

NBG/388/2022

NBG/388/2022

Informationsvorlage
öffentlich

Ergebnisbericht über die Prüfung der Steuerpflicht des Amtes und der Gemeinden unter Berücksichtigung der Steuerreform der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand (UstG § 2 b)

Organisationseinheit: Verwaltungsleitung	Datum 04.11.2022
Bearbeitung: Angela Lange	

Beratungsfolge

Datum	Gremium	Zuständigkeit
15.11.2022	Haupt- und Finanzausschuss Gemeinde Neuburg	Kenntnisnahme
24.11.2022	Gemeindevertretung Neuburg	Kenntnisnahme

Sachverhalt

Für die Prüfung, welche Einnahmen mit der Umsetzung Steuerreform der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand (Einführung des § 2b Umsatzsteuergesetz) der Umsatzsteuerpflicht ab dem 01.01.2023 unterliegen, hat sich das Amt einer Steuerberatungsgesellschaft bedient. Der Ergebnisbericht mit den betroffenen Einnahmen liegt nun vor. Dieser Bericht mit den Kontentabellen und Erläuterungen dazu liegen der Informationsvorlage bei. Es besteht gegebenenfalls Handlungsbedarf bei Verträgen und Vereinbarungen, künftig Regelungen zu treffen, ob die Umsatzsteuer inklusive oder exklusive sein soll. In diesen Fällen muss eine Vertragsanpassung erfolgen.

Anlage/n

1	Ergebnisbericht (öffentlich)
2	Kontenliste UStG 2b Neuburg (nichtöffentlich)

**Reform der Unternehmereigenschaft
der öffentlichen Hand - § 2b UStG**

Amtsbereich Neuburg

Ergebnisbericht

Mandant:	Amt Neuburg
Thema:	Unterstützung bei der Einführung von § 2b UStG
Datum Auftragserteilung:	08.09.2021
Datum Bericht:	28.03.2022
Ansprechpartner:	Daniel Reisener, Steuerberater Christiane Bremer, Rechtsanwältin Dietrich Busse, Rechtsanwalt

Inhaltsverzeichnis

A. Steuerreform der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand und Beauftragung	4
I. Steuerreform	4
II. Beauftragung	4
B. Darstellung der Prüfungsergebnisse	5
C. Sachverhalte und steuerliche Beurteilungen	6
I. Prüfungsergebnisse in Form der Excel-Tabelle	6
1. Hellgrau markierte Spalten	6
2. Hellblau markierte Spalten	6
3. Erläuterung von einzelnen, grundlegenden Rechtsbegriffen.....	7
a) Leistungsaustausch – Unternehmereigenschaft.....	7
(1) Unternehmereigenschaft nach alter Rechtslage.....	7
(2) Unternehmereigenschaft nach neuer Rechtslage.....	8
b) keine größeren Wettbewerbsverzerrungen	9
(1) Juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehaltene Leistungen.....	9
(2) Jährliche Einnahmen bis 17.500 EUR	9
(3) Steuerbefreiungen	9
II. Erläuterung einzelner Sachverhaltstypen	9
1. Zuwendungsbescheide/ -verträge	9
2. Konzessionsverträge.....	10
3. Vermietung und Verpachtung.....	12
a) Miet- oder Pachtvertrag im eigentlichen Sinne	13
b) gemischter Vertrag.....	13
c) Vertrag besonderer Art.....	13
(1) steuerfreie Nebenleistungen	14
(2) Ausnahmen von der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 12 UStG	14
(3) Betriebsvorrichtungen	15
III. Handlungsempfehlungen	15
1. Umsatzsteuerpflicht nach neuer Rechtslage.....	15
2. Umsatzsteuerklausel	16
IV. Abschließende Hinweise	16

A. Steuerreform der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand

I. Steuerreform

Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 wurde der bisherige § 2 Abs. 3 a.F. UStG durch den neu eingefügten § 2b UStG ersetzt.

Dies bedeutet, dass für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der juristischen Personen des öffentlichen Rechts¹ nicht mehr das Bestehen eines Betriebes gewerblicher Art² entscheidend ist. Vielmehr werden nach neuer Rechtslage sämtliche Leistungen der öffentlichen Hand umsatzsteuerbar, sofern sie auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden. Erfolgt die Leistungserbringung dagegen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage und besteht keine Wettbewerbssituation, ist diese nicht steuerbar.

Der Gesetzgeber hatte den jPöR ursprünglich die Möglichkeit eingeräumt, die alte Rechtslage (§ 2 Abs. 3 a.F. UStG) für sämtliche **vor** dem 01.01.2021 ausgeführten Leistungen weiterhin anzuwenden und das Amt sowie die Gemeinden im Amtsbereich Neuburg haben von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht.

