Ab dem Jahr 2023 halbieren sie sich wieder, mit den folgenden Konsequenzen (Steuersätze ab 2023)

Bei Unternehmen mit einem Umsatz („CA“) zwischen 500.000 € und 3.000.000 € liegt der Satz zwischen 0 % und 0,125 %.

$$\text{Steuersatz} = 0,125 \% \times \frac{(\text{CA} - 500.000 \text{ €})}{2.500.000 \text{ €}}$$

Bei Unternehmen mit einem Umsatz zwischen 3.000.000 € und 10.000.000 € liegt der Satz zwischen 0,125 % und 0,35 %.

$$\text{Steuersatz} = 0,125 \% + 0,225 \% \times \frac{(\text{CA} - 3.000.000 \text{ €})}{7.000.000 \text{ €}}$$

Bei Unternehmen mit einem Umsatz zwischen 10.000.000 € und 50.000.000 €, liegt der Satz zwischen 0,35 % und 0,375 %.

$$\text{Steuersatz} = 0,35 \% + 0,025 \% \times \frac{(\text{CA} - 10.000.000 \text{ €})}{40.000.000 \text{ €}}$$

Bei Unternehmen mit einem Umsatz von über 50.000.000 € beläuft sich der Satz auf 0,375 %.

Der Zentralstaat (die Finanzverwaltung ist in Frankreich zentral aufgebaut) erhielt für die Veranlagung und Eintreibung der lokalen Gewerbeertragsteuer CVAE eine Vergütung in Höhe von 1 % des CVAE-Betrags („Frais de gestion“). Diese Vergütung zahlte der Steuerpflichtige, zusätzlich zur CVAE selbst. Diese Vergütung fällt aber ab dem Jahr 2023 weg.

Als Jahrespflichtgebühr für die Finanzierung der örtlichen Industrie- und Handelskammer muss der Steuerpflichtige eine Zusatzabgabe zur CVAE zahlen, die 6,92 % vom CVAE-Betrag darstellt (9,23 % für 2024, 13,48 % für 2025 und 27,68 % für 2026).

Ein Steuernachlass in Höhe von 250 € für 2023, 188 € für 2024, 125 € für 2025 und 63 € für 2026 wird bei Unternehmen mit einem Umsatz von weniger als 2.000.000 € gewährt.

Was die Definition des Mehrwerts betrifft, besteht das allgemeine Prinzip darin, dass der Mehrwert der Differenz zwischen bestimmten Erträgen und bestimmten Aufwendungen entspricht:

- Erträge: Umsatz und sonstige betriebliche Erträge.
- Aufwendungen: Erwerb von Gütern und Dienstleistungen (mit Ausnahme von Mietzahlungen und Gebühren im Zusammenhang mit angemieteten körperlichen Gütern, Untervermietung oder Leihpacht für eine Dauer von mehr als 6 Monaten). Afa und Zinsen werden unter anderem bei dieser Begriffsdefinition nicht berücksichtigt.

Dieser Mehrwert entspricht weitgehend der Summe aus EBITDA und Personalkosten.

Er ist ferner für Unternehmen mit einem Umsatz von höchstens 7,6 Mio. € auf 80 % des Umsatzes und für Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 7,6 Mio. € auf 85 % des Umsatzes gedeckelt.

Diese Gewerbesteuer CVAE soll schrittweise bis 2027 abgeschafft werden: der maximale Steuersatz reduziert sich von 0,375 % in 2023 auf 0,28 % für 2024, 0,19 % für 2025, 0,09 % für 2026 und 0 % ab 2027.

### 2.1.2. Die IFER (Imposition Forfaitaire sur les Entreprises de Réseaux - Netzsteuer)

Diese Netzsteuer orientiert an der installierten Leistung der Anlage (Installierte Leistung in KW x Satz pro KW).

Durch ein Gesetz vom 29. Dezember 2012 soll der IFER-Satz jedes Jahr nach Maßgabe der voraussichtlichen Inflation für dieses Jahr angepasst werden (+2,5 % für 2024).

