

Kommunalberatung



Mandanteninformation

Kommunalberatung K2/2022

Mandanteninformation Kommunalberatung K2/2022

Informationen zu aktuellen Entwicklungen zur Besteuerung der öffentlichen Hand sowie zu weiteren interessanten Entwicklungen für Landkreise, Städte, Gemeinden und ihre Unternehmen

Inhaltsverzeichnis

1	Aktuelles zum § 2b UStG	2
1.1	Konzessionsabgabe und Kommunalrabatt - Aktuelle Entwicklungen.....	2
1.2	Bayerisches Landesamt für Steuern nimmt zur Unternehmereigenschaft der Landratsämter Stellung	3
1.3	Vorsteuerabzug in der Abfallwirtschaft - Vorbild auch für weitere Bereiche in der öffentlichen Verwaltung?.....	5
1.4	Einführungsschreiben zur Befreiung der Leistungen selbständiger Zusammenschlüsse an ihre Mitglieder (§ 4 Nr. 29 UStG)	6
1.5	Neue Fragebögen zur umsatzsteuerlichen Erfassung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und von Organisationseinheiten von Bund und Ländern.....	6
2	Grundsteuerreform 2022/2025 – Relevante Grundsteuerbefreiungen für die öffentliche Hand.....	7
2.1	Befreiung von der Erklärungspflicht und Fristverlängerung zur Abgabe	7
2.2	Die einzelnen relevanten Befreiungsvorschriften	7
2.3	Rückausnahme von der Befreiung bei Wohnzwecken.....	8
2.4	Nur teilweise Nutzung für einen steuerbegünstigten Zweck (§ 8 GrStG).....	8
3	Ukraine-Krieg und Bauvergabeverfahren	9
3.1	Ausgangslage	9
3.2	Rechtslage.....	9
3.3	Wie aber damit umgehen?.....	9
	Fundstellennachweis.....	10

1 Aktuelles zum § 2b UStG

1.1 Konzessionsabgabe und Kommunalrabatt - Aktuelle Entwicklungen

Städte und Gemeinden erhalten von Versorgungsunternehmen die sog. Konzessionsabgabe als Gegenleistung für die Nutzung öffentlicher Verkehrswege, sowie die Verlegung und den Betrieb der Energieversorgungsleitungen (Strom und Gas). Die Konzessionsabgabe fiel bei der öffentlichen Hand bisher in den Bereich der Vermögensverwaltung und war somit in der Umsatzsteuer nicht steuerbar.

Ab Anwendung des § 2b UStG wird die Konzessionsabgabe künftig steuerbar sein. Laut BGH stellt der Konzessionsvertrag einen privatrechtlichen Vertrag dar. Somit ist der Anwendungsbereich des § 2b UStG hinsichtlich der Konzessionsabgabe nicht eröffnet. Vielmehr werden die Städte und Gemeinden mit der Konzessionsabgabe stets unternehmerisch tätig sein.

Derzeit kommen Versorgungsunternehmen genau mit diesem Thema auf die Städte und Gemeinden zu, um mit den einzelnen Kommunen die künftige umsatzsteuerliche Abwicklung der Konzessionsabgabe zu klären.

Daher nachfolgend ein kurzer Überblick über die Entwicklungen der letzten Jahre und den aktuellen Sachstand:

Mit Schreiben vom 5. August 2020 hat die Finanzverwaltung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Konzessionsabgabe unter § 2b UStG Stellung genommen und führt aus, dass die Konzessionsabgabe unter Anwendung des § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a) bzw. c) UStG steuerfrei sein **kann**.

Aufgrund der danach herrschenden Unsicherheit bezüglich der Anwendbarkeit der vorgenannten Steuerbefreiungsvorschrift hat das Bayerische Landesamt für Steuern (BayLfSt) mit Schreiben vom 17. Mai 2021 zu dem Thema Stellung genommen (vgl. [Newsletter K2/2021](#)).

Das **BayLfSt** geht davon aus, dass die Konzessionsabgabe nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a) bzw. c) UStG **steuerfrei** ist, wenn der Vertrag auf Grundlage des **Musterkonzessionsvertrags** der Bayerischen Staatskanzlei geschlossen wurde. Zumindest für bayerische Kommunen wird also auch ab Anwendung des § 2b UStG die Konzessionsabgabe grundsätzlich umsatzsteuerfrei sein, wenn der vorgenannte Musterkonzessionsvertrag verwendet wurde. In anderen Bundesländern stellt sich die umsatzsteuerliche Behandlung unter Umständen anders dar.

Auf die **Umsatzsteuerbefreiung** nach § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a) oder c) UStG kann gemäß **§ 9 UStG verzichtet** werden. Wird diese Option zur Umsatzsteuer ausgeübt, wird die Konzessionsabgabe künftig umsatzsteuerpflichtig und somit zuzüglich 19% Umsatzsteuer an die Städte und Gemeinden ausgezahlt. Die Kommunen haben diese Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen, können jedoch im Gegenzug den Vorsteuerabzug aus Kosten im Zusammenhang mit der Konzessionsabgabe geltend machen.

