

Fundstelle

openJur 2022, 3143

Rkr: AmtlSlg:

Tenor

- ¹ Die Klage wird abgewiesen.
- ² Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.
- ³ Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- ⁴ Die Beteiligten streiten vorliegend um die Frage, ob ein Preisnachlass für eine Wärmelieferung eine Gegenleistung für die Einräumung eines Wegennutzungsrechts ist.
- ⁵ Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung -GmbH-, die mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.1990 gegründet worden ist. Alleinige Gesellschafterin ist die Stadt B... Unternehmensgegenstand ist die Fernwärmeversorgung des Stadtgebietes B... und der Betrieb des Stadtbades (ab 2012 durch eine Organgesellschaft).
- ⁶ Am 25.09.1997 schloss die Klägerin mit der Stadt B... einen Fernwärmegestattungsvertrag - FGV - (Bl. 77 ff. der Rechtsbehelfsakte - Rb -), auf den im Einzelnen verwiesen wird. Gegenstand des Vertrages ist die Verpflichtung der Klägerin, jedermann im Stadtgebiet an das Fernwärmenetz anzuschließen und mit Fernwärme zu versorgen. Danach gestattet die Stadt B... der Klägerin die Nutzung öffentlicher Straßen, Wege und Plätze sowie Nebenanlagen. Die Nutzung umfasst den Bau, die Instandhaltung und die Erneuerung von unter- und oberirdischen Anlagen für die Fortleitung und Verteilung der Fernwärme (§ 2 FGV). Gemäß § 7 FGV (Versorgungsbedingungen städtischer Bezug) erhält die Stadt B... für die eigengenutzten städtischen Einrichtungen, die keine wirtschaftlichen Unternehmen sind, z.B. Kitas, Schulen, Rathaus, für den Fernwärmebezug einen Nachlass von zunächst 5 % und gemäß Zusatzvereinbarung vom 22.12.1999 ab dem 01.01.2000 einen Nachlass von 10 % auf das Nettoentgelt. § 8 FGV regelt, dass die Klägerin als Gegenleistung für die nach diesem Vertrag eingeräumten Rechte und von der Stadt übernommenen Verpflichtungen ein Entgelt in Höhe von 0,5 % des Nettoerlöses und gemäß Zusatzvereinbarung vom 22.12.1999 ab dem 01.01.2000 in Höhe von 1,5 % des Nettoerlöses der Lieferungen von Fernwärme zahlt. Das Entgelt wird nicht gezahlt, wenn und soweit der Klägerin nicht mindestens ein Handelsbilanzgewinn in Höhe von 1,5 % des Sachanlagevermögens verbleibt, das am Anfang des Wirtschaftsjahres in der Steuerbilanz ausgewiesen wird. In der Präambel des Vertrages ist dargelegt, dass gesetzliche Grundlage des Vertrages die Konzessionsabgabenanordnung (KAE) i. d. F. vom 07.03.1975 und das Körperschaftsteuergesetz sind, die dazu dienen, im Hinblick auf das Rechtsverhältnis eine klare vertragliche Grundlage zu schaffen, die insbesondere auch die Leistungen und Gegenleistungen der Parteien angemessen regelt.
- ⁷ Im Rahmen der für die Veranlagungsjahre 2010, 2011, 2012 und 2013 durchgeführten steuerlichen Betriebsprüfung in der Zeit von 12.09.2016 bis zum 21.03.2018 wurde festgestellt, dass die steuerpflichtigen Umsätze der Klägerin um die eingeräumten Rabatte auf die Fernwärmelieferungen an die städtischen Einrichtungen gemindert worden seien.
- ⁸ Auf Grundlage des Betriebsprüfungsberichtes vom 21.03.2018 erließ der Beklagte am 27.09.2018 geänderte Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2013. Davon ausgehend, dass es sich bei der Rabattgewährung um einen tauschähnlichen Umsatz gemäß § 3 Abs. 12 Umsatzsteuergesetz - UStG - handele, wurden die angemeldeten Umsatzsteuern wie folgt erhöht:
- ⁹

Jahr	Rabattgewährung	Umsatzsteuer	Bruttobetrag
2010	36.716,40 €	6.976,12 €	43.692,52 €
2011	35.561,82 €	6.759,75 €	42.321,57 €
2012	41.601,96 €	7.904,37 €	49.506,33 €
2013	47.387,58 €	9.003,64 €	56.391,22 €
- ¹⁰ Der Prüfer ging davon aus, dass der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz gelte. Der Prüfer rechnete daher die Umsatzsteuer auf den Rabattbetrag, der auf das Nettoentgelt berechnet wurde, hinzu.
- ¹¹ Die hiergegen eingelegten Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 04.12.2019 als unbegründet zurück.
- ¹² Daraufhin hat die Klägerin am 12.12.2019 Klage erhoben.