Durch das Corona-Steuerhilfegesetz wurde die zunächst bis zum 31.12.2020 bestehende Übergangsfrist um zwei Jahre bis zum 31.12.2022 verlängert. Eine diesbezügliche Erklärung zur weiteren Anwendung der Altregelung war nicht erforderlich.

II. Beauftragung

Mit Schreiben vom 24.06.2021 baten Sie uns um Unterstützung hinsichtlich der Einführung des § 2b UStG. Unsere Beauftragung erfolgte mit Abschluss der Mandats- und Vergütungsvereinbarung vom 17.09.2021.

¹ Im Folgenden: jPöR

² Im Folgenden: BgA

- 5 -

B. Darstellung der Prüfungsergebnisse

Die Ergebnisse unserer Prüfung haben wir aus Praktikabilitätsgründen in sieben Excel-Tabellen - entsprechend den Gemeinden und dem Amt - dargestellt:

1. Amt Neuburg
2. Neuburg
3. Krusenhagen
4. Hornstorf
5. Boiensdorf
6. Blowatz
7. Benz

Die jeweiligen Tabellen fügen wir diesem Ergebnisbericht bei. Den Aufbau dieser tabellarischen Übersichten erläutern wir in einem ersten Teil (C.I.1 bis 4).

Auftragsgemäß wurde keine Einzelfallprüfung der der Exceltabelle zugrundeliegenden Sachverhalte/ Verträge durchgeführt. Vielmehr erfolgte eine Einordnung hinsichtlich einer potentiell steuerlichen Relevanz der Sachverhaltskategorien im Rahmen der Reform der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass eine Einzelfallprüfung der Sachverhalte/ Verträge eine andere steuerliche Beurteilung ergibt.

In der Spalte „Anmerkungen zur steuerlichen Einordnung“ der jeweiligen Tabelle haben wir steuerliche (Grund-)Begriffe wie Leistungsaustausch und Unternehmereigenschaft verwendet, die wir in einem folgenden Abschnitt (C.I.5) unseres Ergebnisberichtes erklären.

In einem zweiten Teil des Berichtes gehen wir auf die aufgrund der Gesetzesänderung ab dem 01.01.2023 umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Sachverhalte näher ein.

- 6 -

C. Sachverhalte und steuerliche Beurteilungen

I. Prüfungsergebnisse in Form der Excel-Tabelle

Die Ergebnisse unserer umsatzsteuerlichen Beurteilung haben wir in einer Excel-Tabelle dargestellt.

1. Hellgrau markierte Spalten

Die hellgrau markierten Spalten beinhalten zunächst die von Ihnen vorausgefüllten und ggf. durch uns ergänzten Informationen aus ihrer Buchhaltung, wie bspw.:

- Bezeichnung
- Produktkonto
- Bezeichnung Produktkonto
- Unterkonto
- Bezeichnung Unterkonto
- Kurzbeschreibung Sachverhalt
- Jahresbetrag
- Rechtsgrundlage

2. Hellblau markierte Spalten

Die hellblau markierten Spalten stellen das Ergebnis unserer Prüfung dar:

- kein Leistungsaustausch iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
- Umsatzsteuerbarkeit gem. § 2 Abs. 3 UStG (a.F.)
- Prüfung der Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft nach § 2b UStG
 - o Tätigwerden im Rahmen der öffentlichen Gewalt oder auf privatrechtlicher Grundlage
 - o Sonderfall § 2b Abs. 4 UStG
 - o größere Wettbewerbsverzerrungen (Prüfung § 2b Abs. 1 S. 2, Abs. 2, 3 UStG)
 - o gleichartige Tätigkeiten (zur Berechnung der Grenze nach § 2b Abs. 1 Nr. 1 UStG)
- Unternehmereigenschaft (Voraussetzungen des § 2b UStG nicht erfüllt oder Handeln auf privatrechtlicher Grundlage
- Lieferung oder sonstige Leistung
- Leistungsort
- Umsatzsteuerbarkeit
- Eingreifen einer Steuerbefreiung
- Steuersatz
- Umkehr Steuerschuldnerschaft
- Vorsteuerabzug
- Anmerkungen

- 7 -

3. Erläuterung von einzelnen, grundlegenden Rechtsbegriffen

a) Leistungsaustausch – Unternehmereigenschaft

Eine umsatzsteuerbare Leistung liegt immer dann vor, wenn

- eine Leistung gegen Entgelt (Leistung des Amtes / der Gemeinden und Gegenleistung des Leistungsempfängers stellen einen sog. **Leistungsaustausch** dar)
- von dem Amt / den Gemeinden als umsatzsteuerliche Unternehmer im Rahmen ihres Unternehmens (d.h. das Amt / die Gemeinden erfüllen die sog. **Unternehmereigenschaft**)
- im Inland erbracht wird³.

