

Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Behandlung der Konzessionsabgabe unter § 2b UStG (BMF-Schreiben vom 5. August 2020)

Autor: Horst Meffert

Ein Anwendungsfall des § 2b UStG?

Derzeit erreichen viele Städte und Gemeinden Schreiben mit (meist) Ergänzungs- oder (in Ausnahmefällen) Änderungsvereinbarungen zu den sogenannten Konzessionsverträgen.

In diesem Zusammenhang kommt immer wieder die Frage auf, wie die Konzessionsabgaben aus umsatzsteuerlicher Sicht vor dem Hintergrund des § 2b UStG zu behandeln sind.

Mit Schreiben vom 5. August 2020 hat das Bundesministerium der Finanzen bereits Stellung zur Behandlung der Konzessionsabgabe unter Geltung des § 2b UStG genommen.

Durch Artikel 12 des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) wurden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) neu gefasst. § 2 Abs. 3 UStG wurde aufgehoben und § 2b neu in das Umsatzsteuergesetz eingefügt.

In diesem Zusammenhang wird auch das Thema der Konzessionsabgaben beleuchtet, aber ist diese Einnahme überhaupt ein Anwendungsfall des § 2b UStG? Eine weitere Frage ist, handelt hier die jPöR überhaupt auf einer sog. öffentlich-rechtlichen Grundlage?

Mit dieser Frage und einer empfohlenen Umsetzung befasst sich das vorliegende Whitepaper.

Horst Meffert
Steuerberater

Der Autor ist Referent für Finanzen beim Gemeinde- und Städtebund Rheinland-Pfalz e.V.

Inhaltsverzeichnis

- 1 Einleitung
- 2 Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand; Behandlung der Konzessionsabgabe unter § 2b UStG - BMF-Schreiben vom 5. August 2020
- 3 Bewertung und Handlungsempfehlung



Definition aus dem EnWG:

„Konzessionsabgaben sind Entgelte, die die Energieversorgungsunternehmen für die Einräumung des Rechts zur Benutzung öffentlicher Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen, die der unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern im Gemeindegebiet dienen, entrichten.“

Quelle: § 48 Abs. 1 Gesetz über die Elektrizitäts- und Gasversorgung (Energiewirtschaftsgesetz - EnWG)

1. Einleitung

A. Konzessionsabgabe

„Konzessionsabgaben sind Entgelte, die die Energieversorgungsunternehmen für die Einräumung des Rechts zur Benutzung öffentlicher Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen, die der unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern im Gemeindegebiet dienen, entrichten“ (§ 48 Abs. 1 Gesetz über die Elektrizitäts- und Gasversorgung“ (Energiewirtschaftsgesetz - EnWG)).

§ 48 EnWG:

(1) Konzessionsabgaben sind Entgelte, die Energieversorgungsunternehmen für die Einräumung des Rechts zur Benutzung öffentlicher Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen, die der unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern im Gemeindegebiet mit Energie dienen, entrichten. Eine Versorgung von Letztverbrauchern im Sinne dieser Vorschrift liegt auch vor, wenn ein Weiterverteiler über öffentliche Verkehrswege mit Elektrizität oder Gas beliefert wird, der diese Energien ohne Benutzung solcher Verkehrswege an Letztverbraucher weiterleitet.

Der Begriff **Konzessionsvertrag** umfasst dabei nur die sog. qualifizierten Wegenutzungsverträge gemäß § 46 Abs. 2 bis 6 EnWG; diese erfassen nur solche Leitungen, die zu einem Energieversorgungsnetz der Allgemeinen Versorgung gehören. Davon zu unterscheiden sind die sog. einfachen Wegenutzungsverträge gemäß **§ 46 Abs. 1 EnWG** für die übrigen Leitungen (z. B. reine Transportleitungen, Direkt- oder Stichleitungen, Leitungen zur Versorgung von Kunden, die keine Letztverbraucher im Sinne des EnWG sind); diese werden nicht als Konzessionsverträge bezeichnet (vgl. Rätz, Thomas; Konzessionsverträge und Konzessionsabgabe, in: Kommunalrevier 2019).

„Konzessionsverträge sind zivilrechtlicher Natur“
(Quelle: <https://www.bundesnetzagentur.de/>

DE/Fachthemen/Elektrizität und Gas/Entflechtung Konzessionen Verteilernetze/Konzessionsverträge/start.html, zuletzt abgerufen am 23. Oktober 2022).