Der Zentralstaat erhält für die Veranlagung und Eintreibung der lokalen IFER-Netzsteuer eine Vergütung in Höhe von 3 % des IFER-Betrags („Frais de gestion“). Diese Vergütung trägt der Steuerpflichtige, zusätzlich zur IFER selbst.

Die IFER pro KW beträgt für 2024 einschließlich aller Nebenkosten 8,61 €.

Im Anschluss an das im Dezember 2019 verabschiedete Finanzgesetz für 2020 reduzierte sich aber der IFER-Satz um fast 60 % (3,58 €) für die ersten 20 Betriebsjahre von Solarparks, die ab dem 1. Januar 2021 ans Netz angeschlossen werden.

Im Regelfall entfällt 20 % des Steueraufkommens auf die Gemeinde, 50 % auf den Gemeindeverband und 30 % auf das Departement.

Weniger bekannt ist diese spezifische Vorschrift des Artikels 1519 G des französischen Steuergesetzbuchs („CGI“), die den Wirkungsbereich der Netzsteuer IFER auf Umspannwerke bzw. Trafostationen („Transformateurs électriques relevant des réseaux publics de transport et de distribution d'électricité au sens du Code de l'énergie“) ausweitet.

Dies betrifft zwei Netze

- Das Transportnetz, das heißt das Netz, das das französische öffentliche Versorgungsnetz mit ausländischen Netzen oder mit dem Netz der Stromerzeuger verbindet
- Und das Versorgungsstromnetz, das den Zugang der Stromverbraucher zum Strom sicherstellt.

Die Höhe der Steuer bestimmt sich für jeden Trafo nach der Spannung bei dem Eingang in den Trafo („Tension électrique en entrée du transformateur“), in KV.

Das Gesetz enthält aber eine Milderungsklausel: Trafostationen, deren solche „Vorspannung“ 50 KV nicht überschreitet, sind nicht in die Bemessungsgrundlage der IFER einzubeziehen.

Die meisten PV-Anlagen und Windanlagen sollten infolgedessen nicht in den Wirkungsbereich dieser Vorschrift fallen.

Steuerschuldner ist der rechtliche Eigentümer des Transformators, selbst wenn er von mehreren SPVs genutzt wird.



### 2.1.3. Die CFE (Cotisation Foncière des Entreprises - Gewerbesteuer)

Die Berechnung der CFE beruht auf der Anwendung von unterschiedlichen Steuersätzen (Hebesätze) auf eine Immobilienbezogene Bemessungsgrundlage.

PV-Anlagen unterscheiden sich nicht von Windkraftanlagen, was die Steuersätze der unterschiedlichen involvierten Gebietskörperschaften (Gemeinde, Gemeindeverband, IHK, Taxe spéciale d'équipement) anbetrifft.

Die Steuersätze sind nämlich die gleichen.

Wesentliche Abweichungen machen sich dagegen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bemerkbar, was nicht an den gesetzlichen Vorschriften selbst, sondern an der praktischen Anwendung dieser gesetzlichen Vorschriften auf die Bestandteile einer WKA bzw. einer PV-Anlage liegt.

Einführend und zusammenfassend kann hervorgehoben werden

- dass der Immobilienteil bei der Anlage selbst bei einer PV-Anlage im Regelfall geringer als bei einer WKA anfallen wird,
- was aber zumindest bei Freiflächen-PV Anlagen durch eine größere Gewichtung des Grundstücksteils (eine Freiflächen-Anlage nimmt eine viel größere Fläche als vereinzelte Windturbinen im Anspruch) teilweise kompensiert wird.

#### 2.1.3.1. Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage der CFE orientiert sich an den vom Steuerpflichtigen genutzten Immobilien, unabhängig davon, ob diese Immobilien ihm gehören, oder ob er sie bloß mietet.

Die Bemessungsgrundlage der CFE orientiert sich an den vom Steuerpflichtigen genutzten Immobilien, unabhängig davon, ob diese Immobilien ihm gehören, oder ob er sie bloß mietet.