Haben wir in der Tabelle vermerkt *kein Leistungsaustausch (+)*, dann bedeutet dies, dass die Tätigkeit des Amtes / der Gemeinden in Ermangelung von Leistung und Gegenleistung nicht steuerbar ist.

(1) Unternehmereigenschaft nach alter Rechtslage

Wie bereits oben⁴ erwähnt, hat der Gesetzgeber bis zum 31.12.2016 die *umsatzsteuerliche* Unternehmereigenschaft einer jPöR immer dann bejaht, wenn *ertragssteuerlich* ein BgA vorlag⁵. Somit war nach alter Rechtslage die Unternehmereigenschaft (als eine Voraussetzung für die Umsatzsteuerbarkeit der Leistung) vom Bestehen eines Betriebs gewerblicher Art abhängig.

Wurde nach alter Rechtslage die Tätigkeit ertragsteuerlich dem Hoheitsbereich oder der Vermögensverwaltung zugerechnet, wurde die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft der jPöR verneint, so dass diese Tätigkeit nicht umsatzsteuerbar war.

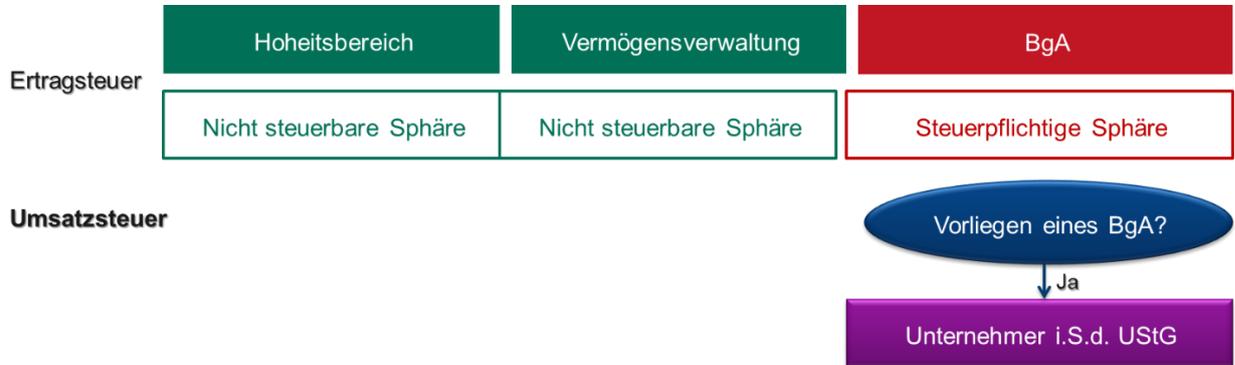
Diese Abhängigkeit zwischen der *ertragsteuerlichen* Zuordnung einer Tätigkeit zum Hoheitsbereich, zur Vermögensverwaltung oder zum Betrieb gewerblicher Art und der *umsatzsteuerlichen* Unternehmereigenschaft nach alter Rechtslage soll die folgende Darstellung verdeutlichen:

³ Siehe § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

⁴ Siehe A.I.

⁵ Siehe § 2 Abs. 3 UStG a. F.

