

Positionspapier

Regulatorische Aspekte der Umsatzsteuer auf Gemeinderabatt

Vorschlag zur Berücksichtigung der geänderten umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Gemeinderabatts gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 1 KAV

Berlin, 18. April 2018

1. Zusammenfassung

Die meisten Gas- und Stromnetzbetreiber in Deutschland gewähren bei der Netznutzung einen „Gemeinderabatt“ von bis zu 10 Prozent auf den Eigenverbrauch der Gemeinde gemäß § 3 Absatz 1 der Konzessionsabgabenverordnung (KAV). Der Gemeinderabatt reduzierte die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer.

Das Bundesfinanzministerium hat am 24. Mai 2017 in einem Schreiben mitgeteilt, dass es sich bei dem Gemeinderabatt um ein (zusätzliches) Entgelt handelt, so dass er die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage erhöht („tauschähnlicher Umsatz“). Eine Übergangsregelung mit Nichtbeanstandung der Vergangenheit wurde nicht gewährt, so dass diese Auslegung auf alle noch offenen Fälle anwendbar ist.

Durch die geänderte umsatzsteuerliche Behandlung des Gemeinderabatts entstehen den Netzbetreibern Umsatzsteuernachzahlungen für die noch nicht abgeschlossenen Veranlagungsjahre und eine dauerhafte Mehrbelastung, da die Umsatzsteueranpassung i. d. R. nicht an die Gemeinde weitergegeben werden kann. Da die Änderung erst nach dem Basisjahr der dritten Regulierungsperiode erfolgte, würde die geänderte umsatzsteuerliche Behandlung regulatorisch erst ab 2023 bei Gasnetzbetreibern und 2024 bei Stromnetzbetreibern berücksichtigt werden und dementsprechend bis dahin ergebnisbelastend wirken. Die Umsatzsteuernachzahlungen würden überhaupt nicht ausgeglichen.

Der BDEW spricht sich dafür aus, die geänderte umsatzsteuerliche Behandlung des Gemeinderabatts für die Netzbetreiber ergebnisneutral in der Anreizregulierung zu berücksichtigen. Der BDEW empfiehlt einen Ausgleich über das Regulierungskonto, da eine Abwicklung über die dauerhaft nicht beeinflussbaren Kostenanteile nicht im vereinfachten Verfahren greifen würde. Für eine rechtssichere Umsetzung sollte hierzu Einvernehmen mit den Regulierungsbehörden hergestellt werden.

2. Beschreibung des Sachverhalts

In § 3 Abs. 1 der Konzessionsabgabenverordnung (KAV) wird dem Netzbetreiber die Möglichkeit eingeräumt, Preisnachlässe für den Eigenverbrauch der Gemeinde von bis zu 10 Prozent einzuräumen. Von dieser Regelung machen die meisten Netzbetreiber in Deutschland Gebrauch und vereinbaren den sog. „Gemeinderabatt“ vertraglich in den einzelnen Konzessionsverträgen bzw. Zusatzvereinbarungen neben der eigentlichen Konzessionsabgabe. Über diesen Gemeinderabatt erhalten die jeweiligen Kommunen eine Rabattierung auf den Rechnungsbetrag für den Netzzugang.

Im Rahmen der Rechnungsstellung an die Kommune wurde dieser Rabatt in der Vergangenheit i. d. R. bei den Netzentgelten in Abzug gebracht. Dieses Vorgehen führte in Summe zu einer Reduzierung der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der vom Netzbetreiber in Rechnung zu stellenden bzw. abzuführenden Umsatzsteuer. Da die Rabatte bei der Ermittlung der Netzentgelte für die übrigen Letztverbraucher berücksichtigt wurden und diese leicht erhöhen, wurde die „fehlende“ Umsatzsteuer faktisch von den übrigen Letztverbrauchern bezahlt, so dass keine Kürzung der Umsatzsteuer in Summe vorgenommen wurde.

Mit Schreiben vom 24. Mai 2017 hat das Bundesfinanzministerium (BMF) mitgeteilt, dass der Gemeinderabatt die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage für den Rechnungsbetrag aus Netznutzung nicht mindert. Die Umsatzsteuer ist nach dieser Auffassung auf das Netznutzungsentgelt vor Rabattierung zu bemessen. Der gewährte Rabatt ist danach umsatzsteuerrechtlich nicht zu berücksichtigen.

