

> ANWENDUNGSHILFE

Fragen & Antworten

**zur vorübergehenden Einführung des ermäßigten
Umsatzsteuersatzes auf Gas- und
Wärmelieferungen ab dem 01.10.2022 auf
Grundlage des Anwendungsschreibens des BMF
vom 25.10.2022**

Berlin, den 26.10.2022

A. Einleitung

Angesichts der signifikant gestiegenen Gaspreise, die nach und nach auch die Verbraucher erreichen, hat das Bundeskabinett am 14.09.2022 den Entwurf eines „Gesetzes zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz“ beschlossen, den die Regierungsfractionen am 22.09.2022 in den Bundestag eingebracht haben. Am 28.09.2022 hat der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages im Rahmen seiner Beschlussempfehlung den Anwendungsbereich des Gesetzes u.a. auf die Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz erweitert. Der Bundestag hat diesen Vorschlag in 2. und 3. Lesung angenommen und am 07.10.2022 hat schließlich der Deutsche Bundesrat [dem Gesetz zugestimmt](#). Nachdem das Gesetz endlich am 25.10.2022 im [Bundesgesetzblatt](#) veröffentlicht wurde, ist es rückwirkend zum 01.10.2022 in Kraft getreten.

Der ermäßigte Steuersatz gilt für Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz bzw. für Lieferungen von Wärme über ein Wärmenetz, die nach dem 30.09.2022 und vor dem 01.04.2024 ausgeführt werden. Der VKU begrüßt die Einführung des ermäßigten Steuersatzes, da diese Maßnahme geeignet ist, Verbraucher, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, nennenswert zu entlasten.

Wie das bereits 2020 bei der temporären Steuersatzsenkung der Fall war, ist auch diese Maßnahme jedoch wieder sehr kurzfristig kommuniziert worden. Das gilt insbesondere für die Einführung des ermäßigten Steuersatzes für Wärmelieferung, der nur drei Tage vor dem Anwendungszeitpunkt erstmals bekannt gegeben wurde. Aus diesem Grund hat der VKU schon sehr frühzeitig den fachlichen Austausch mit dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) gesucht und in inzwischen in drei Stellungnahmen diverse Regelungen gefordert, die in dem angekündigten Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung aufgenommen werden sollten, um den betroffenen Versorgern die kurzfristige Umsetzung zu vereinfachen bzw. zu ermöglichen.

Das BMF hat dieses [Anwendungsschreiben](#) nun am 25.10.2022 veröffentlicht. Erfreulicherweise sind die Forderungen des VKU weitgehend umgesetzt worden. Insbesondere bestätigt sich, dass sich die Finanzverwaltung eng an den für Gas- und Wärmelieferungen relevanten Regelungen orientiert, die bereits in dem BMF-Schreiben vom 30.06.2020 enthalten waren. Zudem zeigt sich, dass das BMF den stark auslegungsbedürftigen Anwendungsbereich der Neuregelung für Wärmelieferungen weit fast, um möglichst viele Wärmekunden zu entlasten. Auch dies ist zu begrüßen. Einzelne Regelungen hätten aus Sicht des VKU aber großzügiger ausfallen sollen. Auch fehlen einige Klarstellungen, die aus Gründen der Rechtssicherheit wünschenswert gewesen wären.

Am 05.09.2022 hatte der VKU auf Grundlage des Entwurfs des Gesetzes zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz eine erste Anwendungshilfe erarbeitet. Unter Berücksichtigung der Regelungen des am 22.09.2022 veröffentlichten Entwurfs des Anwendungsschreibens des BMF, wurde diese aktualisiert. Die hier nun vorliegende, dritte Anwendungshilfe zur Thematik enthält die notwendigen Anpassungen und Ergänzungen, die sich aus der Erweiterung des Anwendungsbereichs sowie der Regelungen des nun vorliegenden, finalen Anwendungsschreibens ergeben.

Wir wünschen eine informative Lektüre!

B. Fragen & Antworten

Fragenkreis 1: Zeitlicher und sachlicher Anwendungsbereich

1. Für welchen Zeitraum soll der ermäßigte Steuersatz gelten?

Dem Gesetzeswortlaut zufolge soll der ermäßigte Steuersatz für Gas- und Wärmelieferungen vom 01.10.2022 bis zum 31.03.2024 gelten. Für Gas- und Wärmelieferungen, die nach diesem Datum ausgeführt werden, gilt dann wieder der Regelsteuersatz von 19 %.

2. Ist die Einführung des ermäßigten Steuersatzes auf Gas- und Wärmelieferungen überhaupt mit dem Unionsrecht vereinbar?

Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union müssen sich u.a. bei der Festlegung von Mehrwertsteuersätzen an die entsprechenden Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie halten. Erst Anfang 2022 sind die Vorschriften zu den Steuersätzen in der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie reformiert worden. Dabei wurde u.a. die Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, auf Strom-, Fernwärme und Gaslieferungen den ermäßigten Steuersatz zu erheben, vereinfacht. Früher war dies gemäß Art. 102 MwStSysRL(aF) nur möglich, wenn zuvor die EU-Kommission geprüft hat, dass die Erhebung des ermäßigten Steuersatzes nicht zu Wettbewerbsbeeinträchtigungen führt. Dieser Prüfung durch die EU-Kommission bedarf es nun nicht mehr, so dass die Mitgliedstaaten ohne weitere Voraussetzungen den ermäßigten Steuersatz einführen können (Art. 98 i.V.m. Nr. 22 des Anhangs III Mehrwertsteuersystemrichtlinie). Hinzuweisen ist darauf, dass für die Lieferung von Gas die Berechtigung, den ermäßigten Steuersatz zu erheben, zum 31.12.2029 enden wird. Die nun geplante Anwendung des ermäßigten Steuersatzes soll aber ja ohnehin bereits zum 31.03.2024 enden.