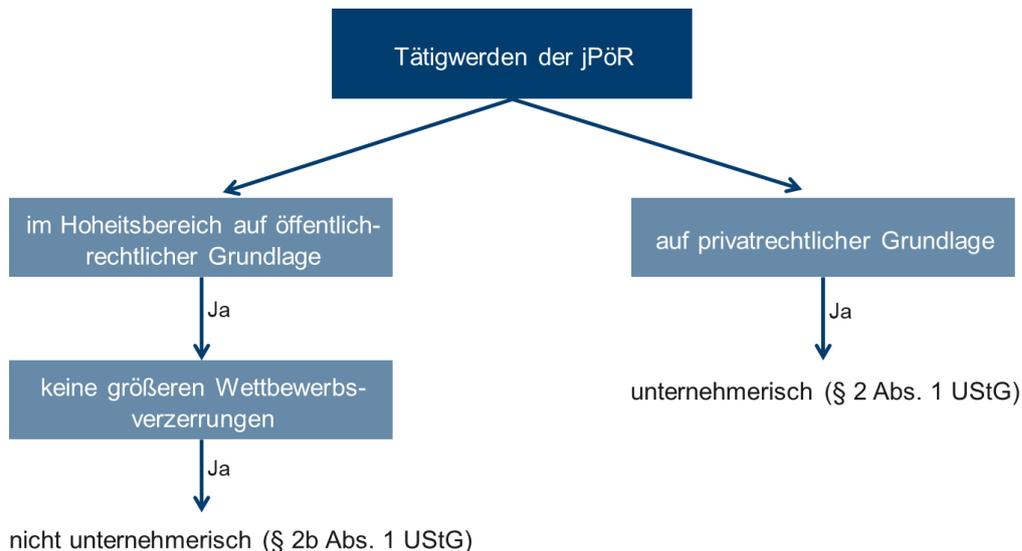
- 8 -



Diese enge Verbindung zwischen *ertragsteuerlichem* BgA von der *umsatzsteuerlichen* Unternehmereigenschaft war innerhalb der EU einzigartig und hielt dem EU-Recht nicht stand. Somit musste die bisherige Regelung zur Unternehmereigenschaft (BgA = umsatzsteuerlicher Unternehmer) reformiert werden.

(2) Unternehmereigenschaft nach neuer Rechtslage

Mit Einführung des § 2b UStG wird nun nicht mehr auf das Vorliegen eines ertragsteuerlichen BgA für Zwecke der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft abgestellt, sondern zunächst nur gefragt, ob das Tätigwerden der jPöR auf öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Grundlage erfolgt.



Ein Tätigwerden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ist immer dann gegeben, wenn das Amt / die Gemeinden öffentliche Gewalt ausübt/ en und sich die Basis dafür bspw. aus einem Gesetz, einer Rechtsverordnung oder einer Satzung ergibt. Liegen darüber hinaus keine

- 9 -

größeren Wettbewerbsverzerrungen vor, ist das Amt / sind die Gemeinden nicht unternehmerisch tätig und die Unternehmereigenschaft ist nicht erfüllt. Eine Umsatzsteuerbarkeit der Tätigkeit ist dann nicht gegeben.

Die Anmerkung *Unternehmereigenschaft* (-) bedeutet dementsprechend, dass nach neuer Rechtslage keine Unternehmereigenschaft des Amtes / der Gemeinden vorliegt.

b) Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen

(1) Juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehaltene Leistungen

Ist eine öffentlich-rechtliche Tätigkeit einer jPöR vorbehalten, bzw. dürfen bestimmte Leistungen nur von einer jPöR durchgeführt werden dürfen, besteht keine Wettbewerbsverzerrung, da andere Unternehmer keinen Marktzugang haben, d. h. keine gleichartigen Leistungen anbieten können.

(2) Jährliche Einnahmen bis 17.500 EUR

Werden jährliche Einnahmen aus einer Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage bis zu einem Betrag in Höhe von 17.500 EUR erzielt, liegen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor. Die Umsatzgrenze muss jährlich überprüft werden. Wird die Grenze überschritten, ist die Tätigkeit umsatzsteuerlich zu überprüfen.

(3) Steuerbefreite Leistungen

Sind die Leistungen gem. § 4 UStG (ohne Recht auf eine Option) steuerbefreit, liegt ebenfalls keine Wettbewerbsverzerrung vor. Dritte könnten die Steuerbefreiung ebenfalls in Anspruch nehmen, so dass keine Wettbewerbsverzerrung vorliegt.

II. Erläuterung einzelner Sachverhaltstypen

1. Zuwendungsbescheide/-verträge

Zahlungen, die das Amt / die Gemeinden aufgrund von Zuwendungsbescheiden erhält/ erhalten, stellen echte Zuschüsse dar, sofern die Zahlungen nicht an einen bestimmten – von dem Amt / den Gemeinden zu erbringenden – Umsatz anknüpfen, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gegenüber dem Zuwendungsgeber erbracht werden. Diese Zuschüsse sollen das Amt / die Gemeinden ganz allgemein in die Lage versetzen, überhaupt tätig zu werden bzw. die ihm/ ihnen obliegende Aufgaben zu erfüllen.

Grundsätzlich muss zwischen solchen „Zuschüssen/Zuwendungen“ unterschieden werden, die

- ein Entgelt für einen Leistungsaustausch zwischen dem Zuschussgeber und dem Amt / den Gemeinden (unechter Zuschuss = grundsätzlich steuerbar) darstellen

- 10 -

- nicht eine Leistung des Amtes/ der Gemeinden an den Zuschussgeber oder einen Dritten abgelten, sondern ohne Zusammenhang mit einer konkreten Lieferung oder Leistung an den Zuschussgeber oder an Dritte erbracht werden (echte Zuschüsse = nicht steuerbar).

