

Public Sector aktuell

Sommer 2024

Informationen für den öffentlichen Sektor

Vorsteuerabzug aus Erschließungskosten – zu den aktuellen Entwicklungen

Die umsatzsteuerliche Beurteilung der Erschließung von Grundstücken durch Grundstücksvermarktungsunternehmen bereitet seit vielen Jahren erhebliche Schwierigkeiten.

Es wäre zu meinen, dass ein umsatzsteuerlicher Vorsteuerabzug aus vorsteuerbehafteten Erschließungsaufwendungen doch zulässig sein müsste, soweit ein Unternehmen – ungeachtet dessen, ob dieses in kommunaler Trägerschaft steht – die getragenen und vorfinanzierten Erschließungskosten in die Preise für umsatzsteuerpflichtige Ausgangsleistungen einkalkuliert.

Dem steht jedoch schon immer die steuerliche Theorie entgegen, wenn es sich um vorsteuerbehaftete Erschließungskosten in der Kombination mit der (zwangswesen) unentgeltlichen Übertragung von Erschließungsanlagen auf einen (hoheitlichen) Straßenbaulastträger, also die Kommune, handelt.

Aus Sicht der Finanzverwaltung war auf Grundlage einer Verwaltungsverfügung aus dem Jahr 2012 ein Vorsteuerabzug aus Erschließungskosten immer dann ausgeschlossen, wenn die Erschließungsanlagen nach deren Fertigstellung unentgeltlich an den Straßenbaulastträger

übertragen wurden. Als alternatives Korrektiv konnte die unentgeltliche Übertragung der Erschließungsmaßnahme auf die Kommune eine unentgeltliche Wertabgabe auslösen.

Mit anderen Worten:

- Entweder wird die unentgeltliche Übertragung als umsatzsteuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe klassifiziert, sodass zwar die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug gegeben sind, weil die vorsteuerbehafteten Erschließungskosten in einem unmittelbaren und direkten Zusammenhang mit einer umsatzsteuerpflichtigen Leistung stehen, wegen der gleichzeitigen Umsatzbesteuerung aber wertlos ist.
- Oder ein Vorsteuerabzug wird direkt negiert und eine unentgeltliche Wertabgabe ist nicht zu versteuern.

Einen gewissen Ruck in die Sache brachte der Europäische Gerichtshof (EuGH). Durch dessen Rechtsprechung wurde die sehr restriktive und zeitlich aus Sicht der Steuerpflichtigen überholte Auffassung der Finanzverwaltung und des deutschen Bundesfinanzhofs (BFH) mehr als infrage gestellt.

Inhalt

Vorsteuerabzug aus Erschließungskosten – zu den aktuellen Entwicklungen	1	Dauerbrenner „Enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung zwischen Bad und Versorger mittels BHKW“	6
Bundesrat macht den Weg für die elektronische Rechnung ab 2025 frei	3		
Aktuelles zur Umsetzung der EU-Nachhaltigkeitsrichtlinie (CSRD) in deutsches Recht	3	3. NKF-Weiterentwicklungsgesetz in NRW	7
Rechtsprechung führt zu Unsicherheiten bei Querverbänden mit Organschaftsstrukturen	4	Immer wieder grüßt das Murmeltier – erneute Verlängerung der Übergangsfrist zur Anwendung des § 2b UStG um weitere zwei Jahre auf den 01.01.2027?!	8
Umsatzsteuerliche Behandlung von Kurbeiträgen: Hat der BFH nun einen Schlusspunkt gesetzt?	4	Einheitliche Besteuerung eines Leistungsbündels aus kombinierter Sportschwimmbad- und Saunanutzung	8
	5	Impressum	8



Auch wenn es sich bei den Urteilssachverhalten um teilweise sehr komplexe Einzelsachverhalte handelte, war die Tendenz klar: Soweit vorsteuerbehaftete Erschließungskosten mit umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen einhergehen, kann ein Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen sein.

Diese umsatzsteuerliche Würdigung ist höchst praxisrelevant, da die Kommunen im Regelfall die unentgeltliche Übertragung zur Bedingung der Erschließung eines Baugebiets machen. Die Richter des XI. Senats des BFH schlossen sich mit ihrem Folgeurteil der EuGH-Rechtsprechung an (Stichwort: „Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG“).

Nach der EuGH- und nunmehr auch der BFH-Rechtsprechung wird für die Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs bereits ein mittelbarer Zusammenhang zwischen vorsteuerbehafteten Eingangsleistungen zu steuerpflichtigen Ausgangsleistungen akzeptiert. Eine umsatzsteuerrelevante unentgeltliche Wertabgabe, die neben der Frage der Vorsteuerabzugs besteht, wird vom EuGH immer dann verneint, wenn kein unversteuerter Letztverbrauch droht. Fließen die vorsteuerbehafteten Erschließungskosten demnach in den Preis der umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze ein, droht kein unversteuerter Letztverbrauch und folglich auch keine unentgeltliche Wertabgabe.

Besonders erwähnt werden soll das Urteil des Finanzgerichts (FG) Münster aus 2023, wonach ein Unternehmer, der Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung besteht.