Die Wirkung lässt sich am nachfolgenden Beispiel vereinfacht nachvollziehen:

	"alte Welt"	"neue Welt"	Delta
Umsatzerlöse aus Netznutzung (netto)	100,00	100,00	
Rabatt (10%) - alt	- 10,00		10,00
Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer	90,00	100,00	10,00
Umsatzsteuer (19%)	17,10	19,00	1,90
Umsatzerlöse aus Netznutzung (brutto)	107,10	119,00	11,90
Rabatt (10%) - neu		- 11,90	- 11,90
Zahlung Kommune	107,10	107,10	
<i>nachrichtlich</i>			
<i>vereinnahmte Umsatzsteuer</i>	17,10	19,00	1,90
<i>in Rabatt (neu) enthaltene Umsatzsteuer</i>		- 1,90	- 1,90
<i>abzuführende Umsatzsteuer</i>	- 17,10	- 19,00	- 1,90
<i>"Ergebnis" aus Umsatzsteuer</i>		- 1,90	- 1,90

2.1. Rückwirkung für Altjahre

Die durch das BMF getroffene Festlegung ist erstmals in 2017 anzuwenden. Die Festlegung ist dabei **rückwirkend** für alle Veranlagungsjahre, für die die Betriebsprüfung durch die Finanzverwaltung noch nicht abgeschlossen ist, **anzuwenden**.

Die Vorgabe des BMF führt bei den Netzbetreibern in 2017 und damit außerhalb der Fotojahre zu einer entsprechenden Neuberechnung der abzuführenden Umsatzsteuer (Umsatzsteuer ist auf den Rechnungsbetrag vor Rabattgewährung zu berechnen) und im Ergebnis damit zu einer dauerhaften ergebnisbelastenden Umsatzsteuer-Nachzahlung.

Nachfolgend wird die zeitliche Komponente an einem Beispiel für einen Stromnetzbetreiber dargestellt, in dem die Betriebsprüfung für die Jahre ab 2014 noch nicht abgeschlossen ist:

	2014	2015	Fotojahr 2016	2017
Jahr der Entstehung	x	x	x	x
buchhalterische Belastung				x

Netzbetreibern entstehen dadurch für diese „Altjahre“ Umsatzsteuernachzahlungen, die vollständig ergebnisbelastend wirken. Da die buchhalterische Erfassung dieser Nachzahlung erst nach dem Fotojahr erfolgt, kann diese Umsatzsteuernachzahlung ohne eine besondere Berücksichtigung auch nicht über die EOG in Folgejahren ausgeglichen werden.

2.2. Dauerhafte Belastung der Netzbetreiber

Darüber hinaus entfaltet das BMF-Schreiben auch für das **aktuelle und alle zukünftigen Jahre** die entsprechende umsatzsteuerrechtliche **Wirkung**.

Da gemäß der abgeschlossenen Konzessionsverträge bzw. Zusatzvereinbarungen die Art der Gewährung des Gemeinderabatts vertraglich festgelegt ist, gibt es für die Netzbetreiber hier keine Möglichkeit, diese zu zahlende Umsatzsteueranpassung an die Kommunen weiterzureichen. Die Umsatzsteuer auf den Rabatt ist kein durchlaufender Posten mehr. Es kommt somit auch für das laufende und für die zukünftigen Jahre zu einer dauerhaften ergebnisbelastenden Umsatzsteuer-Zahlung beim Netzbetreiber. Diese Belastung ist weder vom Netzbetreiber beeinflussbar noch verschuldet. Im Grundsatz entsteht die Belastung durch die unterschiedliche Auslegung zwischen Netzbetreibern und BMF.

Um den wirtschaftlichen Schaden aus dieser BMF-Festlegung beim Netzbetreiber auszugleichen, müssen Möglichkeiten bzw. Varianten dafür diskutiert und gemeinsam mit den Regulierungsbehörden festgelegt werden.

3. Lösungsansätze

3.1. Variante 1: Ausgleich über dauerhaft nicht beeinflussbare Kostenanteile

Aktuell zählen Betriebssteuern (Sonstige Steuern gem. § 275 HGB), zu denen unter anderem Grundsteuern, Grunderwerbsteuern sowie Kraftfahrzeugsteuern gehören, zu den sogenannten dauerhaft nicht beeinflussbaren Kostenanteilen (K_{dnb}) gemäß § 11 Absatz 2 ARegV. Wesen dieser Kosten im regulatorischen Kontext ist es, dass unabhängig von der wertmäßigen Ausprägung im Fotojahr diese Kosten mit ihren tatsächlichen Ist-Werten in der EOG jährlich mit einem t-2 Verzug berücksichtigt werden. Grundsätzlich ist der Aufwand für diese Steuern im Fotojahr angefallen, die Regulierungsbehörde erkennt diese im Rahmen der Kostenprüfung an und die Kosten werden dann als K_{dnb} ausgegliedert. Eine Veränderung des Aufwands bei diesen Kosten innerhalb der Regulierungsperiode führt später dann nicht zu einer Ergebniswirkung beim Netzbetreiber.