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes können Zuschusszahlungen der öffentlichen Hand dann umsatzsteuerbares Entgelt für eine Lieferung und sonstige Leistung sein, wenn ein zahlungsempfangender Dritter im Auftrag der öffentlichen Hand eine Aufgabe aus deren Kompetenzbereich übernimmt und die Zuschusszahlung damit zusammenhängt (z.B. wenn eine Gemeinde vom Land für den Bau einer Abwasserkanalisation erhaltene Fördermittel aufgrund einer Projektträgervereinbarung an einen Bauunternehmer weiterleitet⁶).

2. Konzessionsverträge

Gemeinden haben gemäß §§ 46 i.V.m 48 Abs. 1 Satz 1 EnWG den Betreibern von Elektrizitäts- und Gasversorgungsnetzen ihre öffentlichen Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen – einschließlich Fernwirkleitungen zur Netzsteuerung und Zubehör – zur unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern zur Verfügung zu stellen. In der öffentlichen Wasserversorgung wird das kommunale Wegerecht um das Recht der ausschließlichen Belieferung von Letztverbrauchern mit Trinkwasser erweitert, weil hier weiterhin das Gebietsmonopol gilt.

Konzessionsabgaben bezeichnen Entgelte, die für die Einräumung eines einem Versorgungsunternehmen durch eine Gemeinde gewährten (einfachen) Wegerechts für die Verlegung und den Betrieb entsprechender Versorgungsleitungen nach den Grundsätzen der KAV (für Strom und Gas) bzw. der A/KAE (für Wasser) zu berechnen und zu zahlen sind (§ 48 Abs. 1 Satz 1 EnWG; § 1 A/KAE).

Umsatzsteuerlich war bislang nicht abschließend geklärt, ob Gemeinden im Rahmen der Gewährung entsprechender Konzessionen umsatzsteuerbare sonstige Leistungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 2 Abs. 3 UStG a.F. erbringen und es sich für den Fall, dass umsatzsteuerbare sonstige Leistungen angenommen werden können, um (ggf. einheitliche oder in mehrere Einzelleistungen aufzuteilende) umsatzsteuerpflichtige oder nach § 4 Nr. 12 Satz 1 lit. a), c) UStG umsatzsteuerfreie Umsätze handelt. Der BFH hatte mit Urteil vom 14.03.2012 (XI R 8/10) entschieden, dass die Konzessionsabgabe für die Sparten Strom und Gas in vollem Umfang als Gegenleistung für die Einräumung des Nutzungsrechts der öffentlichen Straßen und Wege anzusehen ist. Dabei ging das Gericht davon aus, dass, wenn es sich bei der Konzessionsvergabe um einen steuerbaren Vorgang handeln würde, dieser als steuerfreie

⁶ FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 11.11.2004 – 2 K 419/02; BFH, Urteil vom 8. 11. 2007 - V R 20/05

- 11 -

Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 UStG anzusehen wäre. Ob die Konzessionsabgabe bei der Kommune einen BgA begründet hat der BFH nicht geklärt.

Die bis zum 31.12.2015 – bei Ausübung der Option nach § 27 Abs. 22 UStG noch bis zum 31.12.2022 – gültige Regelung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. stellt zwecks umsatzsteuerlicher Behandlung der Gemeinde auf das Vorliegen eines (ertragsteuerlichen) BgA ab.

Mit Schreiben vom 05.08.2020 hat sich das Bundesfinanzministerium zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Konzessionsabgaben unter 2b UStG wie folgt geäußert:

Bei den Leistungen, die unter Konzessionsverträgen von einer Gemeinde an Versorgungsunternehmen gegen Entrichtung von Konzessionsabgaben auf privatvertraglicher Basis erbracht werden, handelt es sich (im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs) stets um eine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG auf Ebene der Gemeinde.

Sowohl der reinen Wegerechtseinräumung für die Verlegung und den Betrieb von Strom- und Gasleitungen (§ 46 EnWG) als auch dem klassischen (Versorgungs-)Konzessionsvertrag (bspw. noch denkbar für Wasser/Fernwärme/Fernkälte) können grundsätzlich umsatzsteuerfreie Leistungen i.S.d. § 4 Nr. 12 Satz 1 lit. a) UStG (Vermietungsleistungen) bzw. § 4 Nr. 12 Satz 1 lit. c) UStG (Einräumung dinglicher Nutzungsrechte) zugrunde liegen.