3. Was fällt in den Anwendungsbereich der begünstigten Gaslieferungen?

Dem Wortlaut des Gesetzes zufolge kommt der ermäßigte Steuersatz zum einen für Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz zur Anwendung. Diese Formulierung findet sich bereits in anderen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes wieder. So etwa in § 3g Abs. 2 UStG, der für die Bestimmung des Ortes einer Gaslieferung relevant ist, oder in § 13b Abs. 2 Nr. 5b UStG, mit dem für innerdeutsche Gaslieferungen das Reverse-Charge-Verfahren eingeführt wurde.

Demnach ist klar, dass die Gaslieferungen eines Versorgers an die Endkunden dem Steuersatz von 7 % unterliegen. Dies ist ja letztlich auch das Ziel der Gesetzesänderung, mit der insbesondere private Haushalte, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, entlastet werden sollen. Darüber hinaus sind sämtliche weitere Gaslieferungen über das Erdgasnetz vom Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes erfasst. Auch wenn in diesen Fällen der Empfänger der Gaslieferung ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer und somit durch die Umsatzsteuer nicht belastet ist, muss auch hier grundsätzlich der jeweils geltende Steuersatz korrekt in Rechnung gestellt werden. Insoweit wird auch auf die Ausführungen in „Fragenkreis 4: Vorsteuerabzug und falscher Steuerausweis in der Rechnung“ verwiesen.

Wichtig für die Umsetzung ist, dass wirklich sämtliche Fälle, in denen eine Gaslieferung i.S.d. Gesetzes erfolgt, bzw. in denen eine Gaslieferung angenommen wird, erfasst werden. Somit unterliegen sämtliche Gaslieferungen in der Lieferkette vom Importeur bis zum Endverbraucher dem

ermäßigten Steuersatz von 7 %. Das gleiche gilt für die Lieferung von Regel- bzw. Ausgleichsenergie.

Zu beachten ist, dass die Finanzverwaltung gem. [BMF-Schreiben vom 20.08.2020](#) davon ausgeht, dass der Mehr-Minderungen-Abrechnung Gas im Verhältnis zwischen dem Ausspeisenetzbetreiber und den Transportkunden bzw. im Verhältnis zwischen Ausspeisenetzbetreiber und dem Marktgebietsverantwortlichen ebenfalls Gaslieferungen zugrunde liegen. Diese sind ab dem 01.10.2022 also ebenfalls ermäßigt zu besteuern. Das BMF-Schreibens bestätigt diese Einschätzung in Tz. 6 ausdrücklich. Die Leistungsbeziehungen zwischen dem Bilanzkreisverantwortlichen und dem Marktgebietsverantwortlichen sieht die Finanzverwaltung hingegen als sonstige Leistung an, die nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

Bemerkenswert ist, dass die Finanzverwaltung – offensichtlich im Rahmen einer analogen Anwendung der gesetzlichen Vorgaben - auch die Lieferungen von Gas, das vom leistenden Unternehmer per Tanklastwagen zum Leistungsempfänger für die Wärmeerzeugung transportiert wird, in den Anwendungsbereich der Regelung aufgenommen hat (Tz. 6). Hintergrund ist, dass im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens die Lieferanten von Flüssiggas eine Ungleichbehandlung bemängelt haben. Das BMF versucht demnach, auf diesem Weg, auch solche Kunden zu entlasten, die mit Flüssiggas heizen.

In Tz 5 stellt das BMF klar, dass die Einspeisung von Gas (z.B. von Biogas) in das Erdgasnetz in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes fällt, obwohl es sich insoweit nicht um eine Lieferung Gas über das Erdgasnetz, sondern in das Erdgasnetz handelt. Für diese Fälle hatte der VKU auch ergebnisoffen eine Klarstellung gefordert. Die Klarstellung ist zu begrüßen.

Bedauerlicherweise enthält das BMF-Schreiben keine ausdrückliche Klarstellung, dass auch das Tanken an Erdgastankstellen dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Dies ist aus Sicht des VKU aber der Fall. LNG-Tankstellen hingegen sind nicht begünstigt, da hier keine Gaslieferung über das Erdgasnetz vorliegt und eine analoge Anwendung einer eindeutigen Regelung im BMF-Schreiben bedurft hätte, wie sie für die Lieferung von Flüssiggas für die Wärmeerzeugung ja im BMF-Schreiben enthalten ist.

4. Welche Wärmelieferungen fallen in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes?

Dem Gesetzeswortlaut zufolge gilt der ermäßigte Steuersatