

> ANWENDUNGSHILFE

Fragen & Antworten

**zur umsatzsteuerlichen Behandlung der
Einräumung von Konzessionen im
Anwendungsbereich des § 2b UStG**

Berlin, den 21.06.2022

A. Einleitung

Spätestens ab dem 01.01.2023 müssen juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) – insbesondere auch Kommunen - den neuen § 2b UStG zwingend anwenden. Mit dieser Vorschrift wird die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand grundlegend neu geregelt. Zahlreiche Tätigkeiten der Kommunen, die bisher steuerlich nicht relevant waren, werden dann umsatzsteuerpflichtig.

Für Unternehmen der Energie- und Wasserversorgungswirtschaft führt § 2b UStG in aller Regel zu keiner unmittelbaren Betroffenheit, da diese Tätigkeiten auch heute schon in vollem Umfang umsatzsteuerpflichtig sind. Eine mittelbare Betroffenheit ergibt sich jedoch im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Behandlung der Einräumung einer Konzession, die ebenfalls neu beurteilt werden muss. Bislang stellt die Vergabe der Konzession durch eine Kommune eine weder ertrag- noch umsatzsteuerbare Tätigkeit dar. Vor dem Hintergrund eines [Anwendungsschreibens](#) des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 05.08.2020 wird sich dies jedoch im Geltungsbereich des § 2b UStG für den Bereich der Umsatzsteuer ändern.

In der vorliegenden Anwendungshilfe werden die bisherigen und die künftigen Grundsätze der steuerlichen Behandlung der Konzessionsvergabe dargestellt und der aus Sicht des VKU sich daraus resultierende Handlungsbedarf für die Kommunen und die Konzessionsnehmer aufgezeigt. Insbesondere müsste ggf. der Konzessionsvertrag angepasst werden.

Die veränderte steuerliche Behandlung der Konzessionsvergabe wird sich nicht nur bei der Konzessionsabgabe, sondern auch beim sogenannten Gemeinderabatt auswirken. Dies gilt jedenfalls unter Beachtung der Grundsätze, die die Finanzverwaltung mit einem Schreiben vom 24.05.2017 an den VKU mitgeteilt hatte, demzufolge der Gemeinderabatt – wie auch die Konzessionsabgabe – als Gegenleistung für die Einräumung der Konzession anzusehen sei. Auch dieser Punkt wird mit der vorliegenden Arbeitshilfe beleuchtet.

Wir wünschen eine interessante Lektüre!

B. Fragen & Antworten

Fragenkreis 1: Konzessionsvergabe und Konzessionsabgabe

1. Was ist der wesentliche rechtliche Rahmen für die Konzessionsvergabe?

Die Versorgung der Bürger mit leitungsgebundener Energie oder mit Trinkwasser setzt die Verlegung von Leitungen in öffentlichen Straßen und Wegen voraus. Zu diesem Zweck schließen Energie- und Wasserversorgungsunternehmen mit den jeweiligen Gemeinden Konzessionsverträge ab. Die rechtlichen Rahmenbedingungen dieser Verträge unterscheiden sich je nach dem jeweiligen Medium.

Konzessionsverträge sind dabei im Bereich der Strom- und Gasversorgung gem. § 46 EnWG Wegenutzungsverträge, mit denen eine Gemeinde einem Energieversorgungsunternehmen das Recht einräumt, ihre öffentlichen Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb eines Energienetzes zur allgemeinen Versorgung zu nutzen. Im Wasserbereich wird dem Konzessionsnehmer zudem regelmäßig das Recht eingeräumt, die Bevölkerung mit Wasser zu versorgen.

Für die Einräumung dieses Wegenutzungsrechts kann die konzessionsgebende Kommune die Zahlung einer Konzessionsabgabe verlangen. § 48 Abs. 2 EnWG ermächtigt die Bundesregierung, die Zulässigkeit und die Bemessung der Konzessionsabgabe zu regeln. Dies ist mit der Konzessionsabgabenverordnung (KAV) erfolgt. Die Regelungen zur Bemessung und zulässigen Höhe der Konzessionsabgaben finden sich in § 2 KAV. Dabei legt § 2 KAV für verschiedene Sachverhalte jeweils Höchstgrenzen für die zu entrichtende Konzessionsabgabe fest.

Regelungen zur Konzessionsabgabe Wasser sind in der Anordnung über die Zulässigkeit von Konzessionsabgaben der Unternehmen und Betriebe zur Versorgung mit Elektrizität, Gas und Wasser an Gemeinden und Gemeindeverbände (KAE) enthalten.

Im Bereich der netzgebundenen Wärmeversorgung gilt kein entsprechender regulativer Rahmen. Weder KAV noch KAE sind auf die Bemessung der Gestattungsentgelte anwendbar. Regelungen dazu finden sich aber ggf. in Landesstraßengesetzen (vgl. z.B. § 12 BerlinStrG).

2. Wie wird die Vergabe einer Konzession bisher steuerlich behandelt?

JPdÖR sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) i.S.d. § 4 KStG ertragsteuerpflichtig (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer). Der geltenden Verwaltungspraxis wie auch der herrschenden Meinung zufolge begründet die Vergabe einer Konzession gegen Zahlung der Konzessionsabgabe auf Ebene der Kommunen jedoch keinen BgA. Damit ist die Konzessionsabgabe nicht der Ertragbesteuerung zu unterwerfen.