Knüpfen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes an den sogenannten Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG an, wie etwa die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG oder die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG ist die Konzessionsabgabe im Gesamtumsatz zu berücksichtigen, wenn zur Umsatzsteuer optiert wurde.

Bleibt die Abgabe **steuerfrei** nach § 4 Nr. 12 UStG, weil die Option nicht ausgeübt wurde, fließt sie **nicht** in den Gesamtumsatz ein.

Zusätzlich zur Konzessionsabgabe eingeräumte **Kommunalrabatte**, die den Gemeinden nach § 3 Abs. 1 S. 1 KAV gewährt werden, stellen gemäß BMF-Schreiben vom 24. Mai 2017 **zusätzliches Entgelt zur Konzessionsabgabe** dar. Es gilt daher darauf zu achten, beide Vergütungen umsatzsteuerlich gleich zu behandeln. Wird also zur Umsatzsteuer optiert ist auch auf den Kommunalrabatt Umsatzsteuer abzuführen und dieser in der Umsatzsteuererklärung als Umsatz zu deklarieren.

Die genannte Vorgehensweise hinsichtlich der Option zur Umsatzsteuerpflicht betrifft des Weiteren nicht nur die Konzessionsabgabe, sondern auch die in der Praxis ebenfalls häufig anzutreffende Bestellung dinglicher Nutzungsrechte gegenüber Netzbetreibern an fiskalischen Grundstücken. Auch hier ist strittig, ob es sich tatsächlich um die Vermietung eines Grundstücks im unionsrechtlichen Sinne handelt, und jeder Sachverhalt ist im Einzelfall zu prüfen. Auch in diesen Fällen kann auf die Umsatzsteuerbefreiung verzichtet und zur Umsatzsteuer optiert werden.

1.2 Bayerisches Landesamt für Steuern nimmt zur Unternehmereigenschaft der Landratsämter Stellung

Wie bereits im [Newsletter 2/2020](#) erläutert, kommt den Landratsämtern in Bayern eine Doppelstellung als Staatsbehörde und Kreisbehörde zu, die umsatzsteuerlich viele Fragen aufwirft. Mittlerweile sind die Erörterungen auf Bund-Länder-Ebene zur Erfassung und Umsatzbesteuerung derartiger janusköpfiger Einrichtungen abgeschlossen. Anders als von bayerischen Spitzenverbänden und Ministerien erhofft, konnte man sich jedoch nicht auf Erleichterungen in Form einer gemeinsamen Umsatzsteuererklärung einigen. Vielmehr ist die Auftrennung in zwei Rechtspersönlichkeiten auch in der Umsatzsteuer konsequent nachzubilden.

Einzelheiten und weitere Fragestellungen der Landratsämter greift das BayLfSt mit Schreiben vom 13. Mai 2022 nun auf und legt die Positionierung des Freistaats diesbezüglich fest.

1.2.1 Auswirkungen der Doppelstruktur des Landratsamtes auf die Unternehmereigenschaft und die steuerliche Erfassung

a) Stellung von Landkreisen – auch umsatzsteuerliche Trennung

Das Landratsamt ist Verwaltungsbehörde der kommunalen Gebietskörperschaft Landkreis (Kreisbehörde) wie auch staatliche Verwaltungsbehörde (Staatsbehörde).

Bei der Erfüllung von Aufgaben des eigenen und des übertragenen Wirkungskreises handelt das Landratsamt als Kreisbehörde. Unternehmer im Sinne der §§ 2 bzw. 2b UStG für diese Aufgaben ist daher der Landkreis. Wird das Landratsamt hingegen als Staatsbehörde tätig, so ist der Freistaat Bayern – vertreten durch das jeweilige Landratsamt – Unternehmer im Sinne von §§ 2 bzw. 2b UStG.

b) Mitteltransfers zwischen den Rechtspersönlichkeiten und Finanzaufweisungen

Finanzaufweisungen für die Aufgaben des übertragenen Wirkungskreises sowie der Ersatz des Verwaltungsaufwands für die Staatsbehörde unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Auch reine buchhalterische Verrechnungen (z.B. bei der Nutzung des kreiseigenen Fuhrparks durch die Staatsbehörde) lösen keine Umsatzsteuer aus. Nicht finanziell auszugleichende Personalzuweisungen zwischen dem staatlichen und dem kommunalen Bereich unterliegen - mangels Entgelt - regelmäßig ebenfalls nicht der Umsatzsteuer. Dagegen können Leistungen zwischen dem staatlichen und dem kommunalen Bereich, die zur Verrechnung zwischen dem staatlichen und dem kommunalen Haushalt führen der Umsatzsteuer unterliegen.

c) Umsatzsteuerliche Erfassung

Das Landratsamt ist sowohl in seiner Eigenschaft als Kreisbehörde (Steuerpflichtiger ist der Landkreis) als auch als Staatsbehörde (Steuerpflichtiger ist der Freistaat Bayern) steuerlich zu erfassen. Das Landratsamt benötigt zwei Steuernummern und muss, sofern unternehmerische Tätigkeiten ausgeführt werden, für beide Bereiche Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Jahreserklärungen abgeben. Sofern nicht der Fall des § 18 Abs. 4f Satz 5 UStG eintritt, ist jedes Landratsamt als Vertreter des Freistaats Bayern verpflichtet, eine eigene Umsatzsteuererklärung für den staatlichen Teil abzugeben. Es ist jedoch gem. § 18 Abs. 4f S. 4 UStG zulässig, dass untergeordnete Organisationseinheiten (innerhalb einer Behörde gebildete Einheit) eigenständige Steuererklärungen abgeben. Des Weiteren wird gem. § 18 Abs. 4g S. 1 UStG angeordnet, dass das für den kommunalen Bereich zuständige (lokale) Finanzamt auch für den staatlichen Bereich des Landratsamts zuständig ist.