- ¹³ Sie macht geltend, dass kein tauschähnlicher Umsatz vorliege, sondern eine im Voraus vereinbarte Entgeltregelung, da kein Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehe. Die Höhe bzw. Inanspruchnahme der Rabatte habe keinen Einfluss auf den Umfang oder die Art der eingeräumten Nutzungsrechte. Preisrabatte, die dem Leistungsempfänger eingeräumt würden, gehörten als Entgeltminderung nicht zur Bemessungsgrundlage. In diesem Zusammenhang verweist die Klägerin auf das Urteil des Finanzgerichts - FG - Berlin-Brandenburg vom 22.03.2012 - 5 K 5075/09.
- ¹⁴ Die Klägerin beantragt, die Umsatzsteuerbescheide 2010, 2011, 2012 und 2013 jeweils vom 27.09.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.12.2019 aufzuheben.
- ¹⁵ Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.
- ¹⁶ Der Beklagte ist der Auffassung, dass es sich um einen tauschähnlichen Umsatz mit Baraufgabe im Sinne des § 3 Abs. 12 UStG handele. Der Gemeinderabatt für die Lieferung von Strom und Gas oder Wasser sei zusätzliches Entgelt für die Überlassung einfacher oder ausschließlicher Wegerechte durch die Kommune an das Versorgungsunternehmen. Diese Rabatte könnten neben oder anstelle der Konzessionsabgabe gewährt bzw. beansprucht werden. Folglich handele es sich um eine Form der Gegenleistung für die Einräumung der Konzession. Es handele sich um eine abgekürzte bzw. besondere Form des Zahlungswegs, die keinen Einfluss auf die Wärmelieferung habe.
- ¹⁷ Das von der Klägerin angeführte Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 22.03.2012 - 5 K 5075/09 sei nicht geeignet, dem Klagebegehren stattzugeben. Bei dem Sachverhalt, der diesem Urteil zugrundeliege, gehe es um die Frage, inwieweit es sich bei der Verpflichtung des Nichtbetreibens eines Blockheizkraftwerks im Austausch für eine Sonderstromlieferung um einen Vorteil bzw. Leistungsaustausch handele. Dies sei verneint worden, weil es sich um eine Absatzsicherungsmaßnahme gehandelt habe, deren wirtschaftliches Ergebnis auch durch eine Mindestabnahmeverpflichtung hätte erreicht werden können.
- ¹⁸ Dem Gericht haben die Streitakten des hiesigen Verfahrens sowie jeweils ein Band Betriebsprüfungsakten, Umsatzsteuerakten und Rechtsbehelfsakten, die vom Beklagten für die Klägerin unter der Steuer-Nr. ... geführt werden, vorgelegen.

