

Bei den Duldungs- und Gestaltungsleistungen, die der Grundstückseigentümer dem Errichter einer Windkraftanlage erbringt, dürfte von einer einheitlichen Leistung auszugehen sein.

FOTO: SABINE ROSENKANT

Sind die Entgelte der Errichter von Windenergieanlagen an Grundstückseigentümer umsatzsteuerpflichtig?



Nutzungsgestattungsverträge zwischen einem Grundstückseigentümer und einem Windenergieanlagenbetreiber (im Folgenden WEA-Errichter) sehen mitunter differenzierte Entgelte bzw. Entschädigungszahlungen vor:

- jährliche Nutzungsentgelte als Standortvergütung,
- jährliche Nutzungsentgelte für Baulastflächen,
- jährliche Nutzungsentgelte für zu einem Windpark gehörende Flächen,

- jährliche Entgelte für die Nutzung von Wegen und Kranstellflächen, einmündelschädigungen wie Windkraftanlagen bei Baubehörden,
- Entschädigungen für die Rodung von Wald für Standortflächen und Wege,
- Entschädigungen für die Rodung vorübergehend benötigter Waldflächen (Arbeitsflächen),
- Entschädigung für den Aufbau von Windanlagen sowie von Anlagen zur Übernahmestation.

Gleichzeitig gehen Nutzungsgestattungsverträge meist davon aus, dass die Leistungen des Grundstückseigentümers an den WEA-Errichter nicht umsatzsteuerpflichtig sind. Sollte doch Umsatzsteuer anfallen, werden meist Nachzahlungen durch den Errichter vereinbart. In Rechtsprechung und Finanzverwaltung ist diese Frage, soweit erichtlich, noch nicht erörtert worden, in der Rechtsliteratur nur vereinzelt.

Leistungsverhältnis Eigentümer – Errichter

Grundsätzlich sind Duldungs- und Gestaltungsleistungen des Land- und Forstwärts umsatzsteuerbar. Fraglich ist, ob eine Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift eingreift.

Fällt Umsatzsteuer an?

Nach § 4 Ziff. 12 Buchst. a USG sind u. a. die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken und von Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, umsatzsteuerfrei. Unter Vermietung und Verpachtung versteht man dabei die zeitlich begrenzte Einräumung des Rechts, das Grundstück zu gebrauchen und, andere, einschließlich des Eigentümers, davon auszuschließen. Der Mieter oder Pächter muss das Grundstück für eine bestimmte Zeit so in Besitz nehmen, als wäre er der Eigentümer.

Bei der Errichtung von WEA über die Standortfläche von der weiteren Nutzung ausgeschlossen. Nur insoweit liegt damit eine für eine Vermietung oder Verpachtung erforderliche Besitznahme durch den Errichter der WEA vor. Bei der zeitweisen Nutzung von Flächen während der Baumaßnahmen mag man auch noch von einer dem Eigentümer ausschließenden beripierten Nutzung eines Grundstücksteils ausgehen. Bei der Entschädigung für Auftrieb der Einräumung von Baulastflächen etc. liegt jedoch keine Grundstücksüberlassung vor. Es stellt sich damit die Frage, ob die von dem Grundstückseigentümer an den WEA-Errichter erbrachten Duldungs- und Gestaltungsleistungen mehrere getrennte oder eine einheitliche Leistung darstellen.

Grundsätzlich geht der Bundesfinanzhof (BFH) davon aus, dass ein aus mehreren Elementen bestehendes, aber wirtschaftlich als einheitliche Leistung anzusehendes Leistungsbindel nicht kin-

stisch in einzelne Leistungen zerlegt werden darf (Urteil vom 9. Mai 2005). Allerdings sollen gesonderte Leistungen vorliegen, wenn die erbrachten Leistungen gesondert berechnet werden. Das Zusammenhängen zu einer einheitlichen Leistung sei dann geknüpft (Urteil vom 25. Juni 2009). Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat aber entschieden, dass dann, wenn mehrere Leistungselemente „so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung lebensfremd wäre“, eine einheitliche Leistung vorliegt, auch wenn die Bestandteile gesondert berechnet werden (Urteil vom 19. Juli 2012). Danach wäre hier von einer einheitlichen Leistung auszugehen.

Mit einem in vergangenen Jahren ergangenen Urteil (16. April) hat der BFH die Leistungen von Wasser, Elektrizität und Wärme und die Abfallentsorgung durch den Vermietler als mehrere unterschiedliche Leistungen angesehen. Das gelte jedenfalls dann, wenn der Mieter frei über die Menge der Versorgungsleistungen entscheiden könne oder wenn er auch selbst einen Vertrag mit dem Versorger schließen könnte. Vertrag der Mieter nicht über die Möglichkeit, die Lieferanten und Modalitäten frei zu wählen, und sind die Nebenleistungen grundsätzlich nicht von der Vermietung trennbar, können sie als eine Gesamtheit und damit einheitliche Leistung mit der Vermietung angesehen werden. Eine Leistung sei insbesondere dann als selbstständige Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Kunden keinen

eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung in Anspruch zu nehmen.

Danach dürfte bei den Duldungs- und Gestaltungsleistungen, die der Grundstückseigentümer dem WEA-Errichter erbringt, von einer einheitlichen Leistung auszugehen sein, denn der Errichter der WEA kann die Nebenleistungen, also die Duldung des Auftriebs, die Einräumung von Baulastflächen etc., nur von dem Grundstückseigentümer und nicht von Dritten erhalten, und er kann den Umfang dieser Nebenleistungen nicht frei bestimmen. Diese einheitliche Leistung ist insgesamt umsatzsteuerfrei. So hat der Bundesfinanzhof die Überlassung von Grundstücken zur Errichtung von Strommasten für eine Überleitung, die Einräumung des Rechts zur Überspannung der Grundstücke und die Bewilligung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit zur Sicherung dieser Rechte ebenfalls als einheitliche und umsatzsteuerfreie Leistung angesehen (BFH vom 11. November 2004). Der BFH ist bei der Errichtung von Strommasten davon ausgegangen, dass die Grundstücksüberlassung den Hauptteil der einheitlichen Leistung darstellt, diese prägt und damit die einheitliche Leistung umsatzsteuerfrei ist. Das ist auch bei der Errichtung von Windenergieanlagen so. Sofern das Entgelt im Vertrag auf die einzelnen Haupt- und selbstständigen Nebenleistungen aufgeteilt wird, enthält der überwiegende Teil die Standortfläche.

Die Finanzverwaltung hat ausgeführt, dass dies auch dann gelte, „wenn Zahlungen sowohl an

den Grundstückseigentümer, z. B. für die Rechteerhaltung, als für die Plan- und Aufwandschäden, erfolgen. Diese Unterbrechung der stets steuerbefreite Leistungen an den Zahlenden“ (Bundesministerium der Finanzen) ist nicht ohne Grund vom 18. Oktober 2005). Bei der bloßen Duldung von Flur- und Rodwandschäden durch den Pächter liegt zwar keine Grundstücksüberlassung vor, allerdings wäre es kaum nachvollziehbar, dass dann, wenn alle Leistungen inkl. der Duldung durch den Grundstückseigentümer erbracht werden, das gesamte Entgelt umsatzsteuerfrei ist, bei verpachteten Grundstücken aber nur die reine Überlassungsleistung und nicht die Duldungsleistung, zumal weder der Eigentümer noch der Pächter seine Leistung ohne die Leistung des anderen erbringen kann bzw. die Einzelleistung für den WEA-Errichter ohne die Leistung des anderen keinen Wert hat. Beide Leistungen stellen letztlich, wirtschaftlich gesehen, eine einheitliche Leistung dar.

Ausgangspunkt der Umsatzsteuerbefreiung ist die Umsatzsteuerbefreiung aus, wenn mit Grundstücksnachbarn Verträge nur über die Bewilligung der Ertragung einer Baulast im Hinblick auf notwendige Abstandsflächen abgeschlossen werden. Nach der Rechtsprechung ist die entgeltliche Bewilligung einer Baulast eine umsatzsteuerpflichtige Leistung. Durch die Einräumung der Baulast erhält der Eigentümer des begünstigten Grundstücks keine Nutzungsrechte. Die Baulast ist demnach lediglich der Baubehörde, bei der Erteilung von Genehmigungen Ausnahmen von bauordnungsrechtlichen Vorschriften zu gestatten. Hier kann aber bei entsprechender Regelung im Vertrag mit dem WEA-Errichter der Grundstückseigentümer von der Einräumung der Baulast nachgezogen werden. Nur wenn die Nachzahlung der Umsatzerlöse durch den WEA-Errichter nicht vereinbart wurde, verbleibt die Umsatzsteuer allein beim Grundstückseigentümer.