Für eine saubere Umsetzung der neuen Rechtslage in den Landratsämtern ist folglich eine Einnahmenanalyse („Haushaltsscreening“) für den kommunalen wie auch den staatlichen Teil mit einer sauberen Trennung der Sphären unerlässlich, um die steuerlichen Pflichten der Landratsämter zukünftig erfüllen zu können.

Relevant wird die Trennung dem Vernehmen nach auch bei der Rechnungsstellung und dem Vorsteuerabzug: Aktuell wird davon ausgegangen, dass z.B. für einen Vorsteuerabzug die beziehende Sphäre auf der Rechnung eindeutig ersichtlich sein muss und die Bezeichnung „Landratsamt“ somit nicht ausreichen dürfte.

d) Folgen der dezentralen Erfassung

Die einzelnen Organisationseinheiten des Freistaats Bayern dürfen durch das gesonderte Veranlagungsverfahren nicht bessergestellt werden als bei einheitlicher Veranlagung, sodass unter anderem Folgendes zu beachten ist:

- Abrechnungen zwischen getrennt veranlagten Organisationseinheiten sind nicht steuerbare Innenumsätze,
- eine monatliche Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen ist erforderlich,
- die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG ist auf die einzelnen Organisationseinheiten nicht anwendbar,
- eine Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) ist nur unter den Voraussetzungen des § 20 S. 2 UStG zulässig,
- eine Dauerfristverlängerung kann unabhängig von den anderen staatlichen Organisationseinheiten gewährt werden (kein Wahlrecht i.S.v. § 18 Abs. 4f S. 7 UStG),
- die Geringfügigkeitsgrenze in § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG (17.500 €) gilt stets als überschritten,
- für innergemeinschaftliche Erwerbe sind die einzelnen Organisationseinheiten als (eigenständige) Steuerpflichtige zu behandeln (Erwerbsschwelle des § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG gilt als überschritten),
- Zusammenfassende Meldungen für innergemeinschaftliche Lieferungen sind monatlich abzugeben (Grenze in § 18a Abs. 1 S. 2 UStG gilt als überschritten),
- die in § 3c UStG und § 3a Abs. 5 UStG genannten Grenzen gelten als überschritten,
- einzelne Organisationseinheiten können eine USt-IdNr. erhalten (Abschn. 27a.1 Abs. 3 S. 4 ff UStAE), und
- die Anmeldung und Abführung der Umsatzsteuer über die Staatsoberkasse ist ab dem 1. Januar 2023 nicht mehr möglich.

1.2.2 Stellungnahmen zu einzelnen weiteren Tätigkeiten der Landratsämter

Zu folgenden weiteren Themen hat das BayLfSt u.a. Stellung zur Auffassung Bayerns genommen:

a) Gutachterausschuss (§ 192 ff. BauGB, BayGAV)

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Relevanz der ausgeführten Tätigkeiten ist zu differenzieren. Im Rahmen der Erstellung der Bodenrichtwerte und der Führung der Kaufpreisermittlung (§ 193 Abs. 5 BauGB) sowie der Gutachten nach § 107 BauGB liegt faktisch eine Monopolstellung vor, da diese Tätigkeiten nicht von einem privaten Rechtsträger ausgeführt werden können. Die hieraus erzielten Umsätze unterliegen **nicht** der Umsatzsteuer.

Im Rahmen der Erstellung von Verkehrswert- und Entschädigungsgutachten (§193 Abs. 1 und 2 BauGB) wird der Gutachterausschuss hingegen unternehmerisch tätig und tritt in Wettbewerb zu privaten Rechtsträgern. Umsatzsteuerlich sind die Umsätze dem **staatlichen** Bereich zuzurechnen.

b) Jobcenter als gemeinsame Einrichtung

Die Jobcenter als vielerorts organisierte gemeinsame Einrichtung der Bundesagentur für Arbeit und den kommunalen Trägern (Landkreise und kreisfreie Städte) haben keine eigenen Mitarbeiter, sondern greifen auf die Mitarbeiter der Bundesagentur für Arbeit sowie der kreisfreien Städte/Landkreise zurück. Die Landkreise weisen die Beschäftigten der gemeinsamen Einrichtung zu und erhalten regelmäßig Erstattungen für die Kosten (Personal und Sachleistungen). Die Abrechnung erfolgt in der Regel auf der Grundlage eines öffentlich-rechtlichen Vertrags zwischen dem Landkreis und dem Jobcenter. Die dem Landkreis zufließenden Einnahmen vollziehen sich nach Auffassung des BayLfSt zwar im Rahmen eines Leistungsaustausches, sind jedoch gem. **§ 4 Nr. 15** i.V.m. § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht steuerbar und damit nicht erklärungs-pflichtig. Die Jobcenter selbst sind **eigenständige** juristische Personen des öffentlichen Rechts und sind erforderlichenfalls eigenständig umsatzsteuerlich zu erfassen.