Umsatzsteuerlich ist zu beachten, dass zwar seit dem 01.01.2017 der neue § 2b UStG grundsätzlich angewendet werden kann, jedoch den betroffenen jPdÖR mit dem sogenannten Optionszeitraum die Möglichkeit geschaffen wurde, bis zum Ablauf des Jahres 2022 die Regelung des § 2 Abs. 3 UStG (alte Fassung; aF) weiter anzuwenden. Von dieser Möglichkeit haben nahezu alle Kommunen Gebrauch gemacht. Der Regelung des § 2 Abs. 3 UStG aF zufolge sind jPdÖR im Wesentlichen nur mit ihren BgA als Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuergesetzes anzusehen. Da die Vergabe der Konzession – wie bereits ausgeführt - keinen BgA begründet, fällt somit bisher auch keine Umsatzsteuer an.

In dem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sich der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 14.12.2012 (XI R 8/10) mit der Frage, ob die Konzessionsabgabe (Strom) umsatzsteuerpflichtig ist, schon einmal befasst hat. In der Vorinstanz vertrat das Finanzgericht Sachsen die Auffassung, die Konzessionsabgabe sei bei der Kommune in einem BgA zu erfassen und die Umsätze dieses BgA seien zu 50 % als steuerbefreite Grundstücksüberlassung nach § 4 Nr. 12 UStG und zu weiteren 50 % als steuerpflichtige Einräumung des Rechts, die Bevölkerung mit Strom zu versorgen, anzusehen.

Hätte der BFH diese Sichtweise bestätigt, hätte dies – obwohl es sich um ein Urteil lediglich zur Umsatzsteuer handelte – zu einer neuen umsatzsteuerlichen und wohl auch zu einer neuen ertragsteuerlichen Beurteilung geführt. Der BFH hat in seinem Urteil aber letztlich nicht darüber entschieden, ob auch er hier vom Vorliegen eines BgA ausgeht. Stattdessen stellte er fest, dass in dem Fall, dass es sich um einen BgA handeln würde, dieser nicht zu 50 %, sondern zu 100 % nach § 4 Nr. 12 UStG steuerbefreite Umsätze ausführen würde, da mit dem Konzessionsvertrag (Strom) ausschließlich ein Wegerecht eingeräumt worden sei. Da die Kommune auf diese Steuerbefreiung nicht erkennbar nach § 9 USG verzichtet hat, entstand aus BFH-Sicht so oder so keine Umsatzsteuerpflicht, so dass es auf das Vorliegen eines BgA nicht ankam.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung hatte die Finanzverwaltung ihre oben dargestellte Praxis weiterführen können, wonach die Einräumung der Konzession weder ertrag- noch umsatzsteuerpflichtig ist.

3. Warum wird die Konzessionsvergabe künftig umsatzsteuerbar?

Ab dem 01.01.2023 müssen jPdÖR zwingend § 2b UStG anwenden, nachdem der sogenannte Optionszeitraum mit Ablauf des 31.12.2022 enden wird. Mit § 2b UStG entfällt die bisherige Anknüpfung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft von jPdÖR an das Vorliegen eines BgA i.S.d. § 4 KStG. Vielmehr orientiert sich die Neuregelung eng an der Systematik des Art. 13 Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Demnach müssen insbesondere 2 Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine entgeltliche Tätigkeit einer jPdÖR als nichtsteuerbar anzusehen ist:

- Es muss sich um eine Tätigkeit im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt handeln und
- die Nichtbesteuerung darf nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung erfordert die erste Voraussetzung – die Tätigkeit im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt – zwingend, dass die jeweilige jPdÖR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig wird. Dieser Sichtweise zufolge führt eine Tätigkeit auf privatrechtlicher Grundlage unabhängig von ihrer Wettbewerbsrelevanz zur Unanwendbarkeit des § 2b UStG und damit zur Umsatzsteuerbarkeit der jeweiligen Tätigkeit.

Mit Blick auf die Einräumung von Konzessionen ist dazu festzustellen, dass der Konzessionsvertrag nach allgemeiner Auffassung ein privatrechtlicher Vertrag ist. Vor diesem Hintergrund war es durchaus naheliegend, dass die Finanzverwaltung, wenn sie sich zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Konzessionsabgabe im Rahmen des § 2b UStG äußern würde, die Umsatzsteuerbarkeit der Konzessionsvergabe annehmen würde.

Mit Schreiben vom 05.08.2020 hat sich das BMF zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Konzessionsabgabe unter § 2b UStG umfassend geäußert. Erwartungsgemäß kommt die Finanzverwaltung darin zu dem Ergebnis, dass die Einräumung eines Wegenutzungsrechts durch die Gemeinden gegen Zahlung einer Konzessionsabgabe im Rahmen eines privatrechtlichen Vertrags erfolgt und damit immer umsatzsteuerbar ist.

4. Greift für die Konzessionsvergabe künftig eine Steuerbefreiung?

Wie bereits unter 2. ausgeführt, hat der BFH mit Urteil vom 14.12.2012 (XI R 8/10) entschieden, dass es sich im Falle der Einräumung einer Konzession für ein Stromnetz in vollem Umfang um eine steuerbefreite Grundstücksüberlassung i.S.d. § 4 Nr. 12 UStG handelt.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung wurde eigentlich erwartet, dass das BMF dieser folgen und zumindest im Bereich der Vergabe der Strom- und Gaskonzessionen in vollem Umfang von einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG ausgehen wird. Denn nach § 46 EnWG handelt es sich in diesen Fällen um reine Wegenutzungsverträge, die der Rechtsprechung zufolge steuerbefreit sind. Unklar erschien allenfalls, in welchem Umfang dies dann auch für den Bereich der Vergabe der Wasserkonzession gelten würde. In Konzessionsverträgen in der öffentlichen Wasserversorgung wird dem Konzessionsnehmer regelmäßig nicht nur ein Wegerecht, sondern auch das Recht eingeräumt, die Bevölkerung mit Wasser zu versorgen. Die Einräumung dieses Rechts kann nicht nach § 4 UStG von der Umsatzsteuer befreit sein. Vor diesem Hintergrund stellte sich die Frage, ob die Finanzverwaltung in ihrem Anwendungsschreiben für eine Wasserkonzession nur eine teilweise Steuerbefreiung annehmen und ob sie Aussagen dazu treffen wird, wie eine Aufteilung zwischen steuerpflichtigen und steuerbefreiten Umsätzen vorgenommen werden könnte.

Im Anwendungsschreiben vom 05.08.2020 geht das BMF jedoch auf die vorgenannte BFH-Rechtsprechung gar nicht ein. Die Finanzverwaltung wendet also das Urteil offenkundig nicht an. Stattdessen wird in dem BMF-Schreiben ausgeführt, dass ein Konzessionsvertrag zwar unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a und c UStG fallen kann, dass dies aber davon abhängig sei, ob im konkreten Fall eine Vermietung und Verpachtung i.S.d. des Unionsrechts vorliegt. Danach setze die Vermietung eines Grundstücks voraus, das 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. Im Falle der Bestellung eines dinglichen Nutzungsrechts sei es dabei nicht erforderlich, dass der Nutzungsberechtigte das Nutzungsrecht alleine ausüben kann. Vielmehr genüge es in diesen Fällen, dass der Nutzungsberechtigte – vergleichbar mit einem Eigentümer – Unbefugte von der Nutzung ausschließen kann.

Aussagen dazu, ob diese Voraussetzungen typischerweise bei den hier zu beurteilenden Konzessionsverträgen erfüllt sind, enthält das BMF-Schreiben nicht. Auch Ausführungen dazu, wie ein Konzessionsvertrag konkret ausgestaltet sein müsste, um die Anforderungen an die Steuerbefreiung zu erfüllen, enthält das Anwendungsschreiben nicht.

Aus Sicht des VKU sind die in dem BMF-Schreiben enthaltenen Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a und c UStG jedenfalls ganz regelmäßig nicht erfüllt. Dem Konzessionsnehmer wird insbesondere weder ein dingliches Nutzungsrecht noch das Recht eingeräumt, unbefugte Dritte von der Nutzung des Grundstücks auszuschließen. Den Vorgaben des Anwendungsschreibens der Finanzverwaltung zufolge kann damit bei der Einräumung einer Konzession entgegen der BFH-Rechtsprechung keine steuerbefreite Grundstücksüberlassung vorliegen.

Vor diesem Hintergrund ist unklar, aus welchen Gründen die Finanzverwaltungen in mindestens drei Bundesländern (Hessen, Nordrhein-Westfalen und Bayern) entschieden haben, dass jeweils konkret vorgelegte Konzessionsverträge so ausgestaltet seien, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG greift. Auch wenn eine solche Aussage seitens der Finanzverwaltung grundsätzlich geeignet erscheint, Rechtssicherheit zu schaffen, wird dieses Ziel vorliegend leider nicht erreicht. Es ist weder allgemein bekannt, über welche Verträge die Finanzverwaltungen konkret entschieden haben, noch wurde mitgeteilt, welche konkreten vertraglichen Ausgestaltungen zur Folge hatten, dass die jeweiligen Landesbehörden von einer Vermietung und Verpachtung i.S.d. des Unionsrechts ausgegangen sind. Hinzu kommt, dass solche Äußerungen der Finanzverwaltung nach Wissen des VKU nur in wenigen Bundesländern getroffen wurden, so dass eine bundesweit vereinheitlichte Praxis nicht gewährleistet ist.

Für die konzessionsgebenden Kommunen ergibt sich somit eine hohe Rechtsunsicherheit. Einerseits scheint es so zu sein, dass die Finanzverwaltung in Teilen die Auffassung vertritt, bestimmte, der Allgemeinheit jedoch nicht bekannte Konzessionsverträge seien so ausgestaltet, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG greift, und andererseits ist jedenfalls dem VKU keine in der Praxis verbreitete vertragliche Ausgestaltung von Konzessionsverträgen bekannt, die die Anforderungen, die in dem BMF-Schreiben von 05.08.2020 enthalten sind, in rechtlicher Hinsicht erfüllen würde.

