▪ Wirtschaftsprüfer ▪ Steuerberater ▪ Rechtsanwälte

MTG

**Mehr Sicherheit. Mehr Erfolg. Mehr vom Leben.**

# Kommunalberatung

## Mandanteninformation

### Kommunalberatung K3/2023

Regensburg Kelheim Straubing Ingolstadt Nürnberg

**Mandanteninformation Kommunalberatung K3/2023**

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

# Inhaltsverzeichnis

1. Kurbeiträge nach EuGH nicht mehr umsatzsteuerpflichtig ..... 2
2. VKU-Vorstoß - Weiterentwicklung des steuerlichen Querverbunds mit Bädern ..... 3
3. BFH-Rechtsprechung zur Umsatzsteuer bei der Vermietung von Betriebsvorrichtungen ..... 4
4. Neue BFH-Rechtsprechung zur Zusammenfassung von BgA ..... 6
5. Vorzeitige Erhöhung der Umsatzsteuer auf Wärme- und Gaslieferungen und Verlängerung der Energiepreisbremsen? ..... 7
6. (Neue) Rahmenbedingungen für die wirtschaftliche Betätigung Gemeinden im Energiebereich in Bayern ..... 7
7. Änderungen der bayerischen Bauordnung ..... 9

## 1. Kurbeiträge nach EuGH nicht mehr umsatzsteuerpflichtig

Die Besteuerung der Kurbeiträge der Kommunen hat eine bewegte Geschichte hinter sich: Zunächst wurden die Kurbeiträge trotz ihres hoheitlichen Gebührencharakters als **umsatz- und ertragsteuerpflichtig** im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art eingeordnet. Eine hoheitliche und damit nicht steuerpflichtige und steuerbare Betätigung wurde stets verneint. Die Umsatz- und Ertragsteuerpflicht wurde seitens der Kurortgemeinden gerne in Kauf genommen, da ihnen im Gegenzug der **Vorsteuerabzug** aus den oftmals hohen Investitionen zugesprochen wurde und die Betriebe vielfach keine Gewinne erzielen. Nach und nach schränkte die Rechtsprechung und darauf aufbauend die Finanzverwaltung jedoch den Vorsteuerabzug ein. Zuletzt äußerte sich der BFH im Jahr 2017 dahingehend, dass eine Zuordnung von Leistungsbezügen zum Unternehmensvermögen nur noch anteilig möglich sei und bei einer Nutzbarkeit für die Allgemeinheit unabhängig von der Zahlung des Kurbeitrags ein **Vorsteuerabzug gänzlich ausscheide**. Nun hatte der BFH Ende 2021 dem EuGH die Frage vorgelegt, ob in der entsprechenden Konstellation überhaupt eine wirtschaftliche und damit **umsatzsteuerbare Tätigkeit** vorliege und damit dem Wandel der Besteuerung ein weiteres, vielleicht letztes Kapitel hinzugefügt.

Mit Urteil vom 13. Juli 2023 (C-334/22 - „Gemeinde A“) hat der EuGH jetzt entschieden, dass die Bereitstellung der Kureinrichtungen sich **nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs** vollzieht, wenn die Kureinrichtungen der Allgemeinheit **unabhängig von einer Beitragspflicht** zur Verfügung gestellt werden. Der umsatzsteuerlich entscheidende „verbrauchsfähige Vorteil“ eines Beitragszahlers unterscheidet sich in diesen Fällen nicht von dem eines nicht Beitragspflichtigen. Hinzu kommt im Fall des Kurbeitrags, dass dieser regelmäßig **nicht davon abhängig** ist, ob die Kureinrichtungen **tatsächlich** benutzt werden. Das EuGH-Urteils führt zur Versagung des Vorsteuerabzugs für Kurbetriebe an der frühestmöglichen Stelle der umsatzsteuerlichen Prüfsystematik und widerspricht damit dogmatisch (nicht aber im Ergebnis) der Vorinstanz und der Finanzverwaltung. Während die Finanzverwaltung spätestens seit dem Jahr 2018 den Vorsteuerabzug **mangels Zusammenhangs** von Leistungsbezug und Leistungserbringung versagt, hatte die Vorinstanz noch den Vorsteuerabzug **mangels Unternehmereigenschaft** infolge eines fehlenden Wettbewerbs verneint. Der EuGH setzt nun noch einen Schritt vorher an und lehnt das Vorliegen eines **Leistungsaustausches** ab. Im Ergebnis kommen EuGH, Finanzverwaltung und Finanzgericht übereinstimmend zur Versagung des Vorsteuerabzugs - EuGH und Finanzgericht verneinen **zusätzlich** die Steuerbarkeit und damit die Umsatzsteuerpflicht des Kurbeitrags.

Wäre der EuGH zur Erkenntnis gelangt, dass ein Leistungsaustausch anzunehmen ist, wäre dennoch noch zu prüfen gewesen, ob die Gemeinde mit der Beitragserhebung hier als **Unternehmerin** tätig wird oder mangels Wettbewerbsrelevanz infolge öffentlich-rechtlicher Sonderregelung keine Unternehmereigenschaft angenommen werden darf. Diese Frage konnte der EuGH hier offenlassen. Damit ist nach wie vor **ungeklärt**, ob eine Unternehmereigenschaft vorliegt, wenn der Kurbeitrag so ausgestaltet ist, dass ein Leistungsaustausch angenommen werden kann. Wer sich also zum Wettbewerbsbegriff im Anwendungsbereich des **§ 2b UStG** aus diesem Urteil Klarstellungen erhofft hatte, wurde leider enttäuscht.