c) Beglaubigungen, Beurkundungen und eidesstattliche Versicherungen

Umsätze aus der Ausstellung von Beglaubigungen, Beurkundungen und der Abnahme eidesstattlicher Versicherungen sind grds. nicht der öffentlichen Hand vorbehalten. Die juristische Person öffentlichen Rechts steht damit im Wettbewerb zu Notaren. Die zuvor genannten Umsätze sind damit grds. umsatzsteuerlich relevant. Für den kommunalen Teil des Landratsamts kann die Geringfügigkeitsgrenze des § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG zur Anwendung kommen.

d) Umsätze innerhalb der Kfz-Zulassungsbehörde und Führerscheinstelle

Die Ausgabe von Feinstaubplaketten und weiteren Plaketten (z.B. Prüfplaketten i.S.d. § 29 Abs. 2 StVZO) ist grds. eine unternehmerische Tätigkeit. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Ausgabe der Plaketten der öffentlichen Hand vorbehalten ist wie z.B. bei E-Plaketten i.S.d. § 9a Abs. 4 FZV. Die Gebühr für die Reservierung von Wunschkennzeichen unterliegt, wie auch die Gebühr für die Kfz-Zulassung, nicht der Umsatzsteuer. Die Umsätze aus dem Verkauf von Alt-Kennzeichen sind hingegen unternehmerisch und fallen unter § 13b Abs. 2 Nr. 7 i.V.m. Abs. 5 S. 1 UStG. Die Umsätze sind dem staatlichen Teil des Landratsamtes zuzurechnen.

e) Kommunales Behördennetz

Das bayerische Landesamt für Steuern führt aus, dass der Betrieb kommunaler Behördennetze, die den kreisangehörigen Gemeinden einen Zugang zum Bayerischen Behördennetz ermöglichen **nicht der Umsatzsteuer unterliegen**. Eine Begründung für diese Einschätzung wird jedoch leider nicht angeführt.

1.3 Vorsteuerabzug in der Abfallwirtschaft - Vorbild auch für weitere Bereiche in der öffentlichen Verwaltung?

Weil die Veräußerung der von den öffentlichen Entsorgungsträgern gesammelten Abfälle auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt, werden die hieraus erzielten Umsätze im Anwendungsbereich des § 2b UStG grundsätzlich steuerpflichtig werden. Dadurch nimmt der Anteil umsatzsteuerpflichtiger Umsätze im Bereich der kommunalen Abfallwirtschaft künftig deutlich zu. Damit verbunden stellt sich die Frage, ob mit dem erhöhten Anteil steuerpflichtiger Umsätze auch ein erhöhter Vorsteuerabzug einhergeht.

Neben einigen wenigen Abhandlungen in der Fachliteratur hatte sich hierzu bislang nur das Landesamt für Steuern Niedersachsen (Landesamt für Steuern Niedersachsen v. 08.05.2020 - S 7107-28-St 171) geäußert, wonach keine Bedenken bestehen, wenn nach Abschnitt 2.10 Abs. 6 UStAE verfahren und der Vorsteueraufteilung das Verhältnis der Verwertungserlöse zu den Gebühreneinnahmen des öffentlichen Entsorgungsbetriebes zugrunde gelegt wird.

Dem Vernehmen nach hat man sich nun auf Bund-Länder-Ebene im Bereich der Abfallwirtschaft mindestens auf einen anteiligen Vorsteuerabzug verständigt, der sich an einem Umsatzschlüssel entsprechend § 15 Abs. 4 UStG orientiert. Auch wenn die Erörterungen noch nicht final abgeschlossen sind, kann damit aktuell davon ausgegangen werden, dass auch für Bayern eine Vorsteueraufteilung analog der Vorgehensweise des Landesamts für Steuern Niedersachsen nicht beanstandet wird. So wird ein praktikabler und kommunalfreundlicher Weg für einen Vorsteuerabzug vorgezeichnet.

Nachdem sich nicht nur die kommunale Abfallwirtschaft mit der Frage des Vorsteuerabzugs aus teilunternehmerisch genutzten Leistungen konfrontiert sieht, sondern alle Bereiche der öffentlichen Hand, werden derzeit auf Bund-Länder-Ebene in einer Arbeitsgruppe pauschalierende Möglichkeiten zur Ermittlung eines sachgerechten Aufteilungsmaßstabs erarbeitet. Die Vorgehensweise in der Abfallwirtschaft könnte hier bereits richtungsweisend sein. Das Ergebnis der Arbeitsgruppe lässt aktuell jedoch noch auf sich warten.