5. Was empfiehlt der VKU mit Blick auf die unter 4. beschriebene Rechtsunsicherheit?

Aus Sicht des VKU sollten Kommunen das Risiko nicht eingehen und darauf vertrauen, dass die Finanzverwaltung bei dem jeweils mit dem Konzessionsnehmer abgeschlossenen Vertrag davon

ausgehen wird, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG tatsächlich greifen. Die beschriebene Rechtsunsicherheit kann auch nicht dadurch behoben werden, dass die jeweilige Kommune beim zuständigen Finanzamt die Erteilung einer verbindlichen Auskunft beantragt, da die formalen Voraussetzungen für eine solche Auskunft nicht erfüllt sein dürften.

Der Wortlaut des BMF-Schreibens spricht aus Sicht des VKU – wie bereits unter 4. ausgeführt – eindeutig gegen die Anwendbarkeit der Steuerbefreiungsnorm und die Gründe, warum vereinzelte Landesfinanzbehörden in Bezug auf konkrete Verträge anders entschieden haben, sind unbekannt.

Unterwirft eine Kommune demnach die Konzessionsabgabe über den 31.12.2022 hinaus nicht der Umsatzsteuer, geht sie damit das Risiko ein, dass dies im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung aufgegriffen und die Umsatzsteuer somit nachträglich und verzinst erhoben wird.

Aus diesem Grund empfiehlt der VKU, die Einräumung der Konzession ab dem 01.01.2023 umsatzsteuerpflichtig zu behandeln. Im Zweifel sollte die Kommune auf eine eventuell bestehende Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG gem. § 9 UStG verzichten. Dazu sollten – falls der geltende Vertrag eine solche Klausel nicht bereits enthält – in dem Vertrag eine entsprechende Umsatzsteuerklausel aufgenommen werden und im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen die entsprechenden Umsatzsteuerbeträge angegeben und abgeführt werden.

Die regelmäßig durch den Netzbetreiber erteilten Gutschriften über die Konzessionsabgabe müssen dann auch sämtliche Anforderungen an eine Rechnung i.S.d. [§ 14 Abs. 4 UStG](#) erfüllen. Ist dies der Fall, kann der Konzessionsnehmer aus der Rechnung/der Gutschrift den Vorsteuerabzug geltend machen, so dass die Umsatzsteuerpflicht ohne nachteilige Auswirkungen bleibt. Im Gegenteil: Unter Umständen ergeben sich für die Kommune in dem Zusammenhang neue Möglichkeiten, für Eingangsleistungen mit Bezug zur Konzessionsvergabe (z.B. Beratungsleistungen) den Vorsteuerabzug geltend zu machen.

6. Wann entsteht die Umsatzsteuer auf die Einräumung der Konzession?

Die Umsatzsteuer entsteht im Rahmen der sogenannten Sollversteuerung zu dem Zeitpunkt, in dem die jeweilige steuerpflichtige Leistung als ausgeführt anzusehen ist, § 13 UStG.

Zu beachten ist, dass die Einräumung der Konzession auf Grundlage des Konzessionsvertrags zwischen Konzessionsgeber und Konzessionsnehmer ein Dauerschuldverhältnis begründet. Bei Dauerschuldverhältnissen kommt es für die Frage, wann die Leistung als ausgeführt anzusehen ist, darauf an, ob mit dem jeweiligen Vertrag eine einheitliche, andauernde Leistung erbracht wird oder ob wirtschaftlich abgrenzbare und gesondert abgerechnete Teilleistungen erbracht werden.

Ein Konzessionsvertrag wird in aller Regel über einen Zeitraum von mehreren Jahren abgeschlossen. Erst mit Beendigung dieses Vertrages ist die Leistung des Konzessionsgebers damit abschließend ausgeführt. Aus den vertraglichen Vereinbarungen, die eine jährliche Abrechnung der Kon-

zessionsabgabe vorsehen, ergibt sich jedoch, dass die Vertragsparteien dem Dauerschuldverhältnis jährliche Teilleistungen zugrunde legen. Zeitpunkt der Ausführung der Leistung und somit auch Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer ist damit grundsätzlich der Ablauf des Jahres, für das der Konzessionsnehmer die jeweilige Endabrechnung der Konzessionsabgabe vornehmen muss.

Zu beachten ist, dass für eventuell unterjährig zu leistende Abschlagszahlungen/Vorauszahlungen auf die Konzessionsabgabe im Rahmen der sogenannten Ist-Versteuerung die Umsatzsteuer bereits im Voranmeldungszeitraum ihrer Vereinnahmung entsteht. Auch für diese Abschlagszahlungen müssen daher Rechnungen/Gutschriften ausgestellt werden, die die Voraussetzungen einer Rechnung erfüllen.

7. Welcher Steuersatz greift für die Vergabe der Wasserkonzession?

Die Lieferung von Wasser unterliegt gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Anlage 2 Nr. 34 UStG dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BFH unterliegen Leistungen, wie etwa das Legen von Wasserhausanschlüssen, ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz, weil sie als unentbehrlich für die Wasserlieferung und somit als deren Teilaspekt anzusehen sind. Damit stellt sich die Frage, ob u.U. auch die Einräumung der Konzession als Teilaspekt der Wasserlieferung anzusehen ist und somit ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz unterliegen würde.