**Für die Praxis** ist zwingend zu beachten, dass die **Erhebung des Kurbeitrags nicht in allen Fällen gleich ausgestaltet** ist und das Urteil daher nicht pauschal für alle Kurbeiträge gelten kann. Zudem sind Kurbeiträge abzugrenzen von Fremdenverkehrs- oder Tourismusbeiträgen, Kulturförderabgaben oder Bettensteuern. Eine **Prüfung im Einzelfall** ist hier nach wie vor unerlässlich.

Es bleibt schließlich festzuhalten, dass die Kurortgemeinden infolge des Urteils erneut mit erheblicher Rechtsunsicherheit zurückgelassen werden. Die Einordnung im Anwendungsbereich des § 2b UStG ist nach wie vor nicht in allen Fällen geklärt und die Folgen für die ertragsteuerliche Einordnung lassen sich aktuell ebenfalls nur schwer einschätzen. Bislang ordnet die Finanzverwaltung die Kurbetriebe ertragsteuerlich noch als **Betriebe gewerblicher Art** ein - diese Einordnung wiederum hängt jedoch maßgeblich vom Vorliegen umsatzsteuerbarer Einnahmen ab. Werden die Einnahmen nicht mehr als umsatzsteuerbar eingeordnet, kann damit gerechnet werden, dass auch die Ertragsteuersenate des BFH zum Ergebnis gelangen werden, dass **kein Betrieb gewerblicher Art (mehr) anzunehmen** ist - auch wenn die EuGH-Rechtsprechung ertragsteuerlich nicht bindend ist.

Umsatzsteuerlich hat sich die Finanzverwaltung bisher lediglich hinsichtlich der Versagung des Vorsteuerabzugs der Rechtsprechung angeschlossen und wendet die Grundsätze für alle **Leistungsbezüge ab 1. Januar 2018** an (vgl. BMF-Schreiben vom 18. Januar 2021 und 25. Mai 2022).

Die Kurortgemeinden sollten sich jetzt darauf vorbereiten, dass es sowohl ertragsteuerlich wie auch umsatzsteuerlich in den meisten Fällen (früher oder später) zur Auflösung der Kurbetriebe kommen wird und entsprechende Maßnahmen gegen die Besteuerung der stillen Reserven und gegen eine Kapitalertragsteuerbelastung ergreifen.

Es bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung sich zügig zur EuGH-Rechtsprechung positioniert und Übergangsregelungen für die betroffenen Kommunen schafft.

## 2. VKU-Vorstoß - Weiterentwicklung des steuerlichen Querverbunds mit Bädern

Dem steuerlichen Querverbund kommt insbesondere in den Zeiten der Corona-Pandemie, steigender Hygieneanforderungen sowie Energiepreise eine bedeutende Rolle zur Sicherung der Bäderfinanzierung zu. **Grundsätzlich** gilt jeder Betrieb gewerblicher Art (BgA) als **selbstständiges Steuerrechtssubjekt**, jedoch schafft § 4 Abs. 6 KStG die **Möglichkeit der Zusammenfassung von gewinnbringenden Sparten** (z.B. Versorgungs-BGA) **mit defizitären Sparten** (z.B. Bäder-BGA). Durch diese Quersubventionierung können steuerliche Belastungen teils erheblich reduziert werden. Die Begründung eines steuerlichen Querverbundes kann jedoch nur durch eine objektiv enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht geschaffen werden. Die Voraussetzungen dieser Verflechtung werden erfüllt, wenn anlässlich des bestimmungsgemäßen Wirtschaftens eines Betriebs sich gleichzeitig Vorteile für den anderen Betrieb ergeben, welche nicht nur auf einer subjektiven Willensentscheidung beruhen, sondern zwangsläufig Folgen chemischer oder physikalischer Vorgänge sind. In der Praxis wird dies in der Regel durch den Einsatz eines Blockheizkraftwerkes erreicht, welches der Versorgungs-Sparte Strom und der Bäder-Sparte Wärme liefert.

Da ein geforderter wirtschaftlicher Betrieb des Blockheizkraftwerkes aufgrund steigender Kosten sowohl für fossile Brennträger als auch Emissionszertifikate absehbar schwieriger wird, haben der VKU sowie kommunale Spitzenverbände nun dazu Stellung bezogen, wie der Querverbund mit Bädern nachhaltig weiterentwickelt werden kann - auch um die Klimaschutzziele der BRD zu erreichen. Es haben sich **drei Gestaltungen zur Erreichung der geforderten Verflechtung** herauskristallisiert:

1. Wärmepumpe

   Vor dem Hintergrund der überaus volatilen Einspeisemengen aufgrund des vorausschreitenden Zubaus der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien kann eine Wärmepumpe als Regelelement für volatile Lastflüsse im Stromnetz eine bedeutende Rolle zur Erhaltung der Netzstabilität darstellen. Die Wärmepumpe lässt sich bei Bedarf zuschalten, um zusätzliche Netzlasten zu erzeugen oder zeitweise abschalten, um Netzlasten flexibel zu reduzieren - während sie dem Bäderbetrieb die benötigte Wärme liefert.

2. Fernwärmenetz/Geothermie

   Durch die gezielte Steuerung der Temperatur des Badewassers kann eine gezielte Wärmeerzeugung geplant werden, die es möglich macht, zu Spitzenlastzeiten den Wärmeverbrauch in den Bädern zu reduzieren oder im anderen Fall zu erhöhen. Zudem kann das Risiko minimiert werden, dass es bei der Verwendung von Geothermie im Wärmenetz zu einer technisch unerwünschten Absenkung des Bohrwassers in der Rohrleitung kommt. Grund hierfür ist der ganzjährige Wärmebedarf des Bades.