1.4 Einführungsschreiben zur Befreiung der Leistungen selbständiger Zusammenschlüsse an ihre Mitglieder (§ 4 Nr. 29 UStG)

Am 19. Juli 2022 hat das BMF das lang erwartete Schreiben zur Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 29 UStG veröffentlicht. Diese Vorschrift befreit sonstige Leistungen von selbständigen Zusammenschlüssen an ihre Mitglieder unter bestimmten Voraussetzungen und ist vor allem für Kooperationen juristischer Personen öffentlichen Rechts oder gemeinnützigen Organisationen von Bedeutung.

Für die Befreiung ist insbesondere erforderlich, dass

- die Mitglieder des Zusammenschlusses dem Gemeinwohl dienende **nichtunternehmerische** oder nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 UStG **steuerbefreite** Tätigkeiten ausüben,
- der Leistungsbezug unmittelbar für diese Tätigkeiten erfolgt,
- lediglich eine Kostenerstattung berechnet wird und
- die Steuerbefreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

In seinem Einführungsschreiben geht das BMF detailliert darauf ein, welche Zusammenschlüsse begünstigt sind und wie die Merkmale „Unmittelbarkeit“, „Kostenerstattung“ und „Wettbewerbsverzerrung“ auszulegen sind.

Im kommunalen Bereich ist die Befreiung vor allem für sonstige Leistungen von **Zweckverbänden, Kommunalunternehmen**, Anstalten öffentlichen Rechts und Arbeitsgemeinschaften im Sozialbereich, sowie von privatrechtlich organisierten Zusammenschlüssen **mehrerer Personen** (z.B. Eigengesellschaft mit mehreren Beteiligten) von Bedeutung. Stiftungen hingegen sind vom Anwendungsbereich ausgenommen. Auch eine bloße Vereinbarung zur Kostenteilung unter mehreren Unternehmern bzw. Nichtunternehmern (sog. **Aufwandpool**) genügt nicht, weil die Vorschrift einen **selbständigen Zusammenschluss** fordert.

Hervorzuheben ist bei den Auslegungen des BMF unter anderem, dass dem Wettbewerbsbegriff hier eine eigenständige, vom Wettbewerbsbegriff des § 2b UStG losgelöste Bedeutung beigemessen wird. Außerdem nimmt das BMF allgemeine Verwaltungsleistungen wie z.B. Buchführung, Eingabe und Pflege von Stammdaten, Backoffice-Tätigkeiten, Personalwesen und -gestellung, sowie eine Raumüberlassung mangels Unmittelbarkeit regelmäßig aus der Anwendung des § 4 Nr. 29 UStG aus.

1.5 Neue Fragebögen zur umsatzsteuerlichen Erfassung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und von Organisationseinheiten von Bund und Ländern

Im Anwendungsbereich des § 2b UStG werden sich viele juristische Personen des öffentlichen Rechts und Organisationseinheiten des Bundes und der Länder erstmalig umsatzsteuerlich registrieren müssen.

Mit Schreiben vom 28. Juli 2022 hat das BMF hierfür neue Fragebögen veröffentlicht. Für Organisationseinheiten des Bundes und der Länder (vgl. § 18 Abs. 4f UStG, z.B. staatlicher Teil der Landratsämter) wurden dabei eigene Fragebögen eingeführt und zu den Fragebögen jeweils noch Ausfüllhinweise veröffentlicht.

Die Anwendung der Fragebögen ist optional. Sofern sich die für die umsatzsteuerliche Erfassung notwendigen Informationen aus anderen Unterlagen, z. B. landesspezifischen Fragebögen wie dem des BayLfSt, ergibt, wird es nicht beanstandet, wenn auf die Verwendung der Fragebögen des BMF zur umsatzsteuerlichen Erfassung verzichtet wird.

2 Grundsteuerreform 2022/2025 – Relevante Grundsteuerbefreiungen für die öffentliche Hand

Wie bereits im [Newsletter K1/2022](#) ausgeführt, müssen infolge der Grundsteuerreform grundsätzlich alle Grundbesitzzeitigentümer **bis zum 31. Oktober 2022** eine Grundsteuererklärung zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 2022 abgeben. Die Kommunen sind dabei von der Grundsteuerreform aufgrund des oftmals umfangreichen Grundbesitzes in erheblichem Maße betroffen. **Seit 1. Juli 2022** ist nun eine Übermittlung der erforderlichen Erklärungen an die zuständigen Finanzbehörden möglich.

2.1 Befreiung von der Erklärungspflicht und Fristverlängerung zur Abgabe

Grundbesitz von **juristischen Personen öffentlichen Rechts (jPöR)** ist **von der Erklärungspflicht befreit**, wenn unmittelbares Eigentum am Grundbesitz besteht **und** dieser bereits vor dem 1. Januar 2022, sowie nach wie vor **vollständig gem. §§ 3 und 4 GrStG** von der Grundsteuer befreit ist.

Auch Grundbesitz, der sich im unmittelbaren Eigentum von **Verkehrsgesellschaften** befindet, die vollständig (zu 100%) im mittelbaren oder unmittelbaren Eigentum von Gebietskörperschaften sind **und** der vor dem 1. Januar 2022, sowie nach wie vor **vollständig gem. § 4 Nr. 3 Bst. a) GrStG** von der Grundsteuer befreit ist, wird von der Erklärungspflicht **ausgenommen**.

Sofern **keine Befreiung** von der Erklärungspflicht (z.B. weil unmittelbarer Eigentümer keine juristische Person **öffentlichen** Rechts oder eine Verkehrsgesellschaft ist) vorliegt, wird die **Frist** zur Abgabe der Grundsteuererklärung von Amts wegen bis zum 30. April 2024 **verlängert**, wenn der Grundbesitz vor dem 1. Januar 2022 nach den §§ 3, 4, 5 Abs. 1 GrStG oder § 6 GrStG **vollständig** von der Grundsteuer befreit war und keine Änderungen, die zu einer Steuerpflicht führen würden, eingetreten sind.

Für die jeweilige jPöR ist demzufolge zunächst zu klären, ob für den jeweiligen Grundbesitz bislang eine vollständige Befreiung von der Grundsteuer vorlag. Ist dies nur für einen Teil des jeweiligen Grundbesitzes oder gar nicht der Fall, ist eine Grundsteuererklärung erforderlich. Vor diesem Hintergrund soll nachfolgend ein kurzer Überblick über besonders relevante Grundsteuerbefreiungen vermittelt werden.

2.2 Die einzelnen relevanten Befreiungsvorschriften

2.2.1 Öffentlicher Dienst oder Gebrauch (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 GrStG)

Gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 GrStG ist der Grundbesitz, welcher von einer **inländischen jPöR** für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch benutzt wird, von der Grundsteuer befreit. Unter öffentlichem Dienst oder Gebrauch ist dabei gem. § 3 Abs. 2 GrStG entweder eine hoheitliche Tätigkeit oder ein bestimmungsgemäßer Gebrauch durch die Allgemeinheit zu verstehen. Ein etwaiges Entgelt für den Gebrauch durch die Allgemeinheit darf hierbei nicht in der Absicht, Gewinn zu erzielen, gefordert werden.

Öffentlicher Dienst oder Gebrauch ist gem. § 3 Abs. 3 GrStG im Falle eines **Betriebs gewerblicher Art (BgA) i.S.d. § 4 KStG stets zu verneinen. Sobald ein BgA vorliegt**, entfällt demnach die Grundsteuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Nr. 1 GrStG. Für die Frage des Vorliegens eines BgA wird grundsätzlich die getroffene Entscheidung aus der Körperschaft- und Gewerbesteuer herangezogen. Sollte nur mangels wirtschaftlichen Gewichts der Tätigkeit, also bei Unterschreiten der Umsatzgrenze von mittlerweile 45.000 €, **kein BgA** vorliegen oder es nur wegen des Freibetrags gem. § 24 KStG zu einer Nichtveranlagung kommen, so wird für die Grundsteuer **trotzdem stets kein öffentlicher Dienst oder Gebrauch und somit keine Befreiung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 GrStG angenommen**.

2.2.2 Gemeinnützige oder mildtätige Zwecke (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG)

Eine weitere Befreiung von der Grundsteuer, gilt speziell für Grundbesitz einer jPöR **oder** einer als gemeinnützig anerkannten Körperschaft, der für mildtätige oder gemeinnützige Zwecke (§§ 52, 53, 55 bis 68 AO) benutzt wird. Auch für die Frage der **Anerkennung** als gemeinnützig oder mildtätig ist eine etwaige Entscheidung bei der Körperschaftsteuer für die Grundsteuer zu übernehmen. Bei jPöR bedarf es keiner Anerkennung, sodass deren Grundbesitz, auf dem unmittelbar gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgt werden, stets befreit ist. So führt beispielsweise die Nutzung für eigene schulische oder sportliche Zwecke, wie auch die zur Verfügungstellung durch die jPöR für diese Zwecke zu einer Grundsteuerbefreiung.

Grundbesitz, auf dem ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ausgeübt wird, der nicht Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 bis 68 AO ist, wird nicht nach § 3 Abs. 2 Nr. 3 GrStG von der Grundsteuer befreit.

2.2.3 Bestattungsplätze (§ 4 Nr. 2 GrStG)

Soweit der Grundbesitz nicht bereits nach § 3 GrStG von der Grundsteuer befreit ist, kommt eine Befreiung nach § 4 GrStG in Betracht. Hierin werden z.B. Bestattungsplätze von der Grundsteuer befreit, sofern nicht bereits eine Befreiung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 GrStG greift (dies dürfte für jPöR jedoch regelmäßig der Fall sein). Das Grundstück muss hierfür jedoch unter anderem die Zulassungsvoraussetzungen als Friedhof oder Bestattungsplatz nach dem öffentlichen Friedhofs- und Bestattungsrecht erfüllen. Nicht nach § 4 Nr. 2 GrStG befreit sind Grundstücke, welche einer der Bestattung vorhergehenden oder vorbereitenden Tätigkeit dienen, wie z. B. Sarglager oder Kühlkammern.