Dies wird in der Praxis nicht der Fall sein. Das Kriterium der Unentbehrlichkeit für die Wasserlieferung wird durch die Finanzverwaltung relativ eng ausgelegt, um Abgrenzungsprobleme zu vermeiden. In ihrem Anwendungsschreiben vom 04.02.2021 zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für das Legen von Wasserhausanschlüssen wird ausgeführt, dass Eingangsleistungen an das Unternehmen das den Hausanschluss legt – also in aller Regel der Wasserversorger – nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Vorleistungen an Wasserversorger sollen demnach auch dann nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, wenn sie unentbehrlich für die spätere Wasserlieferung sind. Allein diesen Grundsätzen zufolge kann also auch die Einräumung der Konzession nicht begünstigt sein, denn auch diese ist eine Vorleistung an den Wasserversorger.

Die Einräumung der Konzession Wasser unterliegt also dem Regelsteuersatz von 19 %.

8. Muss im Konzessionsvertrag eine Anpassung erfolgen?

Wie schon unter 5. ausgeführt, sollte eine Kommune angesichts der dargestellten Rechtsunsicherheit im Zweifel auf die Steuerbefreiung verzichten. Schon aus diesem Grund sollte ggf. eine Vertragsanpassung dergestalt vorgenommen werden, dass die vertraglich vereinbarte Konzessionsabgabe vom Konzessionsnehmer zzgl. Umsatzsteuer zu zahlen ist.

Ohne eine solche Umsatzsteuerklausel besteht zudem das Risiko, dass die im Konzessionsvertrag vereinbarte Konzessionsabgabe als Brutto-Entgelt für die Einräumung der Konzession anzusehen ist. In dem Fall wäre es nicht möglich, auf die vereinbarten Beträge Umsatzsteuer aufzuschlagen,

sondern die Beträge würden sich inklusive Umsatzsteuer verstehen. Folge wäre ein um die Umsatzsteuer vermindertes Aufkommen der Konzessionsabgabe auf Ebene der Kommune.

Würde man im Rahmen der Abrechnung der Konzessionsabgabe entgegen der als Brutto-Vereinbarung anzusehenden Entgelt-Regelung im Konzessionsvertrag die Umsatzsteuer auf die volle Konzessionsabgabe berechnen, würden sich für den Konzessionsnehmer steuerliche Risiken ergeben. Zum einen bestünde für den Konzessionsnehmer das Risiko, dass ihm der Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung/Gutschrift gekürzt wird, da eine höhere Umsatzsteuer berechnet werden würde, als der Vertrag es vorsieht. Zum anderen würde der Konzessionsnehmer in diesem Fall eine Konzessionsabgabe zahlen, die über die vertraglich vereinbarten Beträge hinausgeht. Soweit die Konzessionsabgabe an die Gesellschafter-Kommune des Konzessionsnehmers gezahlt wird, würde dies zu verdeckten Gewinnausschüttungen in Höhe der Differenz zwischen der vertraglich vereinbarten und der tatsächlich gezahlten Konzessionsabgabe führen.

Aus diesen Gründen ist demnach dringend zu empfehlen, in den Konzessionsvertrag eine Umsatzsteuerklausel aufzunehmen.

Diese sollte mindestens die folgenden Elemente enthalten:

- Klarstellung, dass es sich bei der vereinbarten Konzessionsabgabe um einen Nettobetrag handelt
- Hinweis, dass der Konzessionsnehmer die Konzessionsabgabe ab dem 01.01.2023 zuzüglich Umsatzsteuer schuldet
- Regelung, wonach der Konzessionsnehmer verpflichtet ist, eine Gutschrift zu erstellen, die den Anforderungen des § 14 Abs. 2 u. Abs. 4 UStG entspricht
- Regelung, wonach die Kommune verpflichtet ist, dem Konzessionsnehmer die für die Gutschrifterstellung notwendigen Informationen mitzuteilen.

Eine vertragliche Regelung könnte demnach beispielhaft wie folgt lauten:

„Bei der Konzessionsabgabe handelt es sich um einen Nettobetrag. *[Der Konzessionsnehmer]* schuldet *[der Konzessionsgeberin]* ab dem 01.01.2023 die Konzessionsabgabe zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer. Die Parteien sind sich einig, dass die Abrechnung der Konzessionsabgabe im Wege der umsatzsteuerlichen Gutschrift gem. § 14 Abs. 2 S. 2 UStG durch *[den Konzessionsnehmer]* erfolgt. *[Die Konzessionsgeberin]* muss *[dem Konzessionsnehmer]* sämtliche Informationen zur Verfügung stellen, die für Erstellung einer Gutschrift i.S.d. § 14 Abs. 2 S. 2 u. Abs. 4 UStG erforderlich sind.