3. hybride Photovoltaikanlagen

   Grundsätzlich führen steigende Modul-Temperaturen zu einem verringerten Wirkungsgrad der Photovoltaikanlage. Hybride Photovoltaikanlagen machen sich diesen Nachteil zu Nutze und entziehen den Modulen die Wärme und machen diese zu Heizzwecken nutzbar, während retrograd der Wirkungsgrad der Stromerzeugung wieder gesteigert wird. Aufgrund des ganzjährigen Wärmebedarfs des Bades und der damit einhergehenden Wechselwirkung stellt dies eine geeignete Methode der Verflechtung dar.

Gemäß dem VKU sowie den kommunale Spitzenverbände stellen diese Gestaltungen geeignete Methoden dar, um entweder zwischen einem Stromversorgungsbetrieb und einem Bad (Wärmepumpe, hybride Photovoltaikanlagen) oder zwischen einem Wärmeversorgungsbetrieb und einem Bad (Fernwärmenetz/Geothermie) eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht herzustellen.

Der Umstand, dass der Einsatz von herkömmlichen BHKWs perspektivisch in öffentlichen Bädern immer mehr zurückgehen wird (und muss), darf nach Ansicht kommunaler Spitzenverbände nicht zur Folge haben, dass der steuerliche Querverbund als Finanzierungssäule der kommunalen Bäderlandschaft in Deutschland wegbricht.

## 3. BFH-Rechtsprechung zur Umsatzsteuer bei der Vermietung von Betriebsvorrichtungen

Vor allem auf kommunaler Ebene sind verschiedenste Vermietungstatbestände anzutreffen - von der Wohnungsvermietung, bis hin zur Vermietung von Sporthallen, Vereinsheimen, Mehrzweckhallen und vielen mehr. Der umsatzsteuerlichen Beurteilung dieser Verträge ist dabei besondere Beachtung zu schenken, vor allem in Hinblick auf die jüngst hierzu ergangene Rechtsprechung.

Grundsätzlich stellt die Überlassung eines Grundstücks gegen Entgelt gemäß § 4 Nr. 12 S. 1 Bst. a) UStG eine von der Umsatzsteuer befreite sonstige Leistung dar.

§ 4 Nr. 12 S. 2 UStG nimmt von dieser Umsatzsteuerbefreiung jedoch wiederum bestimmte Leistungen aus.
Demnach ist u.a. die entgeltliche Vermietung von Betriebsvorrichtungen, also Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören von der Umsatzsteuerbefreiung ausgenommen, und zwar auch dann, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Die **entgeltliche Überlassung von Betriebsvorrichtungen** ist demnach zwingend **steuerpflichtig**.

In seiner **bisherigen Rechtsprechung** ging der BFH hinsichtlich dieser Vorschrift stets von einem **Aufteilungsgebot** aus. D.h. in Fällen, in denen ein Grundstück (Grund und Boden und Gebäude) zusammen mit Betriebsvorrichtungen überlassen wurde, war ein ggf. auch einheitliches Entgelt zwingend aufzuteilen. Das Entgelt für die Überlassung des Grundstücks konnte steuerfrei behandelt werden. Die Überlassung der Betriebsvorrichtungen war zwingend steuerpflichtig (die Unternehmereigenschaft vorausgesetzt). Eine Einbeziehung der Überlassung der Betriebsvorrichtungen in die Steuerbefreiung als Nebenleistung zur steuerfreien Grundstücksüberlassung war ausgeschlossen - so der BFH in seinem Senatsurteil vom 28. Mai 1998 - V R 19/96. Die Finanzverwaltung war dieser Auffassung in A 4.12.10 S. 1 UStAE gefolgt.

Dieses Aufteilungsgebot stand seit jeher teils im Widerspruch zu einem weiteren wichtigen umsatzsteuerlichen Grundprinzip, nämlich der „Einheitlichkeit der Leistung“. Demnach darf ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang nicht künstlich in mehrere Leistungen aufgeteilt werden. Eine einheitliche Leistung besteht dabei aus einer Haupt- und einer oder mehreren Nebenleistungen. Das steuerliche Schicksal der Gesamtleistung bestimmt die Hauptleistung. Eine Nebenleistung ist dabei lediglich eine Leistung ohne eigenen Zweck. Sie ist nur Mittel, um die Hauptleistung optimal beanspruchen zu können.

In seinem Beschluss vom 17. August 2023 - V R 7/23 (V R 22/20) weicht der BFH nun von seinem bisherigen Standpunkt ab.

Dem Beschluss des BFH war das Urteil des FG Niedersachsen vom 11. Juni 2020 - 11 K 24/19 vorangegangen, welchem folgender Sachverhalt zu Grunde lag:

Im Urteilsfall wurde ein Stallgebäude zur Putenaufzucht verpachtet. In dem Stallgebäude waren Vorrichtungen und Maschinen **auf Dauer** angebracht. Diese stellten **speziell abgestimmte Ausstattungselemente zur vertragsgemäßen Nutzung** der Stallgebäude dar. Die Vorrichtungen dienten der Fütterung, es waren Heizungs- und Lüftungsanlagen eingebaut, sowie spezielle Beleuchtungssysteme.