Ohne auf das angeführte Urteil des FG Münster einzugehen, reagierte das Bundesfinanzministerium (BMF) im Januar dieses Jahres auf die BFH-Rechtsprechung. Die Praxis, die mit diesem Schreiben auf eine rechtssichere Anwendung gehofft hatte, wurde jedoch enttäuscht. Das BMF erläutert zwar die Konsequenzen aus dem aktuellen BFH-Urteil, eine allgemeingültige Anwendung der höchstrichterlichen Finanzgerichtsrechtsprechung wird jedoch abgelehnt. Insofern werden die Konsequenzen aus der BFH-Rechtsprechung aus Sicht der Finanzverwaltung auf Basis jenes BMF-Schreibens nur mit sehr deutlichen Einschränkungen gezogen. Das BMF hält unerklärlicherweise –

gegen die Finanzgerichtsrechtsprechung – an seinem alten Schreiben aus dem Jahr 2012 fest.

Ein Vorsteuerabzug ist demnach immer dann zu versagen, wenn aus den errichteten und entgeltlich übertragenen Erschließungsanlagen ein nicht nur nebensächlicher Vorteil für die Kommune oder die Allgemeinheit gegeben ist. Das BMF macht alles an der – in der BFH-Rechtsprechung entwickelten – Einschränkung der Unerlässlichkeit fest. Das BMF verneint die Unerlässlichkeit und den Vorsteuerabzug dann, wenn ein Vorteil für die Allgemeinheit angenommen werden kann. Aber in der Praxis ist es gerade ganz anders gelagert. Die vorsteuerbehafteten Erschließungskosten sind insbesondere dann erforderlich und unerlässlich, wenn der Unternehmer seine wirtschaftliche Tätigkeit ohne jene Aufwendungen gar nicht ausüben könnte. Für den Vorsteuerabzug bzw. das Nichtvorliegen einer unentgeltlichen Wertabgabe sind im Wesentlichen folgende Fragen entscheidungsrelevant:

- Bestehen zwischen dem kommunalen Träger und der kommunalen Entwicklungsgesellschaft Vereinbarungen im Hinblick darauf, dass zunächst eine unentgeltliche Übertragung von zu erschließenden Grundstücken zu erfolgen hat und anschließend eine unentgeltliche Rückübertragungsverpflichtung der erschlossenen Grundstücke zurück auf den kommunalen Träger einzuhalten ist?
- Sind die Erschließungsmaßnahmen für das Unternehmen erforderlich und gehen diese nicht über das Übliche hinaus?
- Ist der Vorteil aus Erschließungsmaßnahmen für einen Dritten (also die Allgemeinheit) allenfalls nebensächlich?
- Werden die Erschließungskosten in den Preis der umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze (in der Regel mittels Option zu umsatzsteuerpflichtigen Grundstücksumsätzen) einkalkuliert?

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich dieser Problembereich, der sehr häufig mit sehr hohen Vorsteuerpotenzialen einhergeht, noch im Fluss befindet und das letzte Wort noch nicht gesprochen sein dürfte. Die Fälle sollten offengehalten und gegebenenfalls einer gerichtlichen Klärung zugeführt werden.

Bundesrat macht den Weg für die elektronische Rechnung ab 2025 frei

Mit Verkündung des Wachstumschancengesetzes am 27.03.2024 ist nun (endlich) der Weg für die verpflichtende Einführung der elektronischen Rechnung geebnet. Elektronische Rechnungen (in der Gesetzesbegründung auch als „E-Rechnungen“ bezeichnet) ermöglichen die medienbruchfreie Rechnungsverarbeitung. Die unternehmensinternen Prozesse bei der Rechnungsverarbeitung können durch sie vereinfacht und beschleunigt werden, was in Zeiten knapper personeller Ressourcen nicht zu unterschätzen ist.

Auch die Finanzverwaltung verfolgt damit eigene Ziele. Die obligatorische Verwendung der E-Rechnungen ist Voraussetzung für die zu einem späteren Zeitpunkt geplante Verpflichtung zur transaktionsbezogenen Meldung von Umsätzen im B2B-Bereich durch Unternehmer an ein bundeseinheitliches elektronisches Meldesystem der Verwaltung, das das derzeitige Verfahren der Umsatzsteuer-Voranmeldung ablösen soll. Sie ist auch eine Maßnahme zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs.

Prägendes Merkmal der künftigen E-Rechnung ist, dass nur noch strukturierte Datenformate die Anforderungen an eine E-Rechnung erfüllen, die den Vorgaben der europäischen Norm EN 16931 genügen. Die bisher bereits geläufigen Formate ZUGFeRD und XRechnung genügen diesen Anforderungen bereits. Beide Formate sind hybride Formate, das heißt, sie bestehen zum einen aus einer PDF-Datei, die von Menschen gelesen werden kann, und zum anderen aus einer XML-Datei, die maschinenlesbar ist. Einfache PDF-Dateien oder Rechnungen im JPEG- oder TIF-Format, die heute gern als elektronische Rechnungen bezeichnet werden, genügen den künftigen Anforderungen nicht.

Um den mit der Einführung der E-Rechnung für Leistungserbringer und Leistungsempfänger entstehenden organisatorischen Aufwand zeitlich zu entzerren, hat sich der Gesetzgeber für ein zeitlich abgestuftes Einführungskonzept entschieden. Die obligatorische Verwendung von E-Rechnungen soll zunächst nur für steuerpflichtige inländische Umsätze, die zwischen Unternehmern (B2B) erbracht werden, gelten. Umsätze an Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten und an Endverbraucher sind von dieser Verpflichtung derzeit nicht betroffen. Ab dem 01.01.2025 dürfen Unternehmer E-Rechnungen für die o. g. Fälle erstellen, ab dem 01.01.2027 besteht grundsätzlich die Pflicht. Betrug der Umsatz des leistenden Unternehmers im Jahr 2026 weniger als 800.000 €, darf dieser im Jahr 2027 ausnahmsweise noch andere Rechnungen als E-Rechnungen ausstellen. Vom 01.01.2028 an sind die neuen Anforderungen an die E-Rechnungen und ihre Übermittlung zwingend von allen Unternehmen für Leistungen im inländischen B2B-Bereich einzuhalten. Allerdings sind Unternehmer bereits ab dem 01.01.2025 verpflichtet, E-Rechnungen empfangen und verarbeiten zu können. Wenn ein Lieferant ab diesem Tag freiwillig E-Rechnungen ausstellt, muss der Rechnungsempfänger diese auch entgegennehmen, seine Zustimmung ist nicht mehr erforderlich.

Es gibt auch Ausnahmen vom Vorrang der E-Rechnungen. Sie ist nicht verpflichtend für Kleinbetragsrechnungen bis 250 € und für Fahrausweise, z. B. im ÖPNV. Für derartige Umsätze können weiterhin Papierrechnungen oder andere elektronische Rechnungsformate verwendet werden. Die bisherige Möglichkeit, Leistungen im Wege des sogenannten Gutschriftsverfahrens abzurechnen, bleibt bestehen, wenn das vorab vereinbart wurde. Die Unternehmen müssen die verbleibende Zeit bis zum Jahresende 2024 nutzen, ihre Prozesse und IT-Systeme

so anzupassen, dass zumindest Empfang und Verarbeitung von E-Rechnungen möglich sind. Es wird sicherlich eine Vielzahl von Lieferanten geben, die ab dem 01.01.2025 E-Rechnungen versenden werden.

Man muss sich darüber bewusst sein, dass die Prozesse und IT-Systeme rund um die E-Rechnungen den Anforderungen der steuerlichen GoDB (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form) genügen müssen. Die nach GoBD Verfahrensdokumentation ist entsprechend anzupassen. Die Qualität der Verfahrensdokumentation zeigt sich spätestens bei künftigen steuerlichen Außenprüfungen.



Dauerbrenner „Enge technisch-wirtschaftliche

Verflechtung zwischen Bad und Versorger mittels BHKW“

Verluste eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) können mit Gewinnen eines anderen BgA mit steuermindernder Wirkung verrechnet werden, wenn zwischen den beiden BgA eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht. Ein solches Konstrukt wird als steuerlicher Querverbund bezeichnet. Wichtiges Anwendungsgebiet dieser Regelung ist der Querverbund zwischen einem BgA Bäder und einem Versorgungs-BgA mittels eines Blockheizkraftwerks (BHKW). Im Jahr 2021 musste das Finanzgericht (FG) Schleswig-Holstein zu diesem Thema entscheiden, ob die Verluste aus dem Betrieb eines Freibads (BgA Freibad) durch eine Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR) einer Gemeinde im Rahmen der Gewinnermittlung für den BgA Versorgung Berücksichtigung finden können. Der AöR der Gemeinde waren die Wasserversorgung, das Freibad, der Bauhof und die Abwasserentsorgung übertragen.

Dabei stand infrage, ob

- das BHKW dem BgA Freibad zuzuordnen ist

oder

- als eigenständiger BgA zu werten ist und dieser mit dem BgA Freibad aufgrund enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung verbunden werden kann.

In den Streitjahren erfolgte in der Freibadsaison eine Wärmelieferung überwiegend an das Freibad und in den Wintermonaten vorwiegend als Fernwärme an Drittkunden aus einem Bebauungsplangebiet. In ihren Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen verrechnete die AöR die aus dem Betrieb des Freibads entstandenen Verluste im Rahmen eines BgA Versorgung mit den Einkünften der Wasserversorgung und der Strom- und Wärmeerzeugung aus dem Betrieb des BHKW.

Das FG hat hierzu im Ergebnis entschieden, dass in diesem Fall durch den Betrieb des BHKW ein eigenständiger (Versorgungs-)BgA vorliegt, dem das BHKW als notwendiges Betriebsvermögen zuzuordnen ist. Für eine Zusammenfassung eines BgA mit einem anderen zusammengefassten BgA reiche es aus, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem BgA und einem der BgA des zusammengefassten BgA vorliegen (sogenannte Mitschlepptheorie). Bei einer Zusammenfassung wegen enger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung müsse die Voraussetzung „von einigem Gewicht“ im Verhältnis zum zusammengefassten BgA vorliegen.

Zwischen einem zusammengefassten Versorgungs-BgA „Betrieb eines BHKW/Wasserversorgung“ und einem BgA Freibad könne eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht vorliegen, wenn das auf dem Gelände des Freibads liegende und mit einer Leitung direkt mit dem Wasserbecken verbundene BHKW hinsichtlich seiner Wärmeerzeugungskapazität auf die Bedürfnisse des Freibads ausgerichtet werde und das BHKW in der Saisonzeit den Wärmebedarf des Freibads zu 100 % abdecke. Durch die kontinuierlich gewährleistete Wärmeabnahme vom Freibad könne das BHKW in den Sommermonaten wirtschaftlicher betrieben werden. Dem stehe nicht entgegen, dass es sich beim BgA BHKW nicht um ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen handele, das überwiegend Letztverbraucher versorge. Nach der Entscheidung des FG konnte im Streitfall eine Zusammenfassung von BgA Freibad und einem zusammengefassten Versorgungs-BgA erfolgen. Durch die Errichtung der beiden

BHKW und deren Betrieb hat die AöR einen eigenständigen Versorgungs-BgA BHKW begründet, der als Versorgungs-BgA mit der Wasserversorgung zusammengeführt werden konnte, da es sich jeweils um Versorgungsbetriebe handelt.

