

Kommunale Unternehmen in Recht, Steuern und Beratung

Teil 14: Aktuelles zur Umsatzsteuer II

Sehr geehrte Damen und Herren,

Gemeinderabatt

seit Jahren wird die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung des Kommunalrabatts diskutiert. Hintergrund ist die Konzessionsabgabenverordnung Strom und Gas (KAV), nach der für die Einräumung eines Wegenutzungsrechts die konzessionsgebende Kommune die Zahlung einer Konzessionsabgabe verlangen kann. Daneben dürfen Versorgungsunternehmen und Gemeinde Preisnachlässe für den in Niederspannung oder in Niederdruck abgerechneten Eigenverbrauch der Gemeinde bis zu zehn vom Hundert des Rechnungsbetrages für den Netzzugang vereinbaren oder gewähren. Dies führte bislang dazu, dass die Gemeinde ein um 10% rabattiertes Entgelt zu zahlen hatte. Der Rabatt umfasste demzufolge auch die Umsatzsteuer, die entsprechend niedriger ausfiel. Etwas anderes ergibt sich, wenn man die Rabattierung als zusätzliche Gegenleistung für die Einräumung des Wegenutzungsrechts ansieht, dann darf dieser Rabatt die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern (sog. tauschähnlicher Umsatz). In der Praxis bedeutet dies, dass die Kommune zwar weiterhin einen zehnprozentigen Nachlass erhält, die Umsatzsteuer aber von dem höheren nicht rabattierten Entgelt berechnet wird. Diese zusätzliche Umsatzsteuer verbleibt endgültig beim Fiskus.

Zuletzt mit Schreiben vom 24. Mai 2017 hat sich das Bundesministerium der Finanzen (BMF) dazu geäußert, welcher Meinung es nun folgen will. Anders als zuvor noch in Aussicht gestellt, geht die Finanzverwaltung nun doch davon aus, dass es sich beim Kommunalrabatt um keinen echten Rabatt, sondern um ein zusätzliches Entgelt für die Einräumung der Konzession handelt und damit die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage erhöht.

Dadurch wird die in letzter Zeit besonders stark diskutierte Frage erneut aktuell, ob der Konzessionsnehmer der Kommune die nun zusätzlich entstehende Umsatzsteuer in Rechnung stellen muss oder nicht. Dies hängt davon ab, ob die Kommune Anspruch auf einen Rabatt auf den Netto- oder Brutto-Betrag der Rechnung über den Netzzugang hat. Jedenfalls in den Fällen, in denen zwischen Kommune und Konzessionsnehmer eine Vereinbarung getroffen wurde, die dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 Nr. 1 KAV entspricht, ist nicht ausgeschlossen, dass die Kommune Anspruch auf einen Brutto-Rabatt hat. In diesen Fällen wäre die Umsatzsteuer der Kommune also nicht in Rechnung zu stellen. Es ist jedoch jeweils zu prüfen, ob im konkreten Fall abweichende Vereinbarungen geschlossen wurden.

Bislang überhaupt nicht diskutiert wurde die Situation bei der Wasser- und ggf. auch Fernwärmeversorgung. In § 12 der für diese Sparten geltende KAE kann ebenfalls ein zehnpromzentiger Nachlass für den Eigenverbrauch der Kommune gewährt werden. Darüber hinaus können unentgeltliche oder verbilligte Wasserlieferungen für Feuerlösch-, Feuerlöschübungszwecke, für Zwecke der Straßenreinigung und für öffentliche Zier- und Straßenbrunnen sowie die verbilligte oder kostenlose Errichtung und Unterhaltung von Anlagen für Löschwasserversorgung und Feuerschutz vereinbart werden. Sollten hier die Grundsätze zum tauschähnlichen Umsatz auch greifen?