2.2.4 Dem öffentlichen Verkehr dienender Grundbesitz (§ 4 Nr. 3 Bst. a) GrStG)

Befreiungen gelten auch für Flächen, welche dem öffentlichen Verkehr dienen. Dies ist der Fall, wenn der Grundbesitz der Öffentlichkeit zur Benutzung offensteht und tatsächlich auch von ihr benutzt wird. Dabei ist unerheblich, ob für die Benutzung ein Entgelt anfällt oder nicht. Auch auf eine öffentlich-rechtliche Widmung kommt es nicht an. Befreit sind insbesondere Straßen, Wege, Plätze, Wasserstraßen, Häfen und Schienenwege. Zu dem Grundstück zählen auch die dem Betrieb des Verkehrs unmittelbar dienenden Bauwerke, wie z. B. Brücken oder Schutzstreifen und Seitengräben. Speziell für die Schienenwege ist für das Vorliegen eines öffentlichen Verkehrs erforderlich, dass eine Betriebs- und Beförderungspflicht auf den Gleisen für den Betreiber besteht.

2.3 Rückausnahme von der Befreiung bei Wohnzwecken

Auch bei Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 3 und 4 kann dennoch bei einer teilweisen Verwendung für Wohnzwecken nach § 5 GrStG eine Rückausnahme von der Befreiung greifen. Wohnungen beispielsweise sind stets grundsteuerpflichtig.

2.4 Nur teilweise Nutzung für einen steuerbegünstigten Zweck (§ 8 GrStG)

Sollte Grundbesitz gleichzeitig für steuerbefreite und nicht steuerbefreite Zwecke genutzt werden, so kommt es entscheidend darauf an, ob die unterschiedlichen Zwecke **räumlich abgrenzbar** sind. Bei räumlicher Abgrenzbarkeit wird der begünstigte Teil befreit, während der übrige Teil grundsteuerpflichtig bleibt. In diesen Fällen liegt somit keine vollständige Befreiung und damit – wie eingangs erwähnt – eine Erklärungspflicht vor. Kann keine räumliche Abgrenzung hinsichtlich der unterschiedlichen Verwendungen vorgenommen werden, richtet sich die steuerliche Einordnung des gesamten Grundbesitzes **nach der überwiegenden Nutzung**. Von einer überwiegenden Benutzung ist nach dem allgemeinen Sprachgebrauch auszugehen, wenn der Grundbesitz zu mehr als 50 % für den jeweiligen Zweck benutzt wird.

Bei einer Verwendung für steuerbefreite Zwecke von mehr als 50% ohne eine räumliche Abgrenzbarkeit wird folglich der **gesamte Grundbesitz** von der Grundsteuer befreit, wobei auch hier § 5 GrStG einschränkend wirken kann.

Insgesamt kann festgehalten werden, dass die erste und wohl größte Herausforderung für die Bewältigung der Grundsteuerreform für die Kommunen als Steuerschuldner die Beurteilung ist, ob eine Grundsteuerbefreiung zur Anwendung kommt. Zumindest einen ersten Anhaltspunkt kann dabei – sofern vorliegend – der bisherige Einheitswertbescheid sein.

3 Ukraine-Krieg und Bauvergabeverfahren

3.1 Ausgangslage

Der Ukraine-Krieg hat wegen der beschlossenen Sanktionen erhebliche Auswirkungen auf die deutsche Wirtschaft. Die Roh- und Kraftstoffpreise steigen. Ein Ende ist nicht in Sicht. Für eine Gemeinde, die Aufträge ausschreibt stellt sich daher die Frage, wie mit Vergabeverfahren umzugehen ist. Öffentliche Auftraggeber haben es dabei in einem gewissen Umfang selbst in der Hand, Maßnahmen zur Aufklärung und zur Korrektur zu ergreifen.

3.2 Rechtslage

Bereits in § 7 Abs. 1 Nr. 3 VOB/A ist geregelt, dass dem Bieter kein **ungewöhnliches Wagnis** auferlegt werden darf. Dazu gehört auch eine Preiskalkulation, die unzumutbar erschwert ist, aufgrund von Umständen, die außerhalb seiner Einflussmöglichkeiten liegen. Beim Ukraine-Krieg ist davon auszugehen, dass es sich um eine solche Situation handelt, da die Bieter weder Einfluss auf die Kriegssituation noch auf die Sanktionsfolgen haben. Aufgrund der Abhängigkeit deutscher Unternehmen von Rohstofflieferungen aus Russland oder der Ukraine ist eine kurzfristige Umstellung der Lieferketten in kürzerer Zeit ausgeschlossen.

Grundsätzlich ist es allerdings so, dass der **Auftragnehmer** die Baumaterialien beschaffen muss und insofern auch das **Preisrisiko trägt**. Dies gilt aber nur, soweit die Preise auch kalkulierbar sind, was voraussetzt, dass er seinerseits verbindliche Preis- und Lieferangebote einholen kann. Aufgrund der aktuellen Situation ist dies jedoch nicht möglich. Die Angebotspreise werden daher üblicherweise unangemessen niedrig sein.