9. Darf auf die in der KAV bzw. in der KAE genannten Höchstpreise Umsatzsteuer erhoben werden?

Angesichts des Umstandes, dass die KAV und die KAE einerseits für die Konzessionsabgabe Höchstbeträge definieren und andererseits keine Regelung dazu enthalten, ob es sich um

Brutto- oder um Nettobeträge handelt, stellt sich die Frage, ob auf diese Beträge aus konzessionsabgabenrechtlicher Sicht zusätzlich Umsatzsteuer erhoben werden kann. Aus Sicht des VKU ist dies sowohl angesichts des Wortlauts der jeweiligen Regelungen als auch unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der KAV/KAE unproblematisch der Fall.

§ 1 Abs. 2 KAV sieht ausdrücklich vor, dass die Konzessionsabgabe „Entgelt“ für die Einräumung der Konzession darstellt. Und auch § 1 Abs. 1 A/KAE bestimmt, dass Konzessionsabgaben alle „Entgelte“ sind, die ein Versorgungsunternehmen für die Gestattung der Benutzung der Verkehrsräume entrichtet. Beide Regelungen bedienen sich also des Begriffs des „Entgelts“, der in § 10 Abs. 1 S. 2 UStG für umsatzsteuerliche Zwecke definiert ist. Entgelt ist demnach alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer ist demnach nicht Teil des Entgelts, so dass die in KAV/KAE geregelten Höchstbeträge als Netto-Beträge anzusehen sind, auf die die Umsatzsteuer ggf. aufzuschlagen ist.

Dies ist zudem vereinbar mit Sinn und Zweck der KAV/KAE. Nach der Ratio der Höchstbetrags-Regelungen sollen weder die Unternehmen mehr aufwenden müssen, als in der KAV/KAE vorgesehen, noch soll den Kommunen mehr zufließen. Eine zusätzliche Umsatzsteuer bedeutet allerdings keinen zusätzlichen Aufwand für die Unternehmen, da sie grundsätzlich wiedererstattet wird. Auch den Kommunen fließt nicht mehr zu, da die Umsatzsteuer nicht bei ihnen verbleibt. Eine Einbeziehung der Umsatzsteuer führt damit nicht dazu, dass der Zweck der KAE oder KAV unterlaufen wird.

Bestätigt wird diese Auffassung auch durch das Urteil des OLG Karlsruhe Urteil vom 27.03.2019 ([6 U 113/18 Kart](#)). In Rz. 51 geht der Senat auf die Frage ein, ob die Zahlung der Umsatzsteuer dazu führt, dass die gesetzlichen Höchstsätze überschritten werden. Das Gericht verneint dies. Ein Verstoß gegen die preisrechtlichen Vorschriften der KAV liege nicht vor.

10. Ändert sich auch die ertragsteuerliche Behandlung der Konzessionsvergabe?

§ 2b UStG wird zur Folge haben, dass sich ab dem 01.01.2023 die körperschaft- und gewerbesteuerliche Behandlung kommunaler Sachverhalte von der umsatzsteuerlichen Behandlung unterscheiden können, da die Neuregelung nicht auf das Bestehen eines BgA i.S.d. § 4 KStG abstellt. Es wird daher künftig häufig vorkommen, dass bestimmte auf kommunaler Ebene realisierte Sachverhalte zwar der Umsatzsteuerpflicht, nicht aber der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Dies insbesondere auch dann, wenn die Umsatzsteuerpflicht nicht aus Gründen der ansonsten drohenden Wettbewerbsverzerrungen, sondern daraus resultiert, dass die jeweilige jPdöR auf privatrechtlicher Grundlage tätig wird.

Auch die Konzessionsvergabe wird ab dem 01.01.2023 umsatzsteuerbar, weil der Konzessionsvertrag als privatrechtlicher Vertrag anzusehen ist und die Kommunen daher insoweit auf privat-

rechtlicher Grundlage tätig werden. Dieses Kriterium ist jedoch für die Frage nach der Körperschaftsteuerpflicht weiterhin nicht relevant. Daher gibt es für die Finanzverwaltung keinen Anlass, die bisherige ertragsteuerliche Behandlung der Konzessionsvergabe zu überdenken. Entsprechende Überlegungen innerhalb der Finanzverwaltung sind dem VKU auch nicht bekannt.

Die ertragsteuerliche Behandlung der Konzessionsvergabe bleibt damit unverändert. Auch künftig wird die Konzessionsabgabe also nicht in einem BgA vereinnahmt. Sie unterliegt daher weiterhin nicht der Körperschaft- und Gewerbesteuer.

Fragenkreis 2: Gemeinderabatt

1. Auf welcher rechtlichen Grundlage wird der Gemeinderabatt gewährt?

Grundsätzlich gilt für die Einräumung der Konzession ein Nebenleistungsverbot, für das jedoch in § 3 KAV ausdrückliche Ausnahmen vorgesehen sind. Eine dieser Ausnahmen ist der Gemeinderabatt, der in § 3 Abs. 1 Nr. KAV geregelt ist. Danach dürfen Versorgungsunternehmen und Gemeinden neben oder anstelle von Konzessionsabgaben für einfache oder ausschließliche Wegerechte unter anderem Preisnachlässe für den in Niederspannung oder in Niederdruck abgerechneten Eigenverbrauch der Gemeinde bis zu 10 vom Hundert des Rechnungsbetrages für den Netzzugang vereinbaren oder gewähren.