Gründe

- ¹⁹ A. Das Gericht entscheidet entsprechend dem Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung -FGO-), da der Sachverhalt zwischen den Beteiligten unstrittig ist und keiner vertiefenden Aufklärung im Rahmen einer mündlichen Verhandlung bedarf. Die Rechtsauffassungen sind zwischen den Beteiligten hinreichend schriftlich ausgetauscht worden.
- ²⁰ B. Die Klage ist unbegründet.
- ²¹ Die Klägerin wird durch die angefochtenen Bescheide nicht i. S. d. § 100 Abs. 1 Nr. 1 FGO in ihren Rechten verletzt.
- ²² Der Beklagte hat zu Recht in der Zahlung des Entgelts gemäß § 8 FGV und in der gemäß § 7 FGV vereinbarte rabattierte Überlassung von Fernwärme Gegenleistungen für die Einräumung von Wegerechten in § 2 FGV im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes mit Baraufgabe gesehen und dem Regelsteuersatz unterworfen.
- ²³ I. 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer (§ 2 UStG) im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Für das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar ist, sind nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union -EuGH- sowie des Bundesfinanzhofs - BFH - im Wesentlichen folgende unionsrechtlich geklärte Grundsätze zu berücksichtigen (vgl. dazu auch FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 16.02.2017 - 4 K 35/14, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG-2017, 776): Zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen (vgl. EuGH, Urteil vom 21.03.2002 - C-174/00 - Kennemer Golf, BFH/NV 2004, Beilage 3, 95; BFH, Urteil vom 18.12.2008 - V R 38/06, Bundessteuerblatt -BStBl.- II 2009, 749 m. w. N.). Dieser unmittelbare Zusammenhang muss sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergeben, in dessen Rahmen die Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet (vgl. BFH, Urteil vom 18.12.2008 - V R 38/06, BStBl. II 2009, 749 m. w. N.). Dabei muss der Leistungsempfänger identifizierbar sein und einen Vorteil erhalten, der einen Kostenfaktor in seiner Tätigkeit bilden könnte und damit zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (BFH, Urteile vom 21.04.2005 - V R 11/03, BStBl. II 2007, 63 m. w. N.; vom 09.11.2006 - V R 9/04, BStBl. II 2007, 285 m. w. N.).