Für die Überlassung der Gebäude einschließlich der Vorrichtungen war ein einheitliches Entgelt vertraglich vereinbart worden. Während die Kläger bei der Überlassung der Vorrichtungen von einer Nebenleistung zur steuerfreien Grundstücksüberlassung und somit einer insgesamt steuerfreien Leistung ausgingen, war das Finanzamt der Auffassung, dass das Entgelt zwingend aufzuteilen war - in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil.

Das Finanzgericht folgte dem Finanzamt nicht. Der BFH legte die Frage zunächst dem EuGH vor (V R 22/20). Der EuGH entschied in seinem Urteil vom 4. Mai 2023 - C- 516/21, dass eine einheitliche Leistung nicht aufgeteilt werden darf, wenn die Vermietung der Betriebsvorrichtungen eine Nebenleistung zur Hauptleistung „Gebäudeüberlassung" darstellt. Eine einheitliche Leistung liegt demnach vor, wenn im Rahmen eines zwischen **denselben Personen geschlossenen steuerfreien Pachtvertrags eine einheitliche wirtschaftliche Leistung** vorliegt und ein **einheitliches Entgelt** gezahlt wird.

Dem folgte der BFH in seiner Entscheidung vom 17. August 2023 - V R 7/23. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG enthält kein Erfordernis eine einheitliche Leistung aufzuteilen - also **kein zwingendes Aufteilungsgebot**. Vielmehr ist der „Einheitlichkeit der Leistung" Vorrang zu gewähren.

Ähnlich hatte der BFH im Fall der Überlassung von Inventar bei einem Seniorenpark geurteilt - Senatsurteil vom 11. November 2015, V R 37/14. Auch hier wurde die Überlassung des Inventars als steuerfrei beurteilt.

In einem weiteren Urteil vom 31. August 2023 - XI B 89/22, NV, entschied der BFH, dass es sich bei der Überlassung einer Golfanlage (mit Gebäuden und Einrichtung) einschließlich Betrieb der Anlage, Unterhalt der Anlage, Übernahme der Verkehrssicherungspflicht und der öffentlichen Lassen und Abgaben ebenfalls um eine einheitliche Leistung handelt, welche als umsatzsteuerpflichtig zu beurteilen war. Auch hier ging die Prüfung der „Einheitlichkeit der Leistung" einer etwaigen Aufteilung in Einzelleistungen vor.

In Fällen gemischter Vermietungen (Grundstücke und Betriebsvorrichtungen) gilt es daher **zuallererst zu prüfen**, ob, nach den vorgenannten Kriterien, bei einer Grundstücksüberlassung zusammen mit der Überlassung von Betriebsvorrichtungen eine **einheitliche Leistung** vorliegt.

Liegt eine solche einheitliche Leistung vor, gilt es in einem **zweiten Schritt** zu prüfen, welche Leistung die sog. **Hauptleistung** darstellt und somit das steuerrechtliche Schicksal des einheitlichen Vorgangs vorgibt. Dominiert, wie im Urteilsfall, die steuerfreie Grundstücksüberlassung liegt eine einheitlich steuerfreie Leistung dar.

Möchte der Vermieter in diesen Fällen künftig für Leistungsbezüge im Zusammenhang mit den Betriebsvorrichtungen den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG in Anspruch nehmen wird dies nur noch mit einer Option zur Umsatzsteuer nach § 9 UStG möglich sein. Diese ist jedoch nur möglich bei einer Vermietung an einen umsatzsteuerlichen Unternehmer, für dessen Unternehmen. Bei einer Vermietung an eine juristische Person des öffentlichen Rechts für deren hoheitlichen Bereich scheidet eine Option zur Umsatzsteuer bereits an dieser Stelle aus. Erfolgt eine solche Vermietung an einen Unternehmer, für dessen Unternehmen, ist weitere Voraussetzung, dass der Mieter zu mindestens 95% sog. Abzugsumsätze durchführt, also Umsätze, die den Vorsteuerabzug bei ihm wiederum nicht ausschließen. Eine Ausnahme hiervon gibt es noch für sog. Altgebäude nach § 27 Abs. 2 UStG.

Jedoch sind durchaus Fälle denkbar, in denen die Überlassung der Betriebsvorrichtungen dominiert und eine einheitlich steuerpflichtige Leistung vorliegt.

Dominiert kein Leistungsbestandteil, stehen sich also bspw. die Überlassung des Grundstücks und die Überlassung der Betriebsvorrichtungen gleichwertig gegenüber, liegt keine einheitliche Leistung vor. Die Überlassung der Betriebsvorrichtungen ist damit nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG steuerpflichtig. Die Grundstücksüberlassung steuerfrei.

Die Übernahme dieser Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung steht noch aus. Es wird jedoch eine Anpassung des Umsatzsteueranwendungserlasses erwartet. Ob vor dem Hintergrund der neuen Rechtsprechung etwa die bisherige Verwaltungspraxis im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Beurteilung der Vermietung von Sporthallen an Sporthallenbetreiber (sog. „Betreibermodell“) mit der Aufteilung in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil noch haltbar ist, bleibt abzuwarten.

Es empfiehlt sich daher bereits geschlossene und auch künftig zu schließende Mietverträge im Hinblick auf die Neuerungen aus der Rechtsprechung zu prüfen und ggf. Anpassungen vorzunehmen. Eine entsprechend getroffene umsatzsteuerliche Einordnung der Vereinbarungen sollte detailliert dokumentiert werden und bei neuen Objekten, oder der Änderung der Erklärungspraxis dem Finanzamt übersandt werden.