Konkret vereinbart wird der Gemeinderabatt letztlich im Konzessionsvertrag. Häufig, aber nicht in allen Fällen, wird dabei eine dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 Nr. 1 KAV entsprechende Formulierung verwendet. In jedem Fall muss eine vertragliche Regelung sicherstellen, dass der in der KAV geregelte Höchstbetrag nicht überschritten wird.

Im Bereich der Wasserversorgung ist § 6 KAE zu beachten. Dieser legt zunächst fest, dass Gemeinden sonstige Leistungen (z.B. Verwaltungskostenbeiträge, Sachleistungen) von Versorgungsunternehmen neben oder anstelle von Konzessionsabgaben nicht mehr erheben dürfen. § 12 A/KAE macht sodann für den Gemeinderabatt von diesem Grundsatz eine Ausnahme. Der Rabatt darf demnach neben oder anstelle der Konzessionsabgaben erhoben werden. Anders als im Anwendungsbereich der KAV, wo sich der Rabatt auf den Netzzugang beschränkt, beträgt der Gemeinderabatt nach der KAE 10 % des Rechnungsbetrags für die Wasserlieferung.

Anders als bei Strom, Gas und Wasser gibt es im Bereich der Wärmekonzessionen keine allgemein geltenden Regelungen, die Höchstpreise für Entgelte für die Einräumung einer Konzession vorsehen.

2. Bezieht sich der Rabatt auf den in der Rechnung ausgewiesenen Bruttobetrag, oder auf den Nettobetrag?

Dem Wortlaut der KAV zufolge beträgt der Gemeinderabatt „10 vom Hundert des Rechnungsbetrages für den Netzzugang“. Nach der Verkehrsauffassung bezieht sich der Begriff „Rechnungsbetrag“ auf alles, was dem Empfänger der jeweiligen Leistung in Rechnung gestellt wird und dies schließt die Umsatzsteuer mit ein. Sollte also zwischen Kommune und Konzessionsnehmer eine Vereinbarung getroffen worden sein, die dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 Nr. 1 KAV entspricht, geht der VKU davon aus, dass der Kommune ein Rabatt in Höhe von 10 % des Bruttobetrags über die Rechnung für den Netzzugang zu gewähren ist.

Mit Beschluss vom 29.09.2021 ([3 Kart 210/20](#)) hat das Oberlandesgericht (OLG) Düsseldorf jedoch u.a. entschieden, dass der Rabatt nur auf den Nettobetrag gewährt werden kann. Hier bleibt abzuwarten, wie der Bundesgerichtshof entscheiden wird.

3. Bezieht sich der Rabatt auch auf gesetzliche Umlagen?

Die Frage, ob der Gemeinderabatt den gesamten für die Netznutzung abgerechneten Betrag – also auch Abgaben, Umlagen und Entgelte für den Messstellenbetrieb – umfasst, oder ob er sich lediglich auf die Netzentgelte im engeren Sinne, den Arbeits-, Leistungs- und Grundpreis bezieht, wird seit Jahren diskutiert. Wie die bislang vorherrschende Literaturmeinung, hat auch der VKU stets die Auffassung vertreten, dass auch die gesetzlichen Umlagen nach § 3 KAV rabattiert werden können.

In seinem bereits unter 2. genannten Beschluss vom 20.09.2021 hat das OLG Düsseldorf jedoch entschieden, dass es sich bei dem Gemeinderabatt um eine Regelung handle, die eine Ausnahme von dem grundsätzlichen Nebenleistungsverbot des § 3 KAV normiere und die deshalb grundsätzlich eng auszulegen sei. Aus diesem Grund seien lediglich Netzentgelte im engeren Sinne der Rabattierung zugänglich. Aus Sicht des VKU ist davon auszugehen, dass der Bundesgerichtshof diese Sichtweise bestätigen wird. Auch hier muss aber letztlich das Urteil des BGH abgewartet werden.

4. Handelt es sich beim Gemeinderabatt steuerlich um einen echten Rabatt?

Ursprünglich wurde der Gemeinderabatt als ein echter Rabatt i.S.d. Abschnitt 10.3 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) behandelt. Dieser führte zur Minderung des Entgelts für die Lieferung. Der auf den Rabatt entfallende Umsatzsteuer-Betrag wurde also weder der Kommune in Rechnung gestellt, noch wurde er an das Finanzamt abgeführt.

Mit Schreiben vom 24.05.2017 an den VKU informierte das BMF über eine Änderung dieser Praxis. Seither geht die Finanzverwaltung davon aus, dass es sich bei dem Gemeinderabatt um ein (zusätzliches) Entgelt für die Überlassung der Wegerechte durch die Kommune an den Netzbetreiber handelt. § 3 Abs. 1 Nr. 1 KAV beschreibe neben der Konzessionsabgabe einen zusätzlichen

Geldanspruch der Kommune und habe daher keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die Energielieferung an die Kommune.

Auch wenn das Schreiben des BMF sich konkret nur auf Sachverhalte im Anwendungsbereich der KAV bezieht, hat die Praxis gezeigt, dass die Finanzverwaltung die gleichen Grundsätze auch im Bereich der Wasserkonzessionen und mitunter – je nach vertraglicher Ausgestaltung - auch im Wärmebereich anwendet.