Gemäß **§ 46 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 EnWG** gilt:

„(1) Gemeinden haben ihre öffentlichen Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen, einschließlich Fernwirkleitungen zur Netzsteuerung und Zubehör, zur unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern im Gemeindegebiet diskriminierungsfrei durch Vertrag zur Verfügung zu stellen. Unbeschadet ihrer Verpflichtungen nach Satz 1 können die Gemeinden den Abschluss von Verträgen ablehnen, solange das Energieversorgungsunternehmen die Zahlung von Konzessionsabgaben in Höhe der Höchstsätze nach § 48 Absatz 2 verweigert und eine Einigung über die Höhe der Konzessionsabgaben noch nicht erzielt ist.

(2) Verträge von Energieversorgungsunternehmen mit Gemeinden über die Nutzung öffentlicher Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen, die zu einem Energieversorgungsnetz der allgemeinen Versorgung im Gemeindegebiet gehören, dürfen höchstens für eine Laufzeit von 20 Jahren abgeschlossen werden. [...]“

B. Gemeinderabatt

§ 3 Abs. 1 Nr. 1 der Verordnung über Konzessionsabgaben für Strom und Gas vom 9. Januar 1992 (veröffentlicht in: BGBl. I S. 12, S. 407), zuletzt geändert durch Artikel 3 Absatz 4 der Verordnung vom 1. November 2006 (Konzessionsabgabenverordnung – KAV) (veröffentlicht in: BGBl. I S. 2477) regelt, dass Versorgungsunternehmen und Gemeinde neben oder anstelle von **Konzessionsabgaben** für Wegerechte **Preisnachlässe** für den in Niederspannung oder -druck abgerechneten Eigenverbrauch der Gemeinde für den Netzzugang gewähren dürfen (= Gemeinderabatt). Dies gilt für bis zu 10 % des Rechnungsbetrages.

Voraussetzung hierfür ist, dass diese Preisnachlässe **offen in der Rechnung** ausgewiesen werden. Lange Zeit ging man bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung des Gemeinderabatts davon aus, dass es sich bei dem Gemeinderabatt um einen echten Rabatt handelt, welcher entgeltmindernde Wirkung hat (Abschnitt 10.3 Abs. 1 UStAE) und nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Leitsätze aus dem Beschluss des Oberlandesgericht Düsseldorf (OLG Düsseldorf, Beschluss vom 29. September 2021 – VI-3 Kart 210/20 –, juris):

1. *Preisnachlässe nach § 3 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KAV (sog. Kommunalrabatt) dürfen nur auf das Entgelt für den Netzzugang, d.h. den Arbeits-, Leistungs- und Grundpreis, nicht auch auf weitere, mit dem Netzzugang lediglich in Zusammenhang stehende Rechnungsbestandteile wie Abgaben, Umlagen und Entgelte für den Messstellenbetrieb, Messung und Abrechnung gewährt werden. Letztere können jedenfalls deshalb nicht erlösmindernd bei der Bestimmung der erzielbaren Erlöse nach § 5 Abs. 1 S. 1 ARegV berücksichtigt werden. Insbesondere folgt eine Berücksichtigungsfähigkeit nicht aus Vertrauensschutzgesichtspunkten.*
2. *Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Kommunalrabatts ist der Nettowert des Rechnungsbetrages für den Netzzugang.*

Abschn. 10.3 Abs. 1 Satz 1 UStAE:

„Entgeltminderungen liegen vor, wenn der Leistungsempfänger bei der Zahlung Beträge abzieht, z. B. Skonti, Rabatte, Preisnachlässe usw., oder wenn dem Leistungsempfänger bereits gezahlte Beträge zurückgewährt werden, ohne dass er dafür eine Leistung zu erbringen hat.“

Da diese Bewertung im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen zunehmend in Frage gestellt wurde, hatten der Verband kommunaler Unternehmen e.V. (VKU) und der Deutsche Städtetag dem Bundesministerium der Finanzen im April 2013 eine Stellungnahme zugeleitet und sich damit gegen diese Praxis positioniert.