## 4. Neue BFH-Rechtsprechung zur Zusammenfassung von BgA

Der Betrieb gewerblicher Art (BgA) ist das zentrale Besteuerungssubjekt der öffentlichen Hand. Grundsätzlich ist für jeden Betrieb gewerblicher ein von seiner Trägerkörperschaft gesondert zu versteuerndes Einkommen zu ermitteln. Unterhält eine Körperschaft des öffentlichen Rechts jedoch mehrere BgA, können diese unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 S. 1 KStG zusammengefasst werden, wenn diese gleichartig sind (Nr. 1), zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht (Nr. 2) oder sog. Versorgungsbetriebe vorliegen (Nr. 3). Das Wahlrecht zur Zusammenfassung von BgA kann in jedem Veranlagungszeitraum neu ausgeübt werden und spielt nicht nur im Fall der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten, sondern bereits bei der Prüfung der sog. Nichtaufgriffsgrenze für einen BgA eine zentrale Rolle. Vor diesem Hintergrund sind die im Laufe des Jahres ergangenen zwei Urteile interessant. Diese sind über den Einzelfall hinaus für die Praxis von Bedeutung und bestätigen auch die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze.

**Zusammenfassung von BgA wegen Gleichartigkeit (BFH-Urteil vom 15. März 2023, I R 49/20)**

Im Verfahren I R 49/20 hatte der BFH zu beurteilen, ob der Gewinn aus dem Betrieb eines Verkaufsstandes für Glühwein, Kinderpunsch, Jägertee und Speckbroten auf dem Weihnachtsmarkt mit dem Verlust eines bestehenden BgA Kurbetrieb verrechnet werden könne. Die Klägerin, eine Gemeinde, hatte vor dem Finanzgericht München zunächst durchgesetzt, dass die separaten Steuerbescheide aufgehoben werden und eine Zusammenfassung mit dem BgA Kurbetrieb erfolgte. Mit dem Urteil vom 15. März 2023 „kassierte“ der BFH diese Entscheidung und verwies die Sache zurück an das Finanzgericht.

Der BFH kam zu dem Ergebnis, dass die im Streitfall einzig in Betracht kommende Zusammenfassung aufgrund „gleichartiger Betriebe“ nicht erfüllt ist. Gleichartigkeit i.S. von § 4 Abs. 6 S. 1 KStG liegt dann vor, wenn die **gewerbliche Betätigung im gleichen Gewerbezweig ausgeübt** wird. Dabei ist in erster Linie auf die gewerbliche Betätigung selbst und damit auf das äußere Erscheinungsbild des jeweiligen BgA abzustellen. Sind die **Betätigungen nicht demselben Gewerbezweig** zuzuordnen und damit nicht zweifelsfrei gleichartig, ist es nach dem BFH für die Zusammenfassung entscheidend, dass sich die **Betätigungen gegenseitig ergänzen**. Die Tatsache, dass sie den gleichen Zweck erfüllen, ist in erster Linie nicht entscheidend. Eine einseitige Wirkung - wie im Urteilsfall- war somit nicht ausreichend.

**BFH zur Beteiligung an Personengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und Zusammenfassung von BgA (BFH-Urteil vom 18. Januar 2023, IR 16/19)**

Im Rahmen des Verfahrens wurden zwei zentrale Punkte herausgearbeitet:

Der BFH bestätigte, dass eine juristische Person öffentlichen Rechts durch eine **Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft einen BgA begründet**. Dabei ist entscheidend, dass eine originär gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft vorliegt. Eine lediglich gewerblich geprägte oder nur vermögensverwaltende Personengesellschaft führt nicht zur Annahme eines BgA. Fungiert die Personengesellschaft als Holdinggesellschaft und begründet ertragsteuerliche Organschaften mit Tochter-Kapitalgesellschaften, werden durch die Tätigkeiten der Tochtergesellschaften keine weiteren BgA vermittelt.

Die weitergehende Frage, ob der BgA Beteiligung mit einem weiteren BgA zusammengefasst werden kann, ist auf Ebene der juristischen Person öffentlichen Rechts zu prüfen. Der BFH hielt in seinem Urteil fest, dass das steuerliche Ergebnis eines BgA „Beteiligung“ nur mit dem steuerlichen Ergebnis eines weiteren BgA (hier BgA Hallenbad) zusammengefasst werden kann, wenn die Voraussetzungen für die Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 S. 1 KStG erfüllt sind. Die beiden BgA übten im Urteilsfall ihre Tätigkeit weder im gleichen Gewerbezweig aus, noch ergänzten diese sich, sodass eine Zusammenfassung wegen Gleichartigkeit ausschied. Ferner war nicht erkennbar, dass die beiden Tätigkeitsbereiche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht aufwiesen. Im Ergebnis schied damit eine Zusammenfassung der beiden BgA aus.

## 5. Vorzeitige Erhöhung der Umsatzsteuer auf Wärme- und Gaslieferungen und Verlängerung der Energiepreisbremsen?

Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zum Klima- und Transformationsfonds reißt ein Milliardenloch in den Bundeshaushalt und stellt aktuelle wie beschlossene Vorhaben der Bundesregierung auf den Prüfstand und teilweise auf den Kopf.

Die **Energiepreisbremsen für die Lieferung von Strom, Gas und Wärme** hatte die Regierung durch die Preisbremsenverlängerungsverordnung am 16. November 2023 zunächst bis 31. März 2024 verlängert. Die Verlängerung über den 31. Dezember 2023 hinaus war aufgrund einer Verordnungsermächtigung in den Gesetzen (StromPBG und EWBPG) möglich. Die EU-Kommission hat diese Verlängerung bereits genehmigt.