Organschaft

Personengesellschaften kommen in der kommunalen Praxis eher selten vor. Zwar eignen sie sich als Tochtergesellschaft hervorragend zur Herstellung eines körperschaftsteuerlichen Querverbands, sie bleiben aber eigenes Gewerbesteuersubjekt und als umsatzsteuerliche Organgesellschaft sind sie untauglich. Zumindest das letzte Hindernis dürfte in diesem Jahr beseitigt worden sein. Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 26. Mai 2017 auf die jüngsten Entwicklungen der Rechtsprechung bezüglich umsatzsteuerrechtlichen Organschaften, nicht nur für Personengesellschaften, des EuGH und des BFH reagiert und den Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) entsprechend geändert.

Bisher galt, dass Personengesellschaften des Handelsrechts (OHG, KG) stets selbständige und damit nicht eingegliederte umsatzsteuerliche Unternehmer sind. Damit kamen sie als Organgesellschaft nicht in Betracht. Die neue Regelung sieht vor, dass jede Personengesellschaftsform, gleich ob solche des Handelsrechtes oder des allgemeinen Zivilrechts, wie die BGB-Gesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaften, Organgesellschaften sein können, sofern sie in ein Unternehmen eines Organträgers eingliedert sind. Liegt eine Eingliederung vor, dann ergeben sich die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen zwingend; Wahlrechte bestehen hier nicht. Damit die Unternehmen die Möglichkeit haben, die Folgen einer vielleicht ungewollten Organschaft abzuwenden, gewährt das BMF eine Frist bis zum 01. Januar 2019, da die neuen Regelungen des UStEA erst auf Umsätze anzuwenden sind, die nach dem 31. Dezember 2018 ausgeführt werden.

Die Begründung einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft zu Personengesellschaften setzt wie bei der Betrachtung von Kapitalgesellschaften die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung voraus.

Finanzielle Eingliederung

Unter der finanziellen Eingliederung einer juristischen Person ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen. Nach der neuen Verwaltungsauffassung ist jedenfalls von einer finanziellen Eingliederung einer Personengesellschaft dann auszugehen, wenn neben dem Organträger nur solche Personen Gesellschafter der Personengesellschaft sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist. Mittelbare Beteiligungen, auch nichtunternehmerische, sollen für die Vermittlung eine Eingliederung allerdings schon ausreichen. Ein Beispiel aus dem UStAE:

„Gesellschafter einer GmbH & Co. KG sind die Komplementär-GmbH und eine weitere GmbH als Kommanditistin. Die A-AG hält an beiden GmbHs jeweils einen Anteil von mehr als 50 %. Alle Gesellschafter der GmbH & Co. KG sind finanziell in das Unternehmen der A-AG eingegliedert. Damit ist auch die GmbH & Co. KG in das Unternehmen der A-AG finanziell eingegliedert.“

Für Kapitalgesellschaften ändert sich aufgrund des BMF-Schreibens insoweit etwas, als Stimmbindungsvereinbarungen oder Stimmrechtsvollmachten alleine keine Relevanz bei der Prüfung der finanziellen Eingliederung mehr haben werden, solange diese Maßnahmen nicht ausschließlich aus Regelungen der Gesellschaftssatzung abgeleitet werden können. Diesbezüglich besteht Prüfungsbedarf um zu verhindern, dass Gesellschaften nicht ungewollt aus Organkreisen ausscheiden.

Organisatorische Eingliederung

Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung tatsächlich wahrgenommen wird. Es kommt darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht und seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann. Nicht ausreichend ist, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft ausgeschlossen ist.

Letzteres ist eine eindeutige Neuerung zur bisherigen Verwaltungsauffassung, die bereits durch die Rechtsprechung des BFH angedeutet war. Problematisch sind die Fälle, in denen der Minderheitsgesellschafter einen gleichberechtigten Geschäftsführer bestellen kann. Hier besteht für

Unternehmen vielfach Handlungsbedarf, denn bisher reichte es aus, dass der die Organschaft vermittelnde Geschäftsführer nicht überstimmt werden konnte. Nunmehr muss sichergestellt sein, dass er das „Letztentscheidungsrecht“ hat.

Der Abschluss eines Beherrschungsvertrags ist darüber hinaus als Maßnahme zur organisatorischen Eingliederung bestärkt worden.