Dieser zusammengefasste BgA konnte wiederum in Hinblick auf eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht mit dem BgA Freibad zu einem steuerlichen Querverbund zusammengefasst werden. Insoweit bestätigt das FG die sogenannte Mitschlepptheorie. In diesem Fall muss bei einer Zusammenfassung die Voraussetzung „von einigem Gewicht“ jedoch im Verhältnis zum zusammengefassten BgA vorliegen.

Das FG hat die Revision gegen das Urteil zugelassen; das Revisionsverfahren ist so inzwischen beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängig. Mit Beschluss des BFH im Januar dieses Jahres wird das Bundesfinanzministerium (BMF) deshalb aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten, um zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen:

1. Ermöglicht der Gesetzeswortlaut eine Zusammenfassung ohne organisatorische Verflechtung der zusammenzufassenden BgA?
2. Gestattet das Gesetz eine mehrstufige Zusammenfassung von mehr als zwei BgA, bei der auf einer ersten Stufe zwei BgA zusammengefasst werden und es dann auf einer zweiten Stufe für die Zusammenfassung dieser zusammengefassten BgA mit einem weiteren BgA ausreicht, dass die Voraussetzungen nur zu einem der bereits zusammengefassten BgA vorliegen?

Es bleibt abzuwarten, wie sich das BMF in dem Verfahren positionieren wird. Mit einer Sachentscheidung und Urteilsveröffentlichung ist nach der Arbeitsplanung des zuständigen V. Senats bereits im Laufe dieses Jahres zu rechnen.

Das Urteil wird ganz erhebliche Bedeutung für die klassischen Bad-Versorger-Querverbünde haben, da das zugrunde liegende Zusammenfassungskonzept durch die aufgeworfenen Bedenken des BFH grundlegend in Gefahr gerät. Dazu kommt, dass sich der BFH damit gegen die jahrelange ausdrückliche Praxis der Finanzverwaltung stellt. Da drängt sich die Frage auf, worin diese doch eher überraschende Positionierung des BFH begründet liegen könnte.

Dazu ist zu wissen, dass ertragsteuerliche Fragen der öffentlichen Hand bisher im Zuständigkeitsbereich des I. Senats lagen. Im Zuge einer geänderten Geschäftsverteilung im BFH hat dieser Senat mit Wirkung zum Jahresanfang 2024 Zuständigkeiten an andere Senate abgegeben. Dabei wurde die Zuständigkeit für die Besteuerung der öffentlichen Hand im Bereich der Körperschaftsteuer dem V. Senat übertragen, dessen Rechtsprechung zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand Auslöser für die Schaffung von § 2b UStG gewesen ist.

Die Zuständigkeit des V. Senats erstreckt sich nunmehr auch auf die Körperschaftsteuer, wenn „ausschließlich die Anwendung von § 4, § 5 Abs. 1 oder § 8 Abs. 7 bis 9 KStG [mithin nur die öffentliche Hand betreffende Normen] streitig ist“. Bei dem hier vorliegenden Beschluss des V. Senats handelt es sich um den ersten Arbeitsnachweis des Senats in der neu auf ihn übergebenen Materie.

Rechtsprechung führt zu Unsicherheiten bei Querverbänden mit Organschaftsstrukturen

Bisher waren die Querverbundsgrundsätze unabhängig davon anzuwenden, ob es sich ausschließlich um zwei oder mehrere Betriebe gewerblicher Art (BgA) handelte, ob eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt war oder ob der (auch) gewerblich tätigen Personengesellschaft Ergebnisse einer Tochterkapitalgesellschaft über einen Ergebnisabführungsvertrag zugerechnet wurden (Organschaftsfälle).

Diese – auch von der Finanzverwaltung anerkannten – Grundsätze hat der Bundesfinanzhof (BFH) letztes Jahr hinsichtlich der Organträgerpersonengesellschaften umgeworfen. Zwar können diese nach dem aktuellen Urteil prinzipiell noch immer mit anderen BgA verbunden werden, allerdings ist für die Beurteilung des Querverbands nur noch auf die originäre Tätigkeit der Personengesellschaft abzustellen, die Tätigkeit der Organgesellschaft soll dagegen keine Rolle mehr spielen.

Im Urteilsfall sollte ein Bad-BgA ganz klassisch mittels eines Blockheizkraftwerks einen Querverbund mit einem Energieversorger bilden.

Letzterer wurde von einer Kapitalgesellschaft betrieben, die organisch in eine Personengesellschaft eingebunden war. Die dafür notwendige eigene gewerbliche Betätigung der Personengesellschaft bestand aus der Erbringung von EDV-Dienstleistungen. Der BFH versagte das jedoch mit dem Argument, dass der Personengesellschaft keine Versorgertätigkeit zugerechnet werden kann, sondern lediglich die eigenen Tätigkeiten im Bereich EDV maßgeblich sein sollen. Diese sind aber nicht querverbundfähig. Trotz der Ergebnisabführung und der daraus resultierenden ertragsteuerlichen Organschaft will der BFH die Art der Tätigkeiten nicht der Organgesellschaft (hier: Energieversorgung) der Personengesellschaft zurechnen.