Weil die Preisbremsen aus dem Wirtschaftsstabilisierungsfonds finanziert werden, der ebenso wie der Klima- und Transformationsfonds verfassungswidrig sein dürfte, steht trotz des Beschlusses über die Verlängerung ein mehr als großes Fragezeichen hinter der Verlängerung. Nach Äußerungen des Bundesfinanzministers und des Bundeskanzlers ist nach aktuellem Stand vielmehr davon auszugehen, dass die Preisbremsenverlängerungsverordnung wieder aufgehoben wird und somit die Preisbremsen **zum Jahresende nun doch auslaufen** werden.

Ähnlich verhält es sich mit der zeitlichen Anwendung des **ermäßigten Umsatzsteuersatzes** auf die Lieferung von Gas und Wärme (§ 28 Abs. 5 und 6 UStG): Der ermäßigte Steuersatz gilt nach aktueller Rechtslage bis 31. März 2024. Zwischenzeitlich hatte die Bundesregierung jedoch angekündigt, die Steuersatzerhöhung bereits auf den Jahreswechsel vorzuziehen. Die vorzeitige Erhöhung des Steuersatzes fand schließlich Einzug in das sog. Wachstumschancengesetz und wurde dort **auf den 1. März 2024 vorgezogen**. Nachdem der Bundesrat am 25. November 2023 jedoch dem Wachstumschancengesetz nicht zugestimmt hat und der Vermittlungsausschuss angerufen wurde, ist leider auch hier der genaue Zeitpunkt der Steuersatzerhöhung noch unsicher.

Betroffene Versorgungsbetriebe müssen daher die weitere Gesetzgebung diesbezüglich genau im Blick haben, um alle Abrechnungssysteme rechtzeitig an die neuen Steuersätze und die wegfallenden Anforderungen der Preisbremsengesetze anpassen zu können auf.

## 6. (Neue) Rahmenbedingungen für die wirtschaftliche Betätigung Gemeinden im Energiebereich in Bayern

Der Betrieb oder die Beteiligung einer Gemeinde an einem Windenergie- oder Freiflächenphotovoltaikprojekt ermöglicht es den Gemeinden eine kommunale Wertschöpfung zu erzielen. Dies betrifft nicht nur die Möglichkeit von Gewerbesteuereinnahmen und Einkünften aus Verkauf oder Verpachtung von Flächen, sondern auch, dass dadurch unmittelbar Einkünfte für den Gemeindehaushalt erzielt werden können. Zudem wird die Wertschöpfung vor Ort allgemein als sinnvoll angesehen, um die Akzeptanz solcher Vorhaben zu fördern. Allerdings hat diese Betätigung kommunalrechtliche Schranken. So ist zwar den Gemeinden eine wirtschaftliche Betätigung grundsätzlich erlaubt, allerdings sehen die Gemeindeordnungen hier jeweils Einschränkungen vor. Einerseits soll dadurch der kommunale Haushalt nicht überfordert werden, anderseits soll auch keine Konkurrenz zu privaten Unternehmen entstehen.

Die Tätigkeit der Gemeinde muss insbesondere einem **„öffentlichen Zweck“** dienen, wobei es unstreitig ist, dass Tätigkeiten, die ausschließlich auf Gewinnerzielung gerichtet sind, keine ausreichende Grundlage für die Rechtfertigung eines öffentlichen Zwecks darstellen. Ebenfalls ist hierbei der Örtlichkeitsgrundsatz zu beachten, da die kommunale Selbstverwaltung nur das eigene Gemeindegebiet umfasst. Tätigkeiten außerhalb des Gemeindegebiets unterliegen Beschränkungen, sie müssen jedenfalls auch den Interessen der betroffenen Gemeinden dienen. So ist es problematisch, ob ein öffentlicher Zweck vorliegt, wenn der erzeugte Strom nicht unmittelbar innerhalb des Gemeindegebietes direkt vermarktet wird. Dies wurde gerichtlich zum Teil verneint. So urteilte das OVG Schleswig, dass ein öffentlicher Zweck nur gegeben sei, *„soweit tatsächlich eine ausschließliche oder zumindest deutliche vordergründige Vermarktung des erzeugten Windstroms unmittelbar <u>an die Gemeindeeinwohner</u> im klägerischen Gemeindegebiet erfolgt“* (OVG Schleswig, Urteil vom 11. Juli 2013, Az.: 2 LB 32/12). Ähnlich urteilte das OVG Magdeburg (7. Mai 2015, Az.: 4 L 163/149, welches jedenfalls eine **vollständige Einspeisung** in das überörtliche Netz zum Zwecke einer Vergütung nach dem EEG als **reine Gewinnerzielungsabsicht** ansah. Darüber hinaus ist auch Vorsicht geboten, wenn das Unternehmen weitere Geschäftsbereiche umfasst, die im Zusammenhang mit der Energieerzeugung stehen (Annextätigkeiten).