Die Umsatzsteuernachzahlungen hätten – sofern die Nachzahlung bereits im Fotojahr (Gas: 2015, Strom: 2016) stattgefunden hätte – von den Regulierungsbehörden unter die Betriebssteuern subsumiert werden können. Im Rahmen der Kostenprüfung wären diese dann als K_{dnb} eingestuft worden. Im Ergebnis hätte dies zu einer Berücksichtigung der Umsatzsteuernachzahlung (für die rückwirkende Wirkung der BMF-Festlegung) in der EOG mit 2 Jahren Zeitverzug (t-2) geführt. Analog dieser Vorgehensweise könnten dann auch alle zukünftigen Umsatzsteuereffekte aus der Gemeinderabatt-Thematik über die EOG abgewickelt werden. Es würde damit nicht zu einer dauerhaften Ergebnisbelastung beim Netzbetreiber kommen.

Da das BMF-Schreiben allerdings erst in 2017 veröffentlicht wurde und damit die Erstanwendung ins Jahr 2017 gefallen ist, müsste und sollte die regulatorische Regelung für die Umsatzsteuernachzahlung als K_{dnb} gesondert vereinbart werden. Mit dieser Vorgehensweise wäre eine Berücksichtigung der USt-Nachzahlung in der EOG 2019 möglich.

Nachfolgende Übersicht stellt die Abwicklung der Altjahre dar (Stromnetzbetreiber):

	2014	2015	Fotojahr 2016	2017	2018	2019	Summe
Jahr der Entstehung	10	20	15	20			65
buchhalterische Belastung				65			65
Ausgleich über EOG als dnbK						65	65

Dieser Lösungsansatz würde jedoch **nicht greifen bei allen Netzbetreibern im vereinfachten Verfahren** der Anreizregulierung gemäß § 24 ARegV, da bei diesen die dauerhaft nicht beeinflussbaren Kostenanteile (ohne vorgelagerte Netzkosten, Aufwendungen für vermiedene Netzentgelte und EinsMan-Entschädigungszahlungen) pauschal auf 5 Prozent der Gesamtkosten festgelegt sind und während der Regulierungsperiode nicht angepasst werden. Um eine Schlechterstellung von Netzbetreibern im vereinfachten Verfahren zu vermeiden, müsste hier zunächst die ARegV geändert werden.

3.2. Variante 2: Ausgleich über Regulierungskonto

Mit dem Regulierungskonto gemäß § 5 ARegV werden Abweichungen der tatsächlichen Erlöse von den Erlösobergrenzen erfasst und zeitversetzt ausgeglichen.

In der ersten Regulierungsperiode Gas konnten Abschreibungen auf Forderungen über eine Sonderregelung im Regulierungskonto als regulatorische Forderungen angesetzt werden. In ähnlicher Form könnte auch die ergebnisbelastende Umsatzsteuer-Zahlung Berücksichtigung finden. Alternativ könnten auch die erzielbaren Erlöse über eine Sonderposition entsprechend gekürzt und somit die Nachzahlungen in Form von Mindererlösen bzw. regulatorischen Forderungen geltend gemacht werden.

Die Umsetzung dieses Lösungsansatzes müsste mit der Regulierungsbehörde abgestimmt werden, weil der Erhebungsbogen zum Regulierungskonto aktuell keine entsprechenden Eingabemöglichkeiten vorsieht. Mit dieser Vorgehensweise wäre eine Berücksichtigung der USt-Nachzahlung über die Erlösobergrenzen der Jahre 2019 bis 2021 möglich.

Nachfolgende Übersicht stellt dies an einem einfachen Beispiel dar (Stromnetzbetreiber):

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Summe
Jahr der Entstehung	10	20	15	20					65
buchhalterische Belastung				65					65
Ausgleich über Reg.kto.						21,67	21,67	21,67	65

Analog dieser Vorgehensweise könnten dann ebenso wie die oben dargestellte einmalige buchhalterische Belastung für Altjahre auch **alle zukünftigen Umsatzsteuereffekte** aus der Gemeinderabatt-Thematik über das Regulierungskonto abgewickelt werden. Es würde damit nicht zu einer dauerhaften Ergebnisbelastung beim Netzbetreiber kommen.

4. Empfehlung

Die mit dem BMF-Schreiben vom 24. Mai 2017 geänderte umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Gemeinderabatts sollte für die Netzbetreiber ergebnisneutral in der Anreizregulierung berücksichtigt werden. Der BDEW empfiehlt einen Ausgleich über das Regulierungskonto gemäß der oben beschriebenen Variante 2.

Ansprechpartner:

Jan Kiskemper

Telefon: +49 30 300199-1132

jan.kiskemper@bdew.de