Die Finanzverwaltung hat das Urteil aus Januar 2023 zehn Monate später im November letzten Jahres kommentarlos veröffentlicht. Somit ist klar, dass die Finanzverwaltung die Grundsätze anwenden will. Offen ist aber, wie genau. Betroffene juristische Personen des öffentlichen Rechts müssen sich schnellstmöglich mit der Thematik beschäftigen.

Aktuelles zur Umsetzung der EU-Nachhaltigkeitsrichtlinie (CSRD) in deutsches Recht

Den Referentenentwurf zur Umsetzung der europäischen Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) hat das Bundesministerium der Justiz im März veröffentlicht. Dieser konnte bis Mitte April kommentiert werden und ist nun wieder im Fachausschuss, wo der Regierungsentwurf vorbereitet wird. Über den Regierungsentwurf soll im nächsten Schritt vom Bundestag abgestimmt werden. Die CSRD ist eine EU-Änderungsrichtlinie und muss von den EU-Mitgliedstaaten bis zum 06.07.2024 in nationales Recht überführt werden.

Eine wesentliche Fragestellung war, welche Variante Deutschland für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung wählen wird. In dem Referentenentwurf wurde die Entscheidung getroffen, dass die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten in Zukunft eine Vorbehaltsaufgabe für Wirtschaftsprüfer sein wird. Die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts soll durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erfolgen, wobei auch der Abschlussprüfer des Jahres- bzw. Konzernabschlusses als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts bestellt werden kann. Sie soll für einen Übergangszeitraum zunächst auf Basis einer prüferischen Durchsicht zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit erfolgen. Über das Ergebnis der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts ist in einem gesonderten Vermerk (Prüfungsvermerk) zu berichten, der einen zweiten Vermerk neben dem Bestätigungsvermerk darstellt. Im Nachhaltigkeitsbericht müssen Angaben über die eigene Geschäftstätigkeit und die Wertschöpfungskette des Unternehmens bzw. Konzerns dargestellt werden. Dazu gehören auch Angaben zu Produkten, Dienstleistungen und Geschäftsbeziehungen sowie zur Lieferkette. Genauer definiert werden die Berichtspflichten durch die sogenannten ESRS (European Sustainability Reporting Standards), von denen aktuell ein branchenübergreifendes Set 1 zur Verfügung steht. Die Berichtsstandards beinhalten gewisse Übergangsregelungen, unter anderem besteht beispielsweise die Möglichkeit zur Nichtangabe bei fehlenden Informatio-



nen zur Wertschöpfungskette. Notwendig sind dann jedoch eine Begründung sowie Erläuterungen, wie die Informationen zukünftig beschafft werden sollen. Für kapitalmarktorientierte kleine und mittlere Unternehmen (KMU) gibt es einen Entwurf für einen gesonderten Katalog an Standards, die ESRS LSME (Listed Small and Mediumsized Entities), die umfangreichere Erleichterungen für die Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts ermöglichen. Eine Kapitalgesellschaft gilt dann als kapitalmarktorientiertes KMU, wenn ihre emittierten

- Eigenkapitaltitel (Aktien) oder
- Schuldtitel (z. B. Anleihen oder Genussscheine) oder
- Derivate auf Eigenkapital- oder Schuldtitel

an einem organisierten Markt zugelassen sind oder eine Zulassung beantragt wurde sowie zwei der drei folgenden Größenkriterien überschritten werden:

- Bilanzsumme > 7,5 Mio. €,
- Umsatzerlöse > 15 Mio. € und
- mehr als 50 Mitarbeiter.

Umsatzsteuerliche Behandlung von Kurbeiträgen:

Hat der BFH nun einen Schlussspunkt gesetzt?

In der deutschen Praxis war es in der Vergangenheit üblich, Kurbeiträge grundsätzlich als umsatzsteuerbares und -pflichtiges Entgelt zu behandeln. Das hatte in den allermeisten Fällen den Vorteil, dass aus Kosten in Zusammenhang mit Kureinrichtungen (z. B. Kurpark, Spazierwege), aber beispielsweise auch der Tourismuswerbung Vorsteuern gezogen werden konnten. Da solche Kosten die Einnahmen aus den Kurbeiträgen regelmäßig deutlich überstiegen, war das bisher ein sehr lohnendes Modell für die Kurorte. Die Finanzverwaltung billigt diese Vorgehensweise ausdrücklich.

Inzwischen deutet sich aber schon seit mehreren Jahren an, dass weder die europäische noch die deutsche Rechtsprechung diesen Weg weiter mitgehen wird. Als ersten Schlussspunkt hat der Bundesfinanzhof (BFH) im Oktober des letzten Jahres nun klargestellt, dass Kurbeiträge nicht umsatzsteuerbar sind, wenn es sich nicht um ein Entgelt für eine Gegenleistung der Gemeinde handelt. Das ist nach Auffassung des BFH immer dann gegeben, wenn Kurbeiträge grundsätzlich von Besuchern, die sich in der Gemeinde aufhalten, dort aber nicht (ausschließlich) wohnen oder arbeiten, erhoben werden – unabhängig davon, ob die Person Kureinrichtungen nutzt. Das gilt insbesondere dann, wenn die vorhandenen Einrichtungen auch für alle anderen Personen frei und vor allem unentgeltlich zugänglich sind.

Der Vorsteuerabzug aus Aufwendungen, die mit dem Kurbeitrag in Zusammenhang stehen könnten, entfällt damit zur Gänze. Beim Urteilssachverhalt dürfte es sich um die unter Kurgemeinden verbreitetste Konstellation handeln, sodass in der Folge davon auszugehen ist, dass Kosten für Kureinrichtungen und Ähnliches grundsätzlich brutto, also ohne Abzug von Vorsteuern, zu tragen sein werden.

Im Dezember 2023 folgte dann eine weitere Entscheidung mit anderem Ergebnis und in Abgrenzung zur Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs – weil auch der Sachverhalt abwich. Diesmal ging es um einen Küstenort, der an die Kurgäste gegen Zahlung der Kurbeiträge Gästekarten ausgab, die zum Besuch bestimmter Strandabschnitte berechtigten. Besucher ohne Gästekarte durften sich dort dagegen nicht aufhalten.

Einwohner der Gemeinde konnten kostenlos eine Berechtigungskarte erhalten. Obwohl die Kurbeiträge nicht von der tatsächlichen Nutzung der Einrichtungen abhingen, ging der BFH von einem umsatzsteuerpflichtigen Entgelt aus, da die Einrichtungen eben nicht für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich waren. Da die Gemeinde die Kurbeiträge auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erhob, musste für die Umsatzsteuerbarkeit (vor Geltung des § 2b UStG) zudem eine Wettbewerbsverzerrung drohen. Davon ging der BFH in der entsprechenden Region aus.

Einen voller Vorsteuerabzug aus den mit den Einrichtungen und der Tourismuswerbung verbundenen Kosten gewährte der BFH jedoch trotzdem nicht. Das Gericht stellte vielmehr klar, dass die unentgeltliche Benutzung der Anlagen durch die Einwohner eine Aufteilung der Vorsteuern notwendig macht.

Beide Urteile sind vom Bundesfinanzministerium bisher nicht veröffentlicht worden, sodass noch nicht bekannt ist, wie sich die Finanzverwaltung positionieren wird. Es ist jedoch davon auszugehen, dass auf Grundlage der beiden Urteile in nächster Zeit Grundsätze für die Umsatzsteuerbesteuerung von Kurorten erarbeitet werden.

Interessant ist übrigens, dass sich der BFH in beiden Urteilen genötigt fühlte, die Finanzverwaltung auf eigentlich inzwischen klare Grundsätze der Umsatzbesteuerung hinzuweisen: Einmal ging es darum, dass in Zusammenhang mit einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) keine unentgeltlichen Wertabgaben besteuert werden, sondern gegebenenfalls eine anteilige Vorsteuerkürzung stattfinden muss.

Zum anderen hat der BFH klargestellt, dass eine jPöR – auch unabhängig von der Anzahl ihrer Betriebe gewerblicher Art – nur ein Unternehmen unterhält und damit auch nur ein Umsatzsteuerbescheid zu ergehen hat. Ertragsteuerlich ist das bekanntlich anders.



3. NKF-Weiterentwicklungsgesetz in NRW

Der Landtag in NRW hat im Februar das 3. NKF-Weiterentwicklungsgesetz (3. NKFVG) verabschiedet. Das Gesetz gilt in wesentlichen Teilen bereits zum 31.12.2023 und ändert unter anderem die Vorschriften für kommunale Unternehmen dahingehend, dass diese nicht mehr generell die strengen Vorschriften für große Kapitalgesellschaften beachten müssen.

Hintergrund

Mit dem 3. NKFVG verfolgt das Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Digitalisierung NRW (MHKBD) das Ziel, der zunehmenden Unsicherheit in Bezug auf die steigenden Aufwendungen in Verbindung mit rückläufigen Erträgen zu begegnen. Obgleich die Bedeutung einer nachhaltigen Ergebnis- und Finanzplanung in der Gesetzesbegründung betont wird, führen die Änderungen dazu, dass Kommunen den angestrebten Haushaltsausgleich leichter herbeiführen können und die Verpflichtungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung eingeschränkt werden.

Wichtige rechnungslegungsbezogene Erleichterungsvorschriften für kommunale Unternehmen

Die Beteiligungsvoraussetzungen in den § 108 Abs. 1 Nr. 8 GO werden insoweit angepasst, dass zukünftig der Bezug auf den Lagebericht und der Bezug auf die handelsrechtlichen Vorschriften für „große“ Kapitalgesellschaften entfallen. Da anders als in der vorherigen Fassung der GO nicht mehr die Aufstellung eines Lageberichts verlangt wird, ergibt sich diese Pflicht nur noch direkt aus dem HGB als Bundesgesetz. Folglich müssen Kapitalgesellschaften in kommunaler Hand, sofern nicht Satzung oder Gesellschaftsvertrag über die Anforderung hinausgehen, nur noch dann einen Lagebericht aufstellen, wenn sie mittelgroß oder groß im Sinne des § 267 HGB sind. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen keinen Lagebericht mehr aufzustellen.