Zur Annahme einer Umsatzsteuerbefreiung sei jedoch erforderlich, dass der zu beurteilende Sachverhalt unter den unionsrechtlichen Begriff der Vermietung und Verpachtung subsumierbar ist. Dies soll nur dann der Fall sein, wenn dem Mieter/Pächter – unter Berücksichtigung aller Umstände im Einzelfall – ein eigentumsähnliches befristetes Besitzrecht eingeräumt wird, welches es ihm ermöglicht, Unbefugte von der Nutzung auszuschließen.

Soweit es sich bei der Überlassung von Grundstücken zum Verlegen von Erdleitungen (zB Erdgas- oder Elektrizitätsleitungen) nach der jeweiligen Vertragslage um eine einheitliche, nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerbare Leistung handelt, kommt der Bewilligung der Grunddienstbarkeit kein eigenständiger umsatzsteuerlicher Gehalt zu.

Da dem Konzessionsnehmer seitens der Gemeinden in aller Regel keine eigentümerähnlichen Besitzrechte zur Abwehr der Nutzung unbefugter Dritter eingeräumt werden, dürften Konzessionsabgaben und Zahlungen für die Einräumung von Grunddienstbarkeiten unter der Neuregelung des § 2b UStG spätestens ab dem 1. Januar 2023 Entgelte für umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistungen der Gemeinden darstellen.

Die Folgen einer Umsatzsteuerpflicht richten sich dann danach, ob die im Konzessionsvertrag vorgesehene Konzessionsabgabe zivilrechtlich als Netto-Konzessionsabgabe oder Brutto-Konzessionsabgabe zu verstehen ist:

- 12 -

Aufgrund der (nunmehr) als umsatzsteuerpflichtig zu behandelnden Ausgangsleistungen unter den Konzessionsverträgen ist die Gemeinde – unabhängig von der Art der in den Konzessionsverträgen enthaltenen Entgeltvereinbarung (siehe sogleich) – zum Vorsteuerabzug aus zuordnungsbaaren Eingangsleistungen (bspw. Beraterkosten in Zusammenhang mit der Vergabe von Konzessionen) berechtigt.

Enthält der Konzessionsvertrag eine Nettoentgeltvereinbarung (z.B. „Konzessionsabgabe zzgl. Umsatzsteuer“), kann die Gemeinde einen entsprechenden Umsatzsteuerbetrag zusätzlich in Rechnung stellen, den das Versorgungsunternehmen, bzw. der Netzbetreiber begleichen muss. Eine wirtschaftliche Belastung des Versorgungsunternehmens dürfte sich aufgrund der Vorsteuerabzugsberechtigung nicht ergeben.

Enthält der Konzessionsvertrag eine Bruttoentgeltvereinbarung (z.B. „Konzessionsabgabe einschl. gesetzlicher Umsatzsteuer“), ändert sich der vom Versorgungsunternehmen zu begleichende Gesamtrechnungsbetrag nicht. Jedoch wird das Versorgungsunternehmen, um die nunmehr im Gesamtrechnungsbetrag enthaltene Umsatzsteuer durch eine regelmäßig gegebene Vorsteuerabzugsberechtigung entlastet. Im Gegenzug wird die Gemeinde i.H.d. Differenz zwischen dem nunmehr im Gesamtrechnungsbetrag enthaltenen und an das zuständige Finanzamt abzuführenden Umsatzsteuerbetrag und dem potentiellen Vorsteuerabzugsbetrag (s.o.) wirtschaftlich belastet bzw. entlastet.

Wurde im Konzessionsvertrag keine konkrete Brutto- oder Nettoentgeltvereinbarung getroffen, ist der Vertrag insoweit zivilrechtlich unter Berücksichtigung der Umstände im Einzelfall auszulegen.

Vor diesem Hintergrund sollte eine Überprüfung und ggf. Anpassung der Konzessionsverträge sowie eine Berücksichtigung der Rechtsentwicklung im Rahmen laufender und zukünftiger Konzessionsvertragsvergaben erfolgen.

Beim Schreiben des Bundesfinanzministeriums handelt es sich um eine lediglich die Finanzverwaltung, nicht aber die Rechtsprechung bindende Rechtsauffassung. Eine die aktuelle Rechtslage berücksichtigende sowie etwaige zukünftige Rechts(auffassungs)änderungen antizipierende Umsatzsteuerklausel in Konzessionsverträgen könnte vor dem Hintergrund oftmals langer Vertragslaufzeiten zur Wahrung der Interessenlage zwischen Gemeinde und Versorgungsunternehmen über die gesamte Vertragsdauer beitragen.

3. Vermietung und Verpachtung / Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG

Vermietungen und Verpachtungen unbeweglichen Vermögens waren nach der bisherigen Rechtslage im Rahmen der Vermögensverwaltung grundsätzlich nicht steuerbar. Eine Vielzahl von Vermietungs- und Verpachtungsumsätzen im Zusammenhang mit Grundstücken, Nutzungsrechten an Grundstücken und anderen Berechtigungen bleiben allerdings nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit.