Das BMF wertet den Gemeinderabatt mit Schreiben vom 24. Mai 2017 jedoch abschließend als zusätzliches Entgelt für die Überlassung der Wegerechte. Begründet wird dies damit, dass es sich bei dem Rabatt nach § 3 Abs. 1 KAV um einen zusätzlichen Geldanspruch der Gemeinde handelt, für dessen Abwicklung die Vertragspartner lediglich eine besondere Form des Zahlungsweges gewählt haben. Es handelt sich laut Würdigung des BMF im Ergebnis somit nicht um einen Rabatt, sondern um einen tauschähnlichen Umsatz (Abschnitt 10.5 Abs. 1 UStAE), welcher der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist.

Abschn. 10.5 Abs. 1 Satz 1 UStAE:

„Beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.“

2. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand; Behandlung der Konzessionsabgabe unter § 2b UStG - BMF-Schreiben vom 5. August 2020

Nachfolgend wird der vollständige Wortlaut des BMF-Schreibens wiedergegeben (BMF-Schreiben vom 5. August 2020 - GZ III C 2 - S 7107/19/10007 :005; DOK 2020/0767842). Alle Hervorhebungen im Text durch den Autor.

A. Umsatzsteuerbarkeit bei privatrechtlichen Verträgen

Erbringt eine juristische Person des öffentlichen Rechts nachhaltig Leistungen gegen Entgelt aufgrund eines **privatrechtlichen Vertrages**, ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stets von einer unternehmerischen Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts nach § 2 Abs. 1 UStG auszugehen. Die Unternehmereigenschaft ist in diesen Fällen **nicht durch § 2b UStG** eingeschränkt, weil die öffentliche Hand in zivilrechtlicher Handlungsform am Markt teilnimmt und nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt handelt. Die Einräumung eines Wegenutzungsrechts durch die Gemeinden gegen

Zahlung einer Konzessionsabgabe im Rahmen eines privatrechtlichen Vertrags ist also immer umsatzsteuerbar.

Die Betrachtung von § 46 EnWG führt zu keinen anderen steuerlichen Ergebnissen. Öffentlich-rechtliche Rahmenbedingungen im Zusammenhang mit privatrechtlichen Verträgen verhindern nicht, dass die Gemeinden „wie ein Privater“ im Sinne der Rechtsprechung handeln. Denn gegenüber ihren Vertragspartnern tritt die Gemeinde unter den gleichen rechtlichen Bedingungen **wie ein privater Wirtschaftsteilnehmer** auf. Umsatzsteuerrechtlich ist nicht nur das „Ob“, sondern auch das „Wie“ der vertraglichen Beziehungen entscheidend, um zu erkennen, ob eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt erfolgt. Im Hinblick auf die Anwendung des § 2b Abs. 1 UStG ist es zudem ohne Belang, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Tätigkeit öffentliche Aufgaben wahrnimmt (BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, BStBl. 2016, S. 1451). Damit ist unbeachtlich, dass eine Pflicht der Gemeinden zum Abschluss derartiger Verträge besteht.

B. Steuerbefreite Grundstücksüberlassung nach § 4 Nr. 12 UStG

Ein Vertrag, durch den eine Gebietskörperschaft einem Versorgungsunternehmen das ausschließliche Recht einräumt, die Einwohner mit Strom, Gas oder Wasser zu versorgen und dabei erlaubt, öffentliche Straßen, Plätze etc. für die Verlegung der Versorgungsleitungen zu benutzen bzw. im Zuge der Deregulierung bzw. Liberalisierung der Strom- und Gasversorgung das durch den Vertrag (**Konzessionsvertrag**) bisher gewährte Exklusivrecht der Versorgung aufhebt und durch ein einfaches Wegerecht ersetzt, **kann** unter die **Steuerbefreiung** nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a oder c UStG fallen.

Die in § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe c UStG geregelten **dinglichen Nutzungsrechte** unterliegen der Befreiung, wenn die **Bestellung des Nutzungsrechts** vom **Begriff der Vermietung und Verpachtung** erfasst wird. Die Frage, ob mit dem Abschluss eines Konzessionsvertrags oder der

Vereinbarung eines einfachen Wegerechts umsatzsteuerrechtlich eine Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks vorliegt, richtet sich allerdings **nicht** nach den Vorschriften des **nationalen Zivilrechts**, sondern nach **Unionsrecht**.