Es muss die wichtige Tatsache unterstrichen werden, dass CFE und Taxe foncière (Grundsteuer) die gleiche Steuerbemessungsgrundlage haben, vorbehaltlich gewisser Unterschiede bei den Abschlägen

Dieser Immobilienteil bezieht sich in den meisten Fällen

- nicht nur auf die Anlage selbst
- sondern auch auf das Grundstück (bei Freiflächen-Anlagen)

Gesetzlich hat jedes Jahr eine Anpassung der Bemessungsgrundlage nach Maßgabe eines gesetzlichen Mietpreisentwicklungsindex (der erfahrungsgemäß leicht über der Inflationsrate liegt) zu erfolgen.

Die Bemessungsgrundlage wird nämlich nach der „buchhalterischen Methode“ ermittelt, was bedeutet, dass der Ausgangspunkt für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage sich an den aktivierten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Solarparks in den Büchern der Betreibergesellschaft orientiert.

a) Die Anlage

Sie gehört zwangsläufig der Betreibergesellschaft, die gleichzeitig Eigentümer und Nutzer ist.

Sie ist in den Büchern der Betreibergesellschaft als Bestandteil des Sachanlagevermögens aktiviert. Der Mietwert („Valeur locative“) beträgt dann seit dem Jahr 2021 4% der aktivierten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Immobilienanteils der Anlage (8% in den Jahren vor 2021), wobei der fortschreitende Wertverlust in der Form der Afa nicht berücksichtigt wird: die Bemessungsgrundlage bleibt bei 4 % des Bruttowerts.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass diese Bemessungsgrundlage eine weitere Kürzung erfährt:

- um 50% bei der Taxe foncière, so dass die Bemessungsgrundlage nur noch 2% des Immobilianteils entspricht, statt 4% vor 2021
- um 30% bei der CFE, so dass die Bemessungsgrundlage letztendlich 2,8% des Immobilianteils ausmacht, statt 5,6 % vor 2021

In keiner Rechtsprechung der Finanzgerichte und in keiner Verwaltungsanweisung der Finanzverwaltung wird genau festgehalten und definiert, welche Komponenten der WKA bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage zu berücksichtigen sind oder nicht, so dass eine Restunsicherheit sich nicht ausschließen lässt (dies gilt übrigens analog für PV-Anlagen).

Die rechtlichen Quellen für eine Zuordnung der Bestandteile der WKA sind folgende

- Die grundsätzliche Begriffsdefinition von „Immobilien“ und „Mobilien“ nach dem Zivilrecht
- Der Artikel 1382 Absatz 11 des französischen Steuergesetzbuchs („CGI“), wonach industriellen Anlagen nicht in die Bemessungsgrundlage von CFE und von Taxe Foncière einzubeziehen sind, selbst wenn sie zivilrechtlich als Immobilien gelten.

Dies betrifft zum Beispiel die Netzanschlusskosten

- Vereinzelt Urteile von Finanzgerichten oder gesetzliche Vorschriften

aa) Bei Windparks

Nach meiner Erfahrung macht der steuerpflichtige Teil (Einstufung als „Immobilie“ im Sinne von CFE und taxe Foncière) meistens 5 % bis 10 % der Gesamtinvestitionskosten des Windparks („CAPEX“ bzw. Herstellungskosten) aus.

Eindeutig zu den steuerpflichtigen Teilen des Windparks gehören nach meiner Erfahrung die folgenden Kostenpositionen

- Betonfundamente
- Parkplätze /Kraufstellflächen
- Kosten zum Ausbau der privaten Zufahrtswege
- Gebäudeteil der Übergabestation aber nur, wenn er einen Immobiliencharakter hat (das heißt fest in der Erde zubetoniert). Das kann zum Beispiel nicht der Fall sein, wenn die Übergabestation in einem bloßen Container untergebracht ist.

Steuerbefreit sind dagegen Netzanschlusskosten, elektrische Innenanlage der Übergabestation, Turm/Mast, Rotor, mechanischer Antriebsgang, elektrisches System und Regelung, Getriebe, Generator, Gondel.

ab) Bei Solarparks

Wir werden bloß Freiflächen-Anlagen ansprechen, weil in der Kategorie „größere PV-Anlagen“ Dachflächen-Anlagen eher selten anzutreffen sind.