Eigenbetriebe (§ 21 EigVO) und Anstalten des öffentlichen Rechts (AöR) (§ 22 KUV) haben ihre Jahresabschlüsse künftig analog der bereits gemachten Ausführungen entsprechend den Vorschriften des HGB aufzustellen. Der Verweis auf die strengeren Vorschriften für große Kapitalgesellschaften entfällt ebenfalls. Aufgrund dieser Änderung können kommunale Unternehmen zukünftig die handelsrechtlichen Erleichterungsvorschriften entsprechend ihrer Größenklasse in Anspruch nehmen. Darüber hinaus sollen in analoger Anwendung der Größenkriterien des § 267 HGB mittelgroße und große Organisationsformen einen Lagebericht aufstellen. Unabhängig von der Größe besteht für Eigenbetriebe künftig eine Pflicht zur Jahresabschlussprüfung (§ 22 EigVO). Die Prüfung hat durch einen Wirtschaftsprüfer zu erfolgen. Ausgenommen davon sind Eigenbetriebe, die ihre Buchführung nach den für Gemeinden geltenden Vorschriften führen.

Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Die Gesetzesbegründung unterstellt die Größenkriterien des § 267 HGB sowohl für privatwirtschaftlich organisierte öffentliche Unternehmen als auch für öffentlich-rechtliche Organisationsformen. Daraus lässt sich ableiten, dass nur tatsächlich große AöR und tatsächlich große Eigenbetriebe – wie auch große Kapitalgesellschaften – nach der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) zukünftig einen Nachhaltigkeitsbericht in ihren Lagebericht aufnehmen müssen.

Wenn die jeweilige Satzung über das Landesrecht hinaus von AöR und Eigenbetrieben (gegebenenfalls größenabhängig) die Aufstellung eines Lageberichts verlangt und dabei nicht ausdrücklich die Aufstellung des Nachhaltigkeitsberichts ausnimmt, ist davon auszugehen, dass eine mittelbare Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung



besteht, sofern die bilanzierende Einheit die Größenkriterien des § 267 HGB für große Kapitalgesellschaften erfüllt.

Aufgrund dieser Tatsache ist es unabhängig von den gesetzlichen Änderungen durch das 3. NKFVG notwendig, die Bestimmungen der Satzungen zu prüfen, sofern Erleichterungsvorschriften in Anspruch genommen werden sollen. Diese können abweichende Anforderungen an die Berichterstattung der Einheit definieren und somit zu einem erhöhten Berichterstattungsumfang führen.

Rotationspflicht des Abschlussprüfers

Eine Rotation des Abschlussprüfers als Jahresabschlussprüfer ist zudem in dem Gesetz nach fünf Jahren bei Gemeinden und Eigenbetrieben festgelegt worden. Während das Gesetz ansonsten rückwirkend zum 31.12.2023 in Kraft tritt, gilt der eingefügte § 102 Abs. 2 Satz 2 GO (Einführung der Rotationspflicht) erst für Beauftragungen zur Abschlussprüfung, die nach Verkündung des Gesetzes vorgenommen werden. Die FAQ des MHKDB (Stand: 18.04.2024) stellen klar, dass die Zählung mit der ersten Abschlussprüfung beginnt, die nach Verkündung des Gesetzes durchgeführt wurde. Eine interne Rotation innerhalb der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft reicht aus.

Ausblick

Neben den beschriebenen Änderungen bestehen weiterhin Zweifelsfragen zur Auslegung des Gesetzestextes. Während z. B. nach der Gesetzesbegründung Eigenbetriebe und AöR künftig verpflichtet sein sollen, größenabhängig einen Lagebericht aufzustellen, verlangt der Gesetzestext selbst lediglich die Aufstellung eines Jahresabschlusses (§ 114a Abs. 10 GO, § 22 Abs. 1 KUV, § 21 Abs. 1 EigVO), der nur aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang besteht. Der Lagebericht stellt ein separates Berichtsinstrument dar und ist kein originärer Bestandteil des Jahresabschlusses. Des Weiteren ist zu klären, wie die Änderungen durch das 3. NKFVG in den Satzungen der betroffenen Unternehmen Berücksichtigung finden, um die Erleichterungsvorschriften in Anspruch nehmen zu können. Darüber hinaus ist angekündigt, dass im Zusammenhang mit dem 3. NKFVG auch die Kommunalhaushaltsverordnung (KomHVO) NRW überarbeitet werden soll, was zu weiteren wesentlichen Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze und -anforderungen führen kann.

Immer wieder grüßt das Murmeltier – erneute Verlängerung der Übergangsfrist zur Anwendung des § 2b UStG um weitere zwei Jahre auf den 01.01.2027?!

Viele Kommunen haben bisher sehr große Anstrengungen unternommen, um ihre steuerlichen Prozesse auf die Anwendung des § 2b UStG vorzubereiten und auszurichten. Nicht selten wurde sogar ein Tax-Compliance-Management-System eingerichtet und die betroffenen Mitarbeitenden wurden geschult – und das, obwohl noch zahlreiche Anwendungsfragen offen sind und damit weiterhin rechtliche Unsicherheit herrscht. Aus dem Anfang Juni verabschiedeten Regierungsentwurf für ein Jahressteuergesetz 2024 ergibt sich nun, dass die Übergangsregelung zur erstmaligen Anwendung des § 2b UStG für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts erneut um weitere zwei Jahre bis einschließlich 31.12.2026 verlängert werden soll. Das wäre damit die insgesamt dritte Verlängerung der Übergangsregelung einer Vorschrift, die eigentlich ab dem 01.01.2017 anzuwenden war und nun wohl erst ab dem 01.01.2027 flächendeckend anzuwenden sein wird. Zur Historie: Bereits die erste Übergangsregelung bis zum 01.01.2021 war mit der Einführung zum 01.01.2016 vom Gesetzgeber recht großzügig bemessen worden, wenn die juristischen Personen des öffentlichen Rechts eine Optionserklärung abgegeben haben. Aufgrund der Corona-Pandemie kam es zur ersten Verlängerung bis zum 01.01.2023. Zur Abfederung der Folgen der Corona-Pandemie kam es zur zweiten Verlängerung bis zum 01.01.2025. Nunmehr wird die Verlängerung dem