Um in solchen Fällen für mehr Rechtssicherheit zu sorgen, hat der Bayerische Landtag am 19. Juli 2023 im Gesetz zur Änderung des Gemeinde- und Landkreiswahlgesetzes und weiter Rechtsvorschriften **in Art. 87 BayGO einen neuen Absatz 3** eingefügt, welcher wie folgt lautet:

> *„(3) Tätigkeiten eines Unternehmens zur Versorgung mit Strom, thermischer Energie und Gas dienen einem öffentlichen Zweck. Sie sind zulässig, wenn sie nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Gemeinde stehen. Tätigkeiten, die im Wettbewerb üblicherweise zusammen mit der Versorgung mit Strom, thermischer Energie und Gas erbracht werden (verbundene Tätigkeiten), sind zulässig, wenn sie im Verhältnis zum Hauptzweck eine untergeordnete Bedeutung einnehmen und diesen fördern. Verbundene Tätigkeiten fördern den Hauptzweck insbesondere, wenn die Leistungen erforderlich sind, um Anlagen zur Versorgung mit Strom, thermischer Energie und Gas einschließlich der Nutzung für Zwecke der Elektromobilität zu errichten, zu warten oder instand zu setzen. Die Gemeinde stellt sicher, dass bei verbundenen Tätigkeiten die berechtigten Interessen kleinerer Unternehmen, insbesondere des Handwerks, berücksichtigt werden. Die Sätze 3 bis 5 gelten für Tätigkeiten, die üblicherweise zusammen mit der Versorgung mit Trinkwasser erbracht werden, entsprechend.“*

Der Gesetzgeber begründet Sinn und Zweck der Änderung wie folgt:

> *Der neu eingefügte Abs. 3 enthält eine Spezialvorschrift für die Versorgung mit Strom, Wärme und Gas durch gemeindliche Unternehmen sowie für damit verbundene Tätigkeiten. Satz 1 legt fest, dass Tätigkeiten zur Versorgung mit Strom, Wärme und Gas generell einem öffentlichen Zweck dienen; dieser wird gesetzlich fingiert. Dies gilt auch für Versorgungstätigkeiten außerhalb des Gemeindegebiets. Abweichend von Abs. 1 Satz 1 bestimmt Satz 2 als Zulässigkeitsvoraussetzung für Tätigkeiten zur Versorgung mit Strom, Wärme und Gas, dass diese nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Gemeinde stehen müssen. Bei einem Tätigwerden außerhalb des Gemeindegebiets sind die Vorgaben in Abs. 2 zu beachten, wonach die berechtigten Interessen der von der Versorgungstätigkeit betroffenen kommunalen Gebietskörperschaften im Sinne des Abs. 2 Satz 2 gewahrt bleiben müssen. Die Sätze 3 bis 5 betreffen unternehmerische Tätigkeiten, die mit der Versorgung mit Strom, Wärme und Gas verbunden sind. Ziel der Vorschrift ist es, Zweifelsfragen zur zulässigen Reichweite der Tätigkeiten gemeindlicher Energieversorgungsunternehmen auszuräumen. Satz 3 definiert zunächst verbundene Tätigkeiten als solche, die im Wettbewerb üblicherweise zusammen mit der Versorgung mit Strom, Wärme und Gas erbracht werden. Derartige Tätigkeiten sind in Rechtsprechung und Literatur überwiegend als so genannte Annextätigkeiten anerkannt. Es wird in Satz 3 klargestellt, dass verbundene Tätigkeiten zulässig sind, wenn sie im Verhältnis zum Hauptzweck eine untergeordnete Bedeutung einnehmen und diesen fördern. Damit können zulässige verbundene Tätigkeiten von unzulässigen, rein gewinnorientierten Tätigkeiten gemäß Abs. 1 Satz 2 abgegrenzt werden. Satz 4 benennt verbundene Tätigkeiten, die in der Regel den Hauptzweck fördern. Darunter fallen beispielsweise Installations- oder Wartungsarbeiten an Photovoltaikanlagen oder anderen Anlagen zur Energieversorgung. Durch die in Satz 4 aufgenommene Nutzung für Zwecke der Elektromobilität wird zudem klargestellt, dass etwa auch die Errichtung und der Betrieb von Ladesäulen und die Erbringung sonstiger Mobilitätsdienstleistungen im Zusammenhang mit der Elektromobilität, beispielsweise entsprechende Carsharing Angebote, verbundene Tätigkeiten darstellen können. Die Gemeinde hat nach Satz 5 sicherzustellen, dass bei verbundenen Tätigkeiten die berechtigten Interessen kleinerer Unternehmen, insbesondere des Handwerks, berücksichtigt werden. Hierdurch wird für verbundene Tätigkeiten die Bestimmung in Art. 95 Abs. 2 GO ergänzt, wonach gemeindliche Unternehmen keine wesentliche Schädigung und keine Aufsaugung selbständiger Betriebe in Landwirtschaft, Handwerk, Handel, Gewerbe und Industrie bewirken dürfen. Bei den übrigen Änderungen in Art. 87 GO handelt es sich um redaktionelle Folgeänderungen.*

## 7. Änderungen der bayerischen Bauordnung

Zum 1. August 2023 traten einige wichtige Änderungen in der Bayerischen Bauordnung (BayBO) in Kraft.

1. Wegfall der Abstandsflächen im Außenbereich, Artikel 6 Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 BayBO:

   Mit dem neuen Artikel 6 Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 BayBO sind die Abstandsflächen für Antennen und antennentragende Masten für Mobilfunk und Digitalfunk der Behörden und Organisationen mit Sonderaufgaben im Außenbereich entfallen. Begründet wurde dies damit, dass es hier keiner Schutzzwecke des Abstandsflächenrechts wie Belichtung, Belüftung, Sozialabstand bedarf. Das bauplanungsrechtliche Gebot der Rücksichtnahme gilt es allerdings weiterhin zu berücksichtigen, soweit eine Bebauung vorhanden ist.

2. Erweiterung der verfahrensfreien Höhe von Mobilfunkmasten, Artikel 57 Abs. 1 Nr. 5 a) aa) BayBO:

   Die Antennen und antennentragenden Masten sind demnach nun mit einer Höhe bis zu 15 m verfahrensfrei, im Außenbereich sogar bis zu 20 m.