Danach setzt die Vermietung eines Grundstücks voraus, dass dem Mieter vom Vermieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, das Grundstück so in Besitz zu nehmen, **als ob er dessen Eigentümer wäre**, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Zu berücksichtigen sind dabei alle Umstände des Einzelfalls, vor allem der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt. Diese Voraussetzungen gelten auch für die Vermietung und Verpachtung eines Grundstücks und die hierdurch typischerweise eingeräumten Berechtigungen an dem Grundstück zur Ausübung einer sachgerechten und nachhaltigen Bewirtschaftung (vgl. hierzu Abschnitt 4.12.1 Abs. 1 UStAE). Bei der **Bestellung eines dinglichen Nutzungsrechts** ist es allerdings nicht erforderlich, dass der Nutzungsberechtigte das Nutzungsrecht alleine ausüben kann; es genügt, wenn er - vergleichbar einem Eigentümer - Unbefugte von der Nutzung ausschließen kann (vgl. BFH-Urteil vom 24. Februar 2005, V R 45/02, BStBl. 2007 II, S. 61).

Soweit es sich bei der Überlassung von Grundstücken zum Verlegen von Erdleitungen (z. B. 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 neben der Vermietung und Verpachtung der Grundstücke in diesen Fällen kein eigenständiger umsatzsteuerlicher Gehalt zu, da die Bewilligung nur der Absicherung der Rechte aus dem Miet- bzw. Pachtvertrag dient (vgl. Abschnitt 4.12.8 Abs. 2 UStAE).

C. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer

Für die Entscheidung der Frage, ob die in den bisherigen Konzessionsverträgen vereinbarten Konzessionsabgaben als Netto-Beträge (ohne

Umsatzsteuer) anzusehen sind, ist allein das Zivilrecht maßgeblich.

3. Bewertung und Handlungsempfehlung

Entsprechend den Feststellungen im o.g. BMF-Schreiben „kann“ eine steuerfreie Vermietung und Verpachtung vorliegen, wenn die unionsrechtlichen Vorgaben erfüllt sind.

Diese Feststellung folgt den Regelungen in Abschn. 4.12.1 Abs. 1 UStAE, der hierzu vorgibt:

„Zum Begriff des Grundstücks vgl. im Einzelnen Abschnitt 3a.3 Abs. 2 Sätze 2 und 3. Die Frage, ob eine Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG vorliegt, richtet sich nicht nach den Vorschriften des nationalen Zivilrechts, sondern nach Unionsrecht (BFH-Urteile vom 8. November 2012, V R 15/12, BStBl. 2013 II, S. 455, und vom 28. Mai 2013, XI R 32/11, BStBl. 2014 II, S. 411.).

Danach setzt die Vermietung eines Grundstücks voraus, dass dem Mieter vom Vermieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, das Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung als „Vermietung“ in diesem Sinne zu behandeln ist, sind alle Umstände des Einzelfalls, vor allem der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt zu berücksichtigen. Maßgebend ist insoweit der objektive Inhalt des Vorgangs, unabhängig von der Bezeichnung, die die Parteien ihm gegeben haben (vgl. EuGH-Urteil vom 16. Dezember 2010, C-270/09, Macdonald Resorts Limited).“

Abschn. 4.12.1 Abs. 3 UStAE regelt ergänzend:

„Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG gilt nicht nur für die Vermietung und die Verpachtung von ganzen Grundstücken, sondern auch für die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücksteilen. Hierzu

gehören insbesondere Gebäude und Gebäude-teile wie Stockwerke, Wohnungen und einzelne Räume (vgl. BFH-Urteil vom 8. 10. 1991, V R 89/86, BStBl. 1992 II S. 108). Auch räumlich abgrenzbare und individualisierte Grundstückspartzellen fallen hierunter (vgl. BFH-Urteile vom 21. Juni 2017, V R 3/17, BStBl. 2018 II, S. 372, und V R 4/17, BStBl. 2018 II, S. 370).“

Der Verband kommunaler Unternehmen e. V. (VKU) hat in seiner Publikation vom 5. Juli 2022 das Ergebnis einer möglichen Prüfung aus hiesiger Sicht sehr treffend zusammengefasst:

„Aus Sicht des VKU jedenfalls sind die Grundsätze für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG, wie sie in dem BMF-Schreiben ausgeführt worden sind, in aller Regel bei Konzessionsverträgen nicht erfüllt (Quelle: VKU, vom 5. Juli 2022; <https://www.vku.de/themen/finanzen-und-steuern/artikel/konzessionsvergabe-im-anwendungsbereich-des-2b-ustg/>, zuletzt abgerufen am 23.10.2022).“

Dieser Feststellung kann als Begründung hinzugefügt werden, dass es aus tatsächlichen Gründen nicht möglich ist, einem Konzessionsnehmer ein Recht einzuräumen, das ihm gestattet über das Grundstück/die Grundstücke wie ein Eigentümer zu verfügen.