- ²⁴ 2. Eine steuerbare Leistung gegen Entgelt liegt auch vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht in einer Geldzahlung, sondern in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht. Es handelt sich dann um einen tauschähnlichen Umsatz (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG), bei dem zwei Leistungen durch die Modalität der Entgeltvereinbarung (tauschähnlicher Umsatz) miteinander verknüpft sind (BFH, Urteil vom 06.12.2007 - V R 42/06, BStBl. II 2009, 493). Die sonstige Leistung kann auch in einer verbilligten Leistungserbringung zu sehen sein (FG München, Urteil vom 10.05.2017 - 3 K 1776/14, EFG 2017, 1293; BFH, Urteil vom 16.11.2016 - V R 35/16, BFH/NV 2017, 768).
- ²⁵ Tausch und tauschähnlicher Umsatz können mit Barzahlungen als Gegenleistung für eine Leistung gekoppelt sein. Dabei wird häufig das Barentgelt für eine Leistung durch eine zusätzliche Sachleistung ergänzt, sog. Tausch mit Baraufgabe.
- ²⁶ II. 1. Im Streitfall hat die Stadt B... der Klägerin in § 2 FGV Wegerechte gegen die Zahlung des in § 8 FGV vereinbarten Entgelts gewährt. Nach den oben genannten Grundsätzen ist darin ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch gemäß § 1 Abs. 1 Satz. 1 UStG zu sehen.
- ²⁷ 2. Die Klägerin hat jedoch nicht nur das Entgelt als Gegenleistung für die im FGV eingeräumten Rechte geleistet. Es besteht zudem ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem rabattierten Wärmebezug für eigengenutzte städtische Einrichtungen und dem durch die Stadt in § 2 FGV eingeräumten Rechten. Die Barzahlung ist vorliegend mit einem Tausch gekoppelt. Dies ergibt sich aus einer Auslegung des FGV in Verbindung mit der Konzessionsabgabenordnung i. d. F. vom 07.03.1975 - KAE -. Bei der insoweit gemäß §§ 133, 157 Bürgerliches Gesetzbuch -BGB- vorzunehmenden Ermittlung des Inhalts des Vertrages sind die Erklärungen jeweils grundsätzlich so auszulegen, wie sie im konkreten Fall nach Treu und Glauben und unter Berücksichtigung der Verkehrssitte sowie der maßgeblichen Begleitumstände zu verstehen waren.
- ²⁸ Der Klägerin ist insofern zuzustimmen, dass sich aus dem Vertrag an sich und insbesondere aus § 7 des Vertrages kein unmittelbarer Zusammenhang zu den in dem Vertrag durch die Stadt gewährten Rechten ergibt. In der Präambel des Vertrages wird jedoch auf die KAE (Reichsanzeiger - RAnz - 1941, Nr. 57 i. d. F. 07.03.1975, Bundesanzeiger 1975, Nr. 49) Bezug genommen. Die Präambel ist zwar nicht Bestandteil des Vertrages, kann aber zur Auslegung des Vertrages herangezogen werden (Oberlandesgericht - OLG - Rostock, Urteil vom 03.02.2003 - 3 U 116/02, Neue Zeitschrift für Miet- und Wohnungsrecht - NZM - 2003, 282; Weber, Rechtswörterbuch, 27. Auflage 2021). In § 5 Abs. 1 KAE ist geregelt, dass Gemeinden von Versorgungsunternehmen neben oder an Stelle von Konzessionsabgaben keine sonstigen Leistungen (z. B. Verwaltungskostenbeitrag, Sachleistungen) mehr verlangen dürfen. In § 12 der Ausführungsordnung zur Konzessionsabgabenordnung vom 27.02.1943 in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 721-3-1, veröffentlichten bereinigten Fassung - AKAE - ist normiert, dass ein Preisnachlass für den Eigenverbrauch der Gemeinde in Höhe von 10 % des Rechnungsbetrages nicht als Verbilligung einer Sachleistung gilt. Demnach liegt kein echter Rabatt auf die Leistung vor, sondern die Klägerin hat von dem Recht Gebrauch gemacht, neben oder anstelle der Konzessionsabgabe ihre Leistung zu einem niedrigeren Preis anzubieten. Dieses Ergebnis wird auch in der Gesamtschau unter Einbeziehung der Nachfolgeverordnung zur KAE für Strom und Gas der Konzessionsabgabeverordnung vom 09.01.1992 (BGBl. I 1992, 12), zuletzt geändert durch Art. 3 Abs. 4 der Verordnung vom 01.11.2006 (BGBl. I 2006, 2477) -KAV- bestätigt. In § 3 Abs. 1 Nr. 1 KAV ist geregelt, dass Versorgungsunternehmen und Gemeinden neben oder anstelle von Konzessionsabgaben für einfache oder ausschließliche Wegerechte Preisnachlässe für den Eigenverbrauch der Gemeinde in Höhe von bis zu 10 Prozent des Rechnungsbetrages verlangen oder gewähren dürfen. In der Folgeverordnung ist daher eindeutig dargelegt, dass der Gemeinderabatt anstelle bzw. neben der Konzession als eine Gegenleistung für das Wegerecht zu verstehen ist (so auch die Finanzverwaltung mit dem nicht allgemein veröffentlichten Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen - BMF - vom 24.05.2017 - III C 2 - S 7200/13/10002). Die Systematik der KAV und der KAE ist im Ergebnis vergleichbar.
- ²⁹ Der Leistungsempfänger erhält eine Leistung durch die rabattierte Wärmelieferung, die bei ihm einen Vorteil darstellt, da er Kosten einspart, die er sonst hätte für die Wärmeversorgung der eigengenutzten städtischen Betriebe aufbringen müssen. Die Klägerin liefert der Stadt Hennigsdorf Wärme zum Teil als Gegenleistung für die in § 2 eingeräumten Rechte und zum Teil gegen Geldzahlung. Anders war es in dem von der Klägerin erwähnte Urteil des hiesigen Gerichts vom 22.03.2012 - 5 K 5057/09. In dem Sachverhalt, der dem Urteil zugrunde lag, ging es darum, ob es sich bei Sonderstromlieferungen an die Klägerin und dem Nichtbetreiben eines Blockheizkraftwerkes - BHKW - durch die Klägerin um einen tauschähnlichen Umsatz handelt. In dieser Konstellation fehlte es an einem Verbrauchsvorteil des Leistungsempfängers. Die Verpflichtung zum Nichtbetrieb war lediglich Teil der Vertragsabwicklung und führte nicht zu einer Vermögensmehrung beim Leistungsempfänger. Bei der verbilligten Abgabe von Wärme liegt jedoch erkennbar eine Vermögensmehrung durch ersparte Aufwendungen vor.

- ³⁰ Der gegenseitige Vertrag, in welchem üblicherweise Leistung und Gegenleistung vereinbart werden, ist vorliegend zudem die Grundlage der Rabattgewährung. Dies spricht ebenfalls dafür, dass es sich um eine Gegenleistung und nicht bspw. um einen Großkundenrabatt handelt (so auch FG München, Urteil vom 10.05.2017 - [3 K 1776/14](#), [EFG 2017, 1293](#)). Auch, dass ein Entgelt durch die Klägerin nicht gezahlt werden muss, wenn der Klägerin nicht mindestens ein Handelsbilanzgewinn in Höhe von 1,5 % des Sachanlagevermögens verbleibt, das am Anfang des Wirtschaftsjahres in der Steuerbilanz ausgewiesen wird, spricht dafür, dass die Rabattgewährung ebenfalls als Teil der Gegenleistung zu sehen ist, da sonst ggf. im Zusammenhang der Gewährung der Wegrechte keine Gegenleistung erfolgen würde.
- ³¹ 3. Die Bemessungsgrundlage im Sinne des [§ 10 Abs. 1 UStG](#) für die Gegenleistung der Stadt B... im Rahmen des tauschähnlichen Umsatzes mit Baraufgabe setzt sich vorliegend aus dem in [§ 8 FGV](#) vereinbarten Entgelt (Baraufgabe) und dem durch die Stadt B... durch die Rabattgewährung ersparten Aufwendungen (tauschähnlicher Umsatz) zusammen. Gemäß [§ 10 Abs. 2 Satz 2 UStG](#) gilt beim Tausch, beim tauschähnlichen Umsatz und bei Hingabe an Zahlungsstatt der Wert jeden Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Der Wert des anderen Umsatzes wird in richtlinienkonformer Auslegung der bezeichneten Vorschrift unter Betrachtung von Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem - MwStSystRL - jedenfalls für den Wert einer im Gegenzug erhaltenen Dienstleistung durch den subjektiven Wert für die tatsächlich erhaltene und in Geld ausdrückbare Gegenleistung bestimmt. Als subjektiver Wert ist derjenige Wert festzustellen, den der Empfänger der Leistung beizumessen, die er sich verschaffen will, und deren Wert dem Betrag entspricht, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist (u. a. EuGH, Urteil vom 24.10.1996 - [C-288/94](#) -Argos Distributors Ltd., [Slg. 1996, I-5311](#), Rn. 16; BFH, Urteile vom 01.08.2002 - [V R 21/01](#), [BStBl. II 2003, 438](#); vom 25.04.2018 - [XI R 21/16](#), [BStBl. II 2018, 505](#) m. w. N.). Dieser Wert umfasst alle Ausgaben einschließlich der Nebenleistungen, die der Empfänger der jeweiligen Leistung aufwendet, um die fragliche Leistung zu erhalten (vgl. z. B. EuGH, Urteil vom 23.11.1988, [C-230/87](#) - Naturally Yours Cosmetics, [Slg. 1988, 6365](#); BFH, Urteile vom 28.03.1996 - [V R 33/95](#), [BFH/NV 1996, 936](#); vom 16.04.2008 - [XI R 56/06](#), [BStBl. II 2008, 909](#)). Soweit der Wert des Entgelts nicht ermittelt werden kann, ist er nach [§ 162 Abgabenordnung -AO-](#) zu schätzen (BFH, Urteile vom 28.03.1996 - [V R 33/95](#), [BFH/NV 1996, 936](#); vom 16.04.2008 - [XI R 56/06](#), [BStBl. II 2008, 909](#)).
- ³² Der Wert der rabattierten Leistung bemisst sich danach, was der Empfänger der Leistung für einen subjektiven Wert beizumessen. Die Stadt B... misst dem durch sie in [§ 2 FGV](#) gewährten Rechten den Wert des in [§ 8 FGV](#) vereinbarten Gestattungsentgelt zzgl. des Wertes, der sich aus dem Rabatt auf die Wärmelieferung ergibt, bei. Der Wert des Rabatts entspricht vorliegend daher dem Wert, den die Stadt B... bei der Wärmeversorgung einspart. Die Bemessungsgrundlage für den tauschähnlichen Umsatz beträgt daher entsprechend der Berechnung des Beklagten für die Streitjahre jeweils 10 % des Nettoentgeltes. Auf die Berechnung im Tatbestand wird verwiesen.
- ³³ C. Das Gericht hat die Revision gemäß [§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO](#) zugelassen, weil das Urteil auf nicht (oder jedenfalls nicht umfassend) höchstrichterlich geklärten Rechtsfragen beruht.
- ³⁴ D. Die Kostenentscheidung beruht auf [§ 135 Abs. 1 FGO](#).