Entgeltabführungen in die BVVG

Bei Grundstücksbalken von der BVVG macht diese Zustellung vom Abschluss eines Nutzungsgestattungsvertrages mit dem Errichter einer WEA von der Zahlung des größeren Teils der Nutzungsentgeltung an sich abhängig. Eine umsatzsteuerfreie sonstige Leistung liegt auch im entgeltlichen Verzicht auf Rechte aus einem Vertrag oder der entgeltlichen Zustimmung zur Auflösung eines Vertrages (EuGH, Urteil vom 15. Dezember

1993; BFH, Urteil vom 7. Juli 2005). Bei der entgeltlichen Zustimmung eines Dritten zu einem Vertriebsabschluss kann nichts anderes gelten. Die Zustimmung der BVVG zum Vertriebsabschluss und zur Bewilligung der beschränkten persönlichen Dienstbarkeit ist damit eine grundsätzlich steuerbare Leistung. Ein Steuerbefreiungsvorschrift ist demnach nicht zu entnehmen. Sichtlich: Die BVVG muss daher aus den erhaltenen Beträgen Umsatzerlöse abführen.

Diese Rechtslage ist für den Grundstückseigentümer misslich, wenn im Kaufvertrag vereinbart wurde, das gesamte Entgelt umsatzsteuerfrei ist, bei verpachteten Grundstücken aber nur die reine Überlassungsleistung und nicht die Duldungsleistung, zumal weder der Eigentümer noch der Pächter seine Leistung ohne die Leistung des anderen erbringen kann bzw. die Einzelleistung für den WEA-Errichter ohne die Leistung des anderen keinen Wert hat. Beide Leistungen stellen letztlich, wirtschaftlich gesehen, eine einheitliche Leistung dar.

Ausgangspunkt der Umsatzsteuerbefreiung ist die Umsatzsteuerbefreiung aus, wenn mit Grundstücksnachbarn Verträge nur über die Bewilligung der Ertragung einer Baulast im Hinblick auf notwendige Abstandsflächen abgeschlossen werden. Nach der Rechtsprechung ist die entgeltliche Bewilligung einer Baulast eine umsatzsteuerpflichtige Leistung. Durch die Einräumung der Baulast erhält der Eigentümer des begünstigten Grundstücks keine Nutzungsrechte. Die Baulast ist demnach lediglich der Baubehörde, bei der Erteilung von Genehmigungen Ausnahmen von bauordnungsrechtlichen Vorschriften zu gestatten. Hier kann aber bei entsprechender Regelung im Vertrag mit dem WEA-Errichter der Grundstückseigentümer von der Einräumung der Baulast nachgezogen werden. Nur wenn die Nachzahlung der Umsatzerlöse durch den WEA-Errichter nicht vereinbart wurde, verbleibt die Umsatzsteuer allein beim Grundstückseigentümer.

Der Verzicht auf eine Steuerbefreiung – eine sogenannte Option zur Umsatzsteuer – ist nach dem BFH aber nur bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung, die zu meist mit Ablauf des fünften auf zu besteuernde Jahr folgenden Jahres eintritt, möglich und auch nur, wenn entweder der Umsatzsteuerbescheid noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht oder noch geändert werden kann. Die Finanzverwaltung sieht eine Optionsklärung sogar nur bis zur formellen Bestandklärung der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung als zulässig an, was deutlich früher ist. Hier kann es zu Problemen kommen, wenn Steuerpflichtigkeit der Leistung der BVVG an den Grundstückse-

igentümer erst im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der BVVG festgestellt wird, die BVVG so dann eine Nachzahlung der Umsatzsteuer von dem Grundstückseigentümer verlangt und diesem hinsichtlich seiner eigenen Leistung an den WEA-Errichter eine Option nicht mehr möglich ist.

Noch komplizierter wird die Rechtslage bei Abschluss eines dreiseitigen Nutzungsgestattungsvertrages unter Einbeziehung der BVVG. Da sich in dem Vertrag die Zustimmung der BVVG zum WEA-Errichter zur Zustimmung vereinbart und eine Zahlung unmittelbar vom Errichter an die BVVG vereinbart wird, stellen sich weitere Fragen. Hier ist die Entwicklung in Rechtsprechung und Rechtsliteratur abzuarbeiten, wogegen dies mit Unsicherheit verbunden ist.

FAZIT: Bei den Entgelten aus Nutzungsgestattungsverträgen für Windenergieanlagen ist von einer insgesamt umsatzsteuerfreien Leistung auszugehen. Soweit vertretbar Finanzdarsteller bereits die Leistungen aufgeteilt und teils als umsatzsteuerfrei und teils als umsatzsteuerpflichtig angesehen haben, sollte gegen die Umsatzsteuerbescheide Einspruch eingeleitet werden. Kompliziert sind die Fälle, an denen die BVVG beteiligt ist. Ihre Zustimmung zum Vertrag ist umsatzsteuerpflichtig.

PROF. DR. ANDRÉAS KLOS,
Fachanwalt für Steuerrecht, Potsdam