Hat die Organgesellschaft mit dem Organträger einen Beherrschungsvertrag nach § 291 AktG abgeschlossen oder ist die Organgesellschaft nach §§ 319, 320 AktG in die Gesellschaft des Organträgers eingegliedert, ist von dem Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung auszugehen, da der Organträger in diesen Fällen berechtigt ist, dem Vorstand der Organgesellschaft nach Maßgabe der §§ 308 bzw. 323 Abs. 1 AktG Weisungen zu erteilen. Allerdings ist klargestellt worden, dass die Wirkung für die organisatorische Eingliederung erst ab dem Zeitpunkt seiner Eintragung in das Handelsregister begründet wird, da dieser Eintragung konstitutive Wirkung zukommt.

Zeitlicher Anwendungsbereich

Die vorstehend beschriebenen Änderungen sind auf ab dem 01. Januar 2019 ausgeführte Umsätze anzuwenden. Vorher können Steuerpflichtige sich auf die bisherigen Regelungen berufen, wenn dies Organträger und Organgesellschaft übereinstimmend tun.

Mehr-/Minder- mengen Strom

Für den Ausgleich von Mehr-/Minder Mengen Gas gibt es seit dem Jahr 2014 in Abschn. 1.7 Abs. 4 UStAE bereits eine Regelung. Danach gilt, soweit Ausspeisenetzbetreiber und Transportkunde Mehr- bzw. Minder Mengen an Gas ausgleichen, dass es sich um eine Lieferung entweder vom Ausspeisenetzbetreiber an den Transportkunden (Mindermenge) oder vom Transportkunden an den Ausspeisenetzbetreiber (Mehrmenge) handelt. Gleiches gilt für das Verhältnis zwischen Marktgebietsverantwortlichem und Ausspeisenetzbetreiber. Der Ersterer stellt die benötigten Mengen dem Letzteren als Mehr- bzw. Mindermenge zur Verfügung bzw. nimmt sie entgegen. Es handelt sich also in beiden Fällen um Lieferungen.

Anders in dem nun vorliegenden Entwurf eines BMF-Schreibens zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Abrechnung von Mehr- bzw. Minder Mengen Strom. Danach soll gelten:

Soweit Verteilnetzbetreiber und Lieferant bzw. Kunde Mehr- bzw. Minder Mengen an Strom ausgleichen, handelt es sich um eine Lieferung entweder vom Verteilnetzbetreiber an den Lieferanten bzw. Kunden

(Mindermenge) oder vom Lieferanten bzw. Kunden an den Verteilnetzbetreiber (Mehrmenge). Hiervon zu unterscheiden sind die Leistungen des Übertragungsnetzbetreibers in seiner Eigenschaft als Bilanzkreisordinator aufgrund des Bilanzkreisvertrags mit dem Bilanzkreisverantwortlichen. Der Bilanzkreisordinator führt das Bilanzkreissystem, sorgt für die Stabilität des Netzes und rechnet Bilanzkreisabweichungen als virtuelle Ausgleichsenergie mit dem Bilanzkreisverantwortlichen ab. Eine Mehr-/Minderabrechnung Strom zwischen dem Bilanzkreisordinator und dem Bilanzkreisverantwortlichen findet nicht statt. Die Leistungen des Übertragungsnetzbetreibers in seiner Eigenschaft als Bilanzkreisordinator sind als sonstige Leistungen zu sehen.

Während es sich bei der Mehr-/Minderabrechnung Gas um zwei Lieferungen handelt, sollen bei Strom eine Lieferung und eine sonstige Leistung vorliegen. Da nicht in allen Fällen in der Vergangenheit so verfahren wurde, hat das BMF eine Übergangsregelung in Aussicht gestellt. Danach ist die (neue) Regelung in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Bei vor dem 01. November 2017 ausgeführten Lieferungen im Rahmen der Mehr- oder Minderabrechnung Strom wird es jedoch auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs nicht beanstandet, wenn zwischen Verteilnetzbetreiber und Lieferant bzw. Kunde übereinstimmend von sonstigen Leistungen ausgegangen wird. Darüber hinaus wird es nicht beanstandet, wenn vor dem 01. November 2017 ausgeführte Leistungen aufgrund des Bilanzkreisvertrags als sonstige Leistungen des Bilanzkreisverantwortlichen an den Übertragungsnetzbetreiber als Bilanzkreisordinator abgerechnet werden. Da das Schreiben noch nicht veröffentlicht wurde, ist davon auszugehen, dass der Zeitpunkt der Anwendung neu festgelegt wird.