Vernehmen nach wie folgt begründet: „In der Vergangenheit wurden bereits eine Vielzahl verwaltungstechnischer Umsetzungsprobleme sowie auch Zweifelsfragen bei der Rechtsauslegung beseitigt, jedoch bestehen weitere grundlegende Rechtsanwendungsfragen fort, welche bei den Verantwortlichen zu großer Verunsicherung führen. Zudem sind neue offene Rechtsfragen hinzugekommen, welche noch nicht abschließend geklärt werden konnten. Daraus ergeben sich insgesamt Bedenken, dass ab dem 01.01.2025 flächendeckend eine zutreffende und rechtssichere Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand sichergestellt werden kann.“ Es bleibt zu hoffen, dass nun auch das Bundesfinanzministerium die verlängerte Übergangsfrist nutzt, um die angesprochenen grundlegenden Rechtsanwendungsfragen endlich im Sinne der Anwender zu klären. Interessant ist dabei insbesondere, dass es in der Begründung heißen soll: „Eine wesentliche Beeinträchtigung des Wettbewerbs durch die erneute Verlängerung der Übergangsregelung ist unter Zugrundelegung der Erfahrungen der letzten zwei Jahre auch weiterhin nicht zu befürchten.“ Dabei sind es genau die Fragen um das Tatbestandsmerkmal der größeren Wettbewerbsverzerrungen, die zu einer nicht unerheblichen Unsicherheit in der Rechtsanwendung des § 2b UStG führen. Es bleibt also beim § 2b UStG auch nach fast zehn Jahren der Nichtanwendung immer noch sehr spannend.

Einheitliche Besteuerung eines Leistungsbündels aus kombinierter Sportschwimmbad- und Saunanutzung

Nach einem rechtskräftigen Urteil des Finanzgerichts (FG) Niedersachsen aus dem letzten Jahr ist ein Leistungsbündel aus Schwimmbad- und Saunanutzung umsatzsteuerlich einheitlich zu behandeln. Der ermäßigte Steuersatz für die Schwimmbadnutzung ist auf dieses Leistungsbündel nicht anwendbar. Im Urteilsfall hat die Betreiberin eines Schwimmbads und einer Sauna den Eintrittspreis so gestaltet, dass der Eintrittspreis für das Schwimmbad für Einzelpersonen gleichzeitig zur Nutzung der Sauna berechtigt. Einzelpreise für die ausschließliche Nutzung von Schwimmbad oder Sauna wurden von der Betreiberin in dem zu beurteilenden Zeitraum nicht angeboten. Die Betreiberin hat die Auffassung vertreten, dass es sich bei der Nutzungsmöglichkeit der Sauna um eine Nebenleistung zur Schwimmbadnutzung handelt und das Eintrittsgeld deshalb insgesamt dem ermäßigten Steuersatz der Schwimmbadnutzung unterliegt. Das FG hatte zu beurteilen, ob es sich bei der Saunanutzung ähnlich wie bei der Nutzung von Duschen und Umkleiden tatsächlich um eine Nebenleistung zur Schwimmbadnutzung handelt. Für die Beurteilung stellt

das FG auf die Sichtweise eines Durchschnittsverbrauchers ab. Hiernach handelt es sich bei dem Leistungsbündel aus Schwimmbad- und Saunanutzung um eine einzelne untrennbare Leistung, die dem Regelsteuersatz unterliegt, weil die Saunanutzung nicht nur typische und übliche Nebenleistung zur Nutzung des Schwimmbads ist. Badbetreiber, die einen Einzelpreis für die ausschließliche Badnutzung anbieten, sind von diesem Urteil nur insofern betroffen, als das FG in Rückgriff auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs klargestellt hat, wann bei einem Schwimmbad von einer Sportanlage ausgegangen werden kann, die für den ermäßigten Steuersatz qualifiziert. Das Schwimmbad muss dazu zur Ausübung einer sportlichen Betätigung geeignet und bestimmt sein (z. B. Schwimmbahnen, Startblöcke, ausreichende Tiefe und Größe). (Zusätzliche) Multifunktionsbecken stehen der Einordnung nicht entgegen, wenn diese das Angebot ergänzen, beispielsweise weil sie insbesondere dem Erlernen des Schwimmens dienen. Bloße Erholungs- oder Spaßbäder stellen dagegen keine begünstigten Sportanlagen dar.

IMPRESSUM

Herausgeber

FALK GmbH & Co KG · Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft
Im Breitspiel 21 · 69126 Heidelberg

V.i.S.d.P.

WP/StB Markus Schmidke
FALK GmbH & Co KG · Im Breitspiel 21 · 69126 Heidelberg

Konzeption und Realisation

MEINDERS & ELSTERMANN GmbH & Co.KG

Alle Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Rechtsstand: 15.06.2024