A. Steuerpflichtige Behandlung (Option)

Aufgrund der privatrechtlichen Vereinbarung im Konzessionsvertrag ist ein Zugang zu § 2b UStG nicht eröffnet. Demnach handelt die Stadt/die Gemeinde als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG. Diese Leistung ist nach § 1 Abs. 1 UStG steuerbar und mangels einer Steuerbefreiungsvorschrift auch steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG).

Es besteht allerdings die Möglichkeit, dass die Finanzverwaltung dies in dem einen oder anderen Fall anders beurteilt, so bietet sich angesichts dieser möglichen Abweichung – hier Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 UStG – folgende rechtssichere Lösung an:

Die Städte/Gemeinden können hinsichtlich ihrer Leistungen aus dem Konzessionsvertrag

vorsorglich nach § 9 Abs. 1 UStG optieren und ihre Leistungen von vornherein als steuerpflichtig behandeln (Wortlaut des § 9 Abs. 1 UStG: „Der Unternehmer kann einen Umsatz, der nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g, Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12, 13 oder 19 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird.“).

Dies dürfte aufgrund des beim Energieversorgungsunternehmen bestehenden Vorsteuerabzugs zu keinen wirtschaftlichen Nachteilen bei diesem führen und die (zusätzliche) Zahlung des Umsatzsteuerbetrags somit durchsetzbar sein.

Sofern die Steuerbefreiung angewendet wird, kann es ratsam sein, in den Konzessionsverträgen für den Fall einer abweichenden Beurteilung durch das Finanzamt vorsorglich zu vereinbaren, dass in diesen Fällen der Umsatzsteueranteil zusätzlich zu der vereinbarten Konzessionsabgabe geschuldet wird (Nettobetrag ggf. zzgl. einer geschuldeten Umsatzsteuer nach dem UStG).

B. Antrag auf verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 Satz 1 AO

Gemäß § 89 Abs. 2 AO können die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern auf **Antrag verbindliche Auskünfte** über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht. Zuständig für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist die Finanzbehörde, die bei Verwirklichung des dem Antrag zugrunde liegenden Sachverhalts örtlich zuständig sein würde.

Für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft wird eine Gebühr erhoben (§ 89 Abs. 3 Satz 1 AO).

Für den Fall, dass eine Stadt/Gemeinde grds. die Kleinunternehmerregelung anwenden könnte, dies allein aufgrund der steuerpflichtigen Einnahmen aus der Konzessionsabgabe verhindert wird, ist es aus hiesiger Sicht ratsam, einen Antrag auf verbindliche Auskunft mit dem Ziel der Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 UStG beim zuständigen Finanzamt zu stellen. Steuerfreie Einnahmen zählen nach § 19 Abs. 3 Satz 1 UStG nicht zu den Gesamteinnahmen bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze.

Wortlaut des § 19 Abs. 3 Satz 1 UStG:

„Gesamtumsatz ist die Summe der vom Unternehmer ausgeführten steuerbaren Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 abzüglich folgender Umsätze:

- 1. der Umsätze, die nach § 4 Nr. 8 Buchstabe i, Nr. 9 Buchstabe b und Nummer 11 bis 29 steuerfrei sind;*
- 2. der Umsätze, die nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis h, Nr. 9 Buchstabe a und Nr. 10 steuerfrei sind, wenn sie Hilfsumsätze sind.“*

Für den Antrag auf eine verbindliche Auskunft sind bestimmte Form- und Inhaltsvorgaben zu beachten.

Derzeit liegen bereits – im Vergleich zur Anzahl kommunaler Gebietskörperschaften in Rheinland-Pfalz wenige – verbindliche Auskünfte der Finanzverwaltung nach § 89 AO vor, diese bestätigen alle die Steuerfreiheit der Konzessionsabgabe.