Diese Änderung der Verwaltungspraxis hatte bei den betroffenen Unternehmen einen erheblichen Umsetzungsaufwand verursacht. Dies wurde noch dadurch verschärft, dass die Finanzverwaltung die neuen Grundsätze auch rückwirkend angewandt hatte.

Aus Sicht des VKU lässt der Wortlaut der KAV durchaus eine Auslegung zu, wie sie die Finanzverwaltung vorgenommen hat. Es sprechen jedoch auch sehr gute Argumente für die Annahme eines echten Rabatts.

Inzwischen liegt eine erste Gerichtsentscheidung zu der Thematik vor. Mit Urteil vom 29.11.2021 (7 K 7218/19) hat das Berlin-Brandenburg die Auffassung der Finanzauffassung für einen Sachverhalt aus dem Bereich Wärmeversorgung bestätigt. Im konkreten Fall wurde in der Präambel des Fernwärmegestattungsvertrags dargelegt, dass gesetzliche Grundlage des Vertrages die KAE ist. Unmittelbare Geltung hat die KAE – wie bereits oben ausgeführt - nur für Wasserkonzessionsverträge; die Regelungen wurden also nur durch die Parteien in den Vertrag einbezogen. Dem FG zufolge kann der Gemeinderabatt nach den Vorgaben der KAE nicht als Verbilligung einer Sachleistung angesehen werden. Ein echter Rabatt liege demnach nicht vor. Das Gericht hat die Revision zugelassen. Ob die Klägerin Revision eingelegt hat, ist nicht bekannt.

5. Wie wirkt sich die Anwendung des § 2b UStG auf den Gemeinderabatt aus?

Wie im Fragenkreis ausgeführt, ist die Einräumung einer Konzession ab dem 01.01.2023 im Anwendungsbereich des § 2b UStG als umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit der Kommunen anzusehen, wobei empfohlen wird, im Zweifel auf eine eventuelle Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG zu verzichten. Die Konzessionsabgabe ist damit als Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung der Kommune anzusehen und der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung, die vom FG Berlin-Brandenburg bestätigt wurde, stellt auch der Gemeinderabatt eine Gegenleistung für die Einräumung der Konzession dar. Damit ist nach derzeitigem Stand auch der Gemeinderabatt der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen. Wie bei der Konzessionsabgabe müssen für den Gemeinderabatt Abrechnungsdokumente erstellt werden, die die gesetzlichen Anforderungen an eine Rechnung/Gutschrift erfüllen, um dem Konzessionsnehmer den Vorsteuerabzug daraus zu ermöglichen. Hier wird der Art und Weise der Abrechnung des Gemeinderabatts eine hohe Bedeutung zukommen.

Einer bisher verbreiteten Praxis zufolge nimmt der Versorger eine abnahmestellenscharfe Abrechnung des Gemeinderabatts vor. Teilweise wird hier zunächst das vollumfängliche Entgelt in

Rechnung gestellt und der Rabatt zu einem späteren Zeitpunkt in Form einer Gutschrift gewährt. In anderen Fällen wird der Kommune von Anfang an lediglich das um den Rabatt reduzierte Entgelt in Rechnung gestellt. Dies hat zur Folge, dass sich der Vorteil aus der Rabattgewährung auf sämtliche Abnahmestellen und damit auf verschiedene Haushaltsstellen der Kommune verteilt.

Ob diese Praxis künftig weiterhin praktikabel ist, erscheint unklar. So wäre etwa zu beachten, dass die Kommune im Rahmen der Ist-Versteuerung (vgl. Ausführungen unter Fragenkreis 1, Nr. 6) die einzelnen Rabattierungen im Voranmeldezeitraum, in dem sie gewährt und von der Kommune vereinnahmt werden, in den jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen berücksichtigt werden müssen.

Vor dem Hintergrund, dass für den Gemeinderabatt ab dem 01.01.2023 Rechnungen/Gutschriften erteilt werden müssen, die den Vorgaben des § 14 Abs. 4 UStG entsprechen, könnte es sich als praktikabler erweisen, dass der Gemeinderabatt unmittelbar zwischen Konzessionsnehmer und Kommune gesondert oder gemeinsam mit der Konzessionsabgabe zentral abgerechnet und der Kommune unmittelbar ausgezahlt wird. Eine Rabattierung des Entgelts für die Energie- bzw. Wasserlieferungen erfolgt dann nicht mehr, so dass sich in diesem Verhältnis keine umsatzsteuerlichen Besonderheiten mehr ergeben würden.

Die Abrechnung von Konzessionsabgabe und Gemeinderabatt würde in Form einer Gutschrift, die der Konzessionsnehmer erteilt, erfolgen. Die Gutschrift des Konzessionsnehmers müsste den Vorgaben des § 14 Abs. 2 S. 2 u. Abs. 4 UStG entsprechen.

C. Ansprechpartner

Steuerrecht: Andreas Meyer | Bereichsleiter Finanzen und Steuern | 030.58580-138 | meyer@vku.de

Konzessionsrecht: Dr. Andreas Zuber | Geschäftsführer Recht, Finanzen und Steuern | 030.58580-130 | zuber@vku.de