Definition: Nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH liegt eine Grundstücksvermietung im Sinne des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG vor, wenn dem Vertragspartner gegen Zahlung eines Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück in Besitz zu nehmen und andere von ihm auszuschließen.

In der Praxis wird bei Verträgen über die Überlassung von Grundstücken bzw. Grundstücksteilen unterschieden zwischen

a) Miet- oder Pachtvertrag im eigentlichen Sinne

Bei reinen Miet- oder Pachtverträgen unterliegt die Leistung (einschließlich der Nebenleistungen) mit Ausnahme der Umsätze nach § 4 Nr. 12 Buchst. a) S. 2 UStG in vollem Umfang der Steuerbefreiung. Typisches Beispiel ist die Vermietung eines Gebäudes oder von Gebäudeteilen zu Wohnzwecken. Ein Miet- oder Pachtvertrag kann auch bei kurzfristiger Gebrauchsüberlassung vorliegen (z. B. die Vermietung eines Saals für einen kurzen Zeitraum).

b) gemischter Vertrag

Ein gemischter Vertrag liegt vor, wenn er sowohl die Merkmale einer Vermietung/Verpachtung als auch die Merkmale anderer Leistungen, d. h. Elemente der Nutzungsüberlassung an anderen Gegenständen als Grundstücken oder aufgrund anderer Rechtsbeziehungen enthält. Die verschiedenen Merkmale müssen in dem Vertrag jedoch so stark vertreten sein, dass jedes Element umsatzsteuerrechtlich beachtlich bleibt und das Gepräge des Vertrags nicht durch das eine oder andere Element allein bestimmt wird. Bei gemischten Verträgen ist das Entgelt regelmäßig aufzuteilen in einen steuerfreien Anteil für das Grundstück und einen steuerpflichtigen Anteil für die Nutzungsüberlassung an anderen Gegenständen oder aufgrund anderer Rechtsbeziehungen. Von gemischten Verträgen ist i. d. R. auszugehen bei der Verpachtung eines Gewerbebetriebs sowie bei der Vermietung von Grundstücken einschließlich bedeutenden Inventars.

c) Vertrag besonderer Art

Spielen neben einer Vermietungs- oder Verpachtungsleistung anders geartete Leistungen eine Rolle und sind die einzelnen Leistungsmerkmale nicht mehr klar voneinander trennbar, sondern sind sie unauflöslich verbunden und geben sie damit dem ganzen Rechtsverhältnis ein besonderes Gepräge, liegt ein Vertrag besonderer Art vor. Die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks tritt gegenüber den anderen wesentlicheren Leistungen vollständig zurück, und das Vertragsverhältnis stellt ein einheitliches unteilbares Ganzes dar. Beim Vertrag besonderer Art kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG weder für die gesamte Leistung noch für einen Teil der Leistung in Betracht, die Leistung ist insgesamt umsatzsteuerpflichtig.

(1) steuerfreie Nebenleistungen

Zu den nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietungs- bzw. Verpachtungsleistungen gehören auch die damit in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Nebenleistungen. Die Nebenleistungen sind Leistungen, die im Vergleich zu Grundstücksvermietungen bzw. -verpachtungen nebensächlich sind, mit ihnen eng zusammenhängen und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommen. Eine Leistung ist danach als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers im Vergleich zu der Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng – im Sinne einer wirtschaftlich gerechtfertigten Abrundung und Ergänzung – zusammenhängt und üblicherweise in ihrem Gefolge vorkommt.

Die Leistung darf für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck haben, sondern sie muss das Mittel darstellen, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können .

Als Nebenleistungen sind insbesondere die Lieferung von Wärme, die Versorgung mit Wasser (auch Warmwasser), die Überlassung von Waschmaschinen, die Flur- und Treppenreinigung und die Treppenbeleuchtung sowie die Lieferung von Strom durch den Vermieter anzusehen.⁷ Als Nebenleistungen kommen ferner in Betracht: die Entwässerung, Haus- und Flurbeleuchtung, Straßenreinigung und Müllabfuhr, Gartenpflege, Gebäude- und Haftpflichtversicherung, Gemeinschaftsantenne, laufende öffentliche Lasten wie z. B. die Grundsteuer sowie der Hausmeisterlohn. Bei der Vermietung eines Saals gelten als übliche Nebenleistungen die Beleuchtung, die Säuberung, Lüftung, Garderobe und Herrichtung des Raums sowie die Überlassung einer einfachen Lautsprecheranlage. Keine Nebenleistungen sind die Lieferungen von Heizgas und Heizöl.