Welche sind die Komponenten der Anlage, die als Immobilien in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, nachdem wir schon Solarpanelen, Solarmodule, Wechselrichter, Netzanschlusskosten / Verkabelung... ausgeschlossen haben?

– Übergabestation / Trafo / Transformator :

nur der reine Gebäudeteil, wenn es ihn gibt (manchmal ist die Übergabestation in einem bloßen Container untergebracht, so dass keine Immobilie anzumelden ist).

Ein eventueller Immobilienanteil wird dann nur aus zubetonierten Fundamenten und Mauern bestehen. Die reine elektrische Anlage im Transformator bleibt dagegen unberücksichtigt.

Seit dem Urteil vom 12. Dezember 2022 sind aber die zubetonierten Fundamente und Mauern der Übergabestation nicht mehr in die Bemessungsgrundlage dieser beiden Steuern aufzunehmen.

- Verbindung der Solarmodule / Solarpanelen mit dem Boden ( Sockel)
  - Bei bloßen Rammfundamenten / Rammpfählen („Pieux battus“) : keine Steuerpflicht
  - Bodenberührung durch eine beschwerte Struktur („lestage“) : keine Steuerpflicht
  - Bei einem Betonieren der Pfähle („Maçonnerie du socle bétonné“), : Steuerpflicht
  
- Zäune / Eingangstore: Steuerpflicht nur bei Betonzäunen bzw. einbetonierten Zaunpfosten
  
- Zufahrtswege und Parkplätze: Steuerpflicht

Dies schließt auch die Kostenbeteiligungen aus der Renovierung von privaten Zufahrtswegen ein, die nicht der Betreibergesellschaft gehören

b) Das Grundstück

Eigentlich soll nach dem Gesetz der Mietwert des Grundstücks, worauf eine industrielle Anlage wie ein Solarpark bzw. ein Windpark errichtet worden ist, auch nach der obenerwähnten buchhalterischen Methode ermittelt werden, das heißt auf der Basis von 4% % des Kaufpreises des aktivierten Grundstücks, mit anschließender Anwendung des 30 %-igen Abschlags.

Das Problem liegt aber darin, dass bei über 90 % der Fälle bei Solarparks und Windparks das Grundstück nicht der Betreibergesellschaft gehört, sondern im Rahmen eines Erbbaurechtsvertrags („Bail à construction / bail emphytéotique“) angemietet ist.

Da die Grundstücke aber meistens im Privatvermögen gehalten sind oder entweder Landwirten oder Gemeinden gehören, sind sie nur selten bilanziert und aktiviert.

Das heißt, dass die gesetzlich vorgeschriebene buchhalterische Methode ins Leere läuft und keine Wirkung entfaltet, so dass die Finanzverwaltung bei der Ermittlung des Mietwerts des Grundstücksteils auf eine Alternativmethode zurückgreifen muss, nämlich die Methode der Vergleichswerte (Bezug auf die durchschnittliche Miete bei vergleichbaren Mietobjekten im gleichen geographischen Raum). Der Abschlag von 30 % fällt dabei aus.

Die Erfahrung zeigt, dass die Betreibergesellschaft bei der Suche von solchen Vergleichswerten durch die Finanzverwaltung dem Risiko einer gewissen Willkür ausgesetzt ist.

Nach Gutdünken wird nämlich die zuständige Dienststelle der Finanzverwaltung auf unterschiedliche Kategorien Bezug nehmen, ohne es oft sachlich korrekt begründen zu können.

- Kategorie IND1 : Gruben und vergleichbare Objekte („Carrières et établissements assimilables) : niedrigere Mietwerte
- Kategorie DEP1 : „Freiluftlagerflächen und sonstige Grundstücke mit gewerblicher und industrieller Verwendung“ : Mietwerte im Durchschnitt
- Kategorie „Industrielle Anlagen mit einem hohen Maß an technischen Ausrüstungen“: höchste Mietwerte

Das heißt, dass eine vorherige zuverlässige Schätzung nicht einfach ist.



### 2.1.3.2. Steuersätze

Bis zu vier Hebesätze sind zu berücksichtigen

- Hebesatz der Gemeinde
- Hebesatz des Gemeindeverbands („EPCI“), wenn ein solcher Gemeindeverband eingerichtet worden ist (Einrichtung zur Kooperation zwischen mehreren Gemeinden). Je nach Fall kommt der Hebesatz für das EPCI zusätzlich zum Hebesatz der Gemeinde oder tritt an seine Stelle
- Hebesatz für die Finanzierung der örtlichen Industrie- und Handelskammer
- Hebesatz für die Zusatzabgabe „Taxe spéciale d'équipement additionnelle à la CFE“. Diese Zusatzabgabe ist aber nicht immer anzutreffen.

Darüber hinaus muss für die Kalkulation des Gesamtsteuersatzes die Vergütung berücksichtigt werden, die der Fiskus dem Steuerpflichtigen als „Frais de gestion“ für seine Veranlagungs- und Eintreibungstätigkeit berechnet.

Diese Vergütung beträgt

- 3 % der der Gemeinde und dem EPCI zufließenden CFE
- 9 % der der Industrie- und Handelskammer zustehenden Abgabe
- 9 % der Zusatzabgabe „Taxe spéciale d'équipement“

Im Schnitt liegt die Gesamtsumme der unterschiedlichen CFE-Hebesätze (einschließlich der Vergütung des Staats) bei mindestens 30 %. Der größte Teil des Steueraufkommens fließt dem Gemeindeverband zu.

Übersteigt die Gesamtsumme aus CVAE und CFE 1,25 % des sogenannten Mehrwerts (für 2024), so wird für den Überschuss auf Antrag des Steuerpflichtigen ein Steuernachlass gewährt.

Der Mehrwert entspricht der Differenz zwischen bestimmten Erträgen und bestimmten Aufwendungen:

- Erträge: Umsatz und sonstige betriebliche Erträge.
- Aufwendungen: Erwerb von Gütern und Dienstleistungen (mit Ausnahme von Mietzahlungen und Gebühren im Zusammenhang mit angemieteten körperlichen Gütern, Untervermietung oder Leihpacht für eine Dauer von mehr als 6 Monaten). Afa und Zinsen werden unter anderem bei dieser Begriffsdefinition nicht berücksichtigt.

Dieser Mehrwert deckt sich weitgehend mit der Summe aus EBITDA und Personalkosten.

## **2.2. Die Grundsteuer (Taxe Foncière)**

### 2.2.1. Bemessungsgrundlage

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage gelten die gleichen Modalitäten wie bei der CFE (siehe unter Punkt 2.1.3.1), vorbehaltlich der folgenden Abweichungen:

- Bei dem Immobilienteil des Solar- bzw. Windparks liegt die Bemessungsgrundlage nicht bei 2.8 % des Selbstkostenpreises (im Anschluss an den Abschlag von 30 %), sondern nur bei 2 % (wegen des Abschlags von 50 %).
- Bei dem Grundstück erfolgt eine 50%ige Kürzung, die es bei der CFE meistens nicht gibt.

### 2.2.2. Steuersätze

Anzutreffen sind die folgenden Hebesätze

- Hebesatz für die Gemeinde (immer)
- Hebesatz für den Gemeindeverband EPCI (falls ein solches EPCI vorliegt)
- Hebesatz für die Zusatzabgabe „Taxe spéciale d'équipement additionnelle à la taxe foncière“ (manchmal)
- Der Hebesatz für die Müllabfuhr „TEOM“ findet dagegen auf Wind- und Solarparks keine Anwendung.

Darüber hinaus muss für die Kalkulation des Gesamtsteuersatzes die Vergütung berücksichtigt werden, die der Fiskus dem Steuerpflichtigen als „Frais de gestion“ für seine Veranlagungs- und Eintreibungstätigkeit berechnet.

Diese Vergütung beträgt

- 3 % der der Gemeinde und dem EPCI zufließenden TF
- 8 % der Zusatzabgabe TEOM
- 9 % der Zusatzabgabe „Taxe spéciale d'équipement“

Im Schnitt liegt die Gesamtsumme der unterschiedlichen TF-Hebesätze (einschließlich der Vergütung des Staats) bei mindestens 35 % (große Schwankungen sind aber zu beobachten).

Der größte Teil des Steueraufkommens fließt der Gemeinde zu.

In den ersten zwei Betriebsjahren, die auf das Jahr der Inbetriebnahme folgen, wird die gesamte Grundsteuer (bis auf den kleineren Teil, der eventuell auf den EPCI entfällt) um 40 % gekürzt.

### 3. **Die befristete Sonderabgabe « Contribution sur les rentes inframarginales »**

Durch den Artikel 54 des im Dezember 2022 endgültig verabschiedeten Finanzgesetzes für 2023 wurde der Artikel 6 der EU-Verordnung 2022/1854 des Rates vom 6. Oktober 2022 in das französische Steuerrecht umgesetzt.

Diese Vorschrift findet unter anderem auf Wind- und Solarenergie Anwendung

Sie hat eine befristete Gültigkeit vorbehaltlich einer eventuellen Verlängerung, wenn auf den Strommärkten nach 2023 weiterhin sehr hohe Preise zu beobachten sein sollten.

Nach dem heutigen gesetzlichen Stand ist aber der Wirkungsbereich dieser Vorschrift auf den Zeitraum 1. Juli 2022–31. Dezember 2023 beschränkt, so dass es zu einer rückwirkenden Anwendung für das zweite Halbjahr 2022 kommt.

Nach diesem Artikel 54 sind die Markterlöse, die Erzeuger für die Stromerzeugung aus Windenergie und Solarenergie erzielen, auf höchstens 180 € je MWh erzeugter Elektrizität begrenzt.

Diese Obergrenze gilt aber nicht

- für Demonstrationsprojekte bzw. die Testphase (« Projet de démonstration et phase de test »),
- für die in den ersten 18 Monaten nach der Inbetriebnahme des Windparks erzielten Stromerlöse. Die Stromerzeuger, die eine Vereinbarung zur Festsetzung von geregelten Preisen oder einer vertraglichen Zusatzvergütung eingegangen sind, dürfen nämlich in einer Anlaufperiode ab dem Zeitpunkt des Netzanschlusses den Strom zu Marktpreisen verkaufen. Diese befristete Anlaufperiode beträgt im Durchschnitt 18 Monate.
- für die Erzeuger, deren Erlöse pro MWh erzeugten Stroms bereits aufgrund von erlassenen staatlichen oder öffentlichen Maßnahmen begrenzt sind („recettes des installations ayant conclu un contrat d'achat ou un contrat de complément de rémunération en application du Code de l'Énergie“).

Frankreich hat darüber hinaus von den folgenden in der EU-Verordnung verankerten Wahlrechten Gebrauch gemacht:

- Die Obergrenze für Markterlöse wird nicht auf Stromerzeuger angewendet, die Strom mit Anlagen mit einer installierten Kapazität von bis zu 1 MW erzeugen
- Die Obergrenze für Markterlöse wird nur auf 90 % der die Obergrenze für Markterlöse überschreitenden Markterlöse angewendet.

Durch das im Dezember 2023 verabschiedet Finanzgesetz wurde aber die Anwendung dieser befristeten Abgabe um ein weiteres Jahr (2024) verlängert, mit den folgenden Anpassungen

- Der Referenzwert von 100 € per MWH erhöht sich für 2024 um 4,8 %
- Die Abgabe beläuft sich nicht wie in den Vorjahren 2022 und 2023 auf 90 % des die Obergrenze überschreitenden Betrags, sondern nur noch auf 50 %.

Herausgeber:  
Dr. Frédéric Duthilleul

Duthilleul & Associés  
15 rue de Bruxelles F-75009 Paris  
Téléphone : +33 (0)1 40 16 13 96 Fax : +33 (0)1 40 16 00 25  
E-mail : [fdu@duthilleulaudit.com](mailto:fdu@duthilleulaudit.com)