Gem. § 16d Abs. 1 Nr. 1 VOB/A darf auf ein Angebot mit einem unangemessen niedrigen Preis der Zuschlag nicht erteilt werden. Der öffentliche Auftraggeber ist verpflichtet, gemäß § 16d Abs. 1 Nr. 2 VOB/A die Angemessenheit der Preise zu untersuchen und gegebenenfalls aufzuklären. Sinn und Zweck der Regelung ist es, die Bieter vor einem Zuschlag zu schützen. Dies erscheint zunächst ungewöhnlich, ist aber darauf zurückzuführen, dass in einem Vergabeverfahren der Bieter bis zur Zuschlagserteilung an sein Angebot gebunden ist. So hat auch der BGH entschieden, dass der Zuschlag nicht erteilt werden darf, wenn sich Ungewissheiten nicht zufriedenstellend aufklären lassen (vgl. BGH-Beschluss vom 31. Januar 2017 - Az. X ZB 10/16). Das gleiche gilt für Liefer- und Ausführungstermine. Auch insofern ist eine Aufklärung gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 VOB/A erforderlich.

Der Auftraggeber hat dabei zwar grundsätzlich ein Ermessen. Allerdings kann sich dieses aufgrund der individuellen Umstände zu einer Handlungspflicht verdichten. Ein dennoch erteilter Zuschlag stellt insbesondere dann einen **Vergabeverstoß** dar, wenn der Auftraggeber sehenden Auges ein Angebot bezuschlagt, bei dem er Zweifel an der Umsetzbarkeit wesentlicher Teile hat.

3.3 Wie aber damit umgehen?

Öffentliche Auftraggeber sollten daher aktuell unbedingt die Preise und auch terminlichen Vorgaben aufklären. Da regelmäßig alle abgegebenen Angebote von diesen unvorhersehbaren Entwicklungen betroffen sein werden, können die Verfahren zurückversetzt werden, damit den Bietern Gelegenheit zur Abgabe eines neuen Angebots bzw. Überarbeitung gegeben wird. Man wird nicht umhinkommen, dass die Angebote um geeignete Stoffpreisklauseln ergänzt werden. Sollten die Gemeinden als Auftraggeber nicht entsprechend tätig werden, sondern die betroffenen Angebote sehenden Auges bezuschlagen, liegt darin ein Verstoß gegen Treu und Glauben. Das heißt zivilrechtliche Ansprüche auf Vertragserfüllung oder im Falle einer Kündigung auf Schadensersatz, Verzug oder ähnlichem, aus dem durch Zuschlag zu Stande gekommenen Vertrag sind aufgrund schwerer Mängel des Vergabeverfahrens ausgeschlossen (vgl. BGH-Urteil vom 11. November 2014 - Az. X ZR 32/14). Letztendlich ist der Gemeinde auch nicht gedient, wenn der Bieter aufgrund eines unauskömmlichen Angebots den Auftrag nicht zu Ende führen kann und unter Umständen gar Insolvenz anmelden muss.

Haftungsausschluss: Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung!

Das Team Kommunalberatung der MTG Wirtschaftskanzlei unterstützt Sie gerne. Sprechen Sie uns jederzeit an. Wir sind für Sie da.

Ihre Ansprechpartner



Dipl.-Betriebswirtin (FH)
Carolin Kwasny
Steuerberaterin
Partnerin

+49 941 208645-0

Carolin.Kwasny@mtg-group.de



Master of Arts (M.A.)
Christian Winkler
Steuerberater

+49 841 96508-0

Christian.Winkler@mtg-group.de



Klaus Bloch
angestellter Rechtsanwalt
Fachanwalt für Verwaltungsrecht
Fachanwalt für Bau- und Architektenrecht

+49 941 208645-0

Klaus.Bloch@mtg-group.de

Fundstellennachweis

1. Aktuelles zum § 2b UStG

BMF-Schreiben vom 5. August 2020 zur Konzessionsabgabe.

BayLfSt vom 17. Mai 2021 - S 7107.2.1-71/2 St33.

BMF-Schreiben vom 24. Mai 2017 zum Kommunalrabatt.

BayLfSt vom 13. Mai 2022 - S 7107.2.1-23/16 St33.

LfSt Niedersachsen vom 8. Mai 2020 - S 7107-28-St 171.

BMF-Schreiben vom 19. Juli 2022 zu § 4 Nr. 29 UstG.

BMF-Schreiben vom 28. Juli 2022 zur umsatzsteuerlichen Erfassung von jPöR.

2. Grundsteuerreform 2022/2025

Entwurf eines Anwendungserlasses zur bayerischen Grundsteuer ab 1. Januar 2025 (AEGrStG), Stand 1. Juni 2022.

Grundsteuer-Richtlinien vom 9. Dezember 1978 (BStBl. I 1978, S. 553).

3. Ukraine-Krieg und Bauvergabeverfahren

BGH-Urteil vom 11. November 2014 - Az. X ZR 32/14.

BGH-Beschluss vom 31. Januar 2017 - Az. X ZB 10/16.

Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Rechtsberatung aus einer Hand!

Kontaktieren Sie uns!

Wir beraten Sie gerne!

kommunalberatung@mtg-group.de

www.mtg-group.de

MTG Wirtschaftskanzlei