(2) Ausnahmen von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 UStG

§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG enthält insgesamt vier Ausnahmen von der Steuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, nämlich die

- Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält (Hotel, Gästehäuser, Pension),
- Vermietung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen,
- kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen,
- Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtung), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind (strittig).

⁷ Vgl. A 4.12.1 (5) UStAE

- 15 -

Die Aufzählung ist abschließend, sodass sich andere Ausnahmen von der Steuerbefreiung – abgesehen von den steuerpflichtigen Entgeltteilen bei gemischten Verträgen und der generellen Steuerpflicht der Umsätze bei Verträgen besonderer Art – nicht ergeben können.

(3) Betriebsvorrichtungen

Unter den Begriff der Betriebsvorrichtung fallen Vorrichtungen, die in besonderer und unmittelbarer Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb stehen, d. h. Anlagen, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird.

Werden Grundstücke zusammen mit Betriebsvorrichtungen vermietet oder verpachtet, muss wegen der Ausnahmebestimmung in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG das Entgelt aufgeteilt werden (Aufteilungsgrundsatz). Die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen ist immer steuerpflichtig, es sei denn, die Überlassung der Betriebsvorrichtung erfüllt den Tatbestand einer unselbstständigen Nebenleistung. Dies ist allerdings in der Literatur umstritten. Positiv dazu hat sich das FG München geäußert, soweit die Betriebsvorrichtung (In dem Sachverhalt war es eine Bühnenkonstruktion in einer Stadthalle) keinen prägenden Leistungscharakter hat.

Grundsätzlich sollten bei einer Überlassung von einer Betriebsvorrichtung immer die Umstände des Einzelfalls abgewogen werden. Zu prüfen ist im Einzelfall, ob die Grundstücksvermietung nebst Überlassung von Betriebsvorrichtungen entgegen der bisherigen Rechtsprechung in eine umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung und umsatzsteuerpflichtige Überlassung von Betriebsvorrichtungen und sonstige umsatzsteuerpflichtige Leistungen aufzuteilen, oder insgesamt als einheitliche umsatzsteuerpflichtige Leistungen zu beurteilen sind.

III. Handlungsempfehlungen

1. Umsatzsteuerpflicht nach neuer Rechtslage

Grundsätzlich würden wir Ihnen empfehlen, bei Abschluss von Verträgen, die nach alter Rechtslage mangels Unternehmereigenschaft des Amtes/ der Gemeinden nicht steuerbar sind, nach neuer Rechtslage aber umsatzsteuerbar und -pflichtig, folgenden Passus in den Vertrag aufzunehmen:

„Bis zum 31.12.2022 ist die Leistung des Amtes Neuburg / der Gemeinde ... dem nicht ertragsteuerbaren Hoheitsbereich zuzuordnen. Ab dem 01.01.2023 ist das Amt Neuburg / die Gemeinde ... aufgrund der privatrechtlichen Handlungsform Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und erbringt umsatzsteuerbare und -steuerpflichtige Leistungen.“

- 16 -

2. Umsatzsteuerklausel

Nettvereinbarungen und Umsatzsteuerklauseln wie bspw.

„Die Kosten betragen EUR ____ zzgl. ggf. gesetzlich geschuldeter USt...“,

sind v.a. für den leistenden Unternehmer (hier Amt Neuburg/ Gemeinde ...) eine Sicherheit in Hinblick auf das Kalkulationsrisiko und bedeuten gleichzeitig keinen unbilligen Nachteil für den Leistungsempfänger.

Wurde von den Vertragsparteien von einer fehlenden Umsatzsteuerbarkeit ausgegangen oder fälschlicherweise eine Umsatzsteuerbefreiung angenommen und lediglich eine *Bruttovereinbarung* abgeschlossen bzw. auf eine wie oben aufgeführte Klausel verzichtet, kann sich der nunmehr die Umsatzsteuer zahlende Unternehmer (bspw. Amt Neuburg) nicht mit einer Nachforderung an seinen Vertragspartner wenden, sondern muss die Umsatzsteuer von dem Bruttobetrag abführen.

IV. Abschließende Hinweise

Unsere umsatzsteuerliche Beurteilung gibt den aktuellen Stand der Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung wieder. In Bezug auf die Umsatzbesteuerung von jPöR sind weiterhin viele Fragen ungeklärt, so dass die Verträge ggf. in Zukunft einer (weiteren) Anpassung bedürfen. Wir empfehlen, die Entwicklung der Rechtsanwendung weiterhin zu verfolgen.