3. Verfahrensfreiheit temporärer Masten, Artikel 57 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 BayBO:

   Soweit Antennen und antennentragende Masten für Mobilfunk zur Schließung von Versorgungslücken für längstens 24 Monate aufgestellt werden, sind diese ebenfalls verfahrensfrei. Nachdem aufgrund der Änderung von Artikel 57 Abs. 1 Nr. 5 a) aa) BayBO temporäre Mobilfunkmasten mit einer Höhe von 15 m im Innenbereich bzw. 20 m im Außenbereich ohnehin schon zulässig sind, erweitert nunmehr diese Regelung die verfahrensfreie vorübergehende Errichtung der Masten, wenn diese Höhenmaße überschritten sind.

   Durch diese Maßnahme sollen Versorgungslücken geschlossen werden. Ist allerdings bereits zu Beginn bei Aufstellung absehbar, dass die zulässige Aufstelldauer 24 Monate überschreiten wird, bedarf es einer Baugenehmigung.

4. Genehmigungsfiktion, Artikel 68 Abs. 2 Satz 2 BayBO:

   Es wurde ähnlich wie bei Wohnbauvorhaben eine Genehmigungsfiktion für Bauanträge betreffend Mobilfunkanlagen eingeführt. Allerdings mit dem Unterschied, dass diese Fiktionsfrist sechs statt drei Monate beträgt. Begründet wird dies damit, dass die Fiktion für Mobilfunkanlagen auch Anlagen umfasst, die Sonderbauten im Sinne des Artikel 2 Abs. 4 Nr. 2 BayBO sind.

5. Genehmigungsfreistellungsverfahren für privilegierte Freiflächen-Photovoltaikanlagen, Artikel 58 Absatz 2 Satz 1 BayBO:

   Eine **wichtige Änderung** erfolgte beim Genehmigungsfreistellungsverfahren. Der neue Artikel 58 Abs. 2 Satz 1 BayBO erweitert das Genehmigungsfreistellungsverfahren auf die Errichtung und Änderung bauplanungsrechtlich privilegierter Solaranlagen nach § 35 Abs. 1 Nr. 8 b) BauGB.

   Nachdem seit dem 1. Januar 2023 Freiflächen-Photovoltaikanlagen, die innerhalb eines Korridors von 200 m längs von Autobahnen oder Schienenwegen des übergeordneten Netzes mit mindestens zwei Hauptgleisen zu den im Außenbereich privilegierten Vorhaben gehören, sollte auch eine Verfahrenserleichterung geschaffen werden, so dass mit der Neuregelung die Durchführung eines Genehmigungsverfahrens für solche privilegierten Freiflächen-Photovoltaikanlagen nunmehr entbehrlich ist.

   Bei einer Befürchtung möglicher Nutzungskonflikte zwischen öffentlichen Belangen, insbesondere von Natur-, Umwelt- und Artenschutz, sowie bei Diskussionsbedarf über den Standort kann die Gemeinde die Erklärung nach Artikel 58 Abs. 1 Nr. 5 BayBO abgeben, dass ein vereinfachtes Baugenehmigungsverfahren durchgeführt werden soll.

   Um die Rückbauverpflichtung und deren Absicherung sicherzustellen (vgl. § 35 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 1 BauGB bzw. § 35 Abs. 5 Satz 3 BauGB), kann die Gemeinde im Falle des Genehmigungsfreistellungsverfahrens eine entsprechende Verpflichtungserklärung zum Rückbau als erforderliche Unterlage im Sinne des Artikel 58 Abs. 3 BayBO Abgabe einfordern. Wird die Rückbauverpflichtung nicht eingereicht, sind die Unterlagen nicht vollständig und die Frist zur Genehmigungsfreistellung nach Artikel 58 Abs. 3 Satz 5 BayBO beginnt nicht zu laufen. Bis zu einer Nachreichung kann daher keine Genehmigungsfreistellung erfolgen. Wenn der Bauherr dennoch mit der Errichtung der Freiflächen-Photovoltaikanlage beginnt, kann bauaufsichtliches Einschreiten erforderlich sein. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass allein die gemäß § 35 Abs. 1 Nr. 8 b) BauGB getroffene Privilegierung die Gemeinde nicht hindert, im Wege der Bauleitplanung tätig zu werden. Für die Einhaltung materiellrechtlicher Vorschriften gilt nach wie vor Artikel 55 Abs. 2 BayBO.

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

Dipl.-Kfm.
**Matthias Baier**
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
Partner

+49 941 208645-0

Matthias.Baier@mtg-group.de

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

+49 841 96508-0

Christian.Winkler@mtg-group.de

**Klaus Bloch**
angestellter Rechtsanwalt
Fachanwalt f. Verwaltungsrecht
Fachanwalt f. Bau- und Architektenrecht

+49 941 208645-0

Klaus.Bloch@mtg-group.de

Master of Science with Honors
(M.Sc. with Honors)
**Stefanie Porsche**
angestellte Steuerberaterin

+49 941 208645-0

Stefanie.Porsche@mtg-group.de

**Julia Wanninger**
angestellte Steuerberaterin

+49 9421 9381-0

Julia.Wanninger@mtg-group.de

**Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Rechtsberatung aus einer Hand!**

**Kontaktieren Sie uns!**
**Wir beraten Sie gerne!**
kommunalberatung@mtg-group.de
www.mtg-group.de

## MTG Wirtschaftskanzlei