Welche Auswirkungen die unterschiedliche Behandlung bei Strom in Bezug z.B. auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, auf den Ort der Lieferung und Leistung, auf die Abrechnungen in der Vergangenheit hat, werden wir nach In – Kraft - treten des BMF-Schreiben in gesonderter Form erläutern.

Zusammenfassung

Der Beitrag zeigt, dass es sich auch bei Umsatzsteuer lohnt, auf dem Laufenden zu bleiben, denn manche Entwicklungen, wie z.B. bei dem Gemeinderabatt, der Organschaft und der Mehr- und Minderabrechnung Strom können bei Unkenntnis erhebliche finanzielle Folgen nach sich ziehen.

RA StB Ralf Reimann, Tel 0211/981-2447
ralf.reimann@de.pwc.com

Im nächsten Teil unserer Herbstserie befassen wir uns mit ausgewählten Themen zur Bilanzierung.

Ihre Ansprechpartner in den Regionen

Ansprechpartner Region Nord
Niederlassung Hamburg und Kiel

Jan Philipp Otter

Rechtsanwalt

Tel.: 040 6378-2357

jan.philipp.otter@de.pwc.com

Dr. Erik Ohde

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 040 6378-1316

erik.ohde@de.pwc.com

Ansprechpartner Region West-Nord
Niederlassung Bielefeld, Bremen,
Hannover und Osnabrück

Arnulf Starck

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 0511 5357-5735

arnulf.starck@de.pwc.com

Ansprechpartner Region West
Niederlassung Düsseldorf, Essen und Köln

Eike Christian Westermann

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 0211 981-1741

eike.christian.westermann@de.pwc.com

Matthias Beier

Steuerberater

Tel.: 0211 981-2473

matthias.beier@de.pwc.com

Ansprechpartner Region Mitte
Niederlassung Frankfurt, Kassel und Mainz

Dr. Michael Bierle

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 069 9585-3856

michael.bierle@de.pwc.com

Harald Maas

Rechtsanwalt

Tel.: 069 9585-5396

harald.maas@de.pwc.com

Antje Probst

Steuerberaterin

Tel.: 069 9585-5025

antje.probst@de.pwc.com



Ihre Ansprechpartner in den Regionen

Ansprechpartner Region Süd
Niederlassung Mannheim und Saarbrücken

Matthias Fischer

Rechtsanwalt · Steuerberater
Tel.: 0621 40069-113
matthias.fischer@de.pwc.com

Markus Morsch

Rechtsanwalt · Steuerberater
Tel.: 0681 9814-110
markus.morsch@de.pwc.com

Ansprechpartner Region Süd
Niederlassung Stuttgart

Thomas Bettenburg

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater
Tel.: 0711 25034-3564
thomas.bettenburg@de.pwc.com

Dr. Michael Klett

Rechtsanwalt · Steuerberater
Tel.: 0711 25034-4260
michael.j.klett@de.pwc.com

Ansprechpartner Region Süd
Niederlassung München und Nürnberg

Karl-Hubert Eckerle

Steuerberater
Tel.: 089 5790-6756
karl-hubert.eckerle@de.pwc.com

Christine Kraupa

Steuerberaterin
Tel.: 0911 94985-317

Ansprechpartner Region Ost
Niederlassung Berlin, Erfurt, Leipzig
und Schwerin

Steffen Döring

Rechtsanwalt · Steuerberater
Tel.: 030 2636-3909
steffen.doering@de.pwc.com

Rainer Schindler

Steuerberater
Tel.: 0341 9856-162
rainer.schindler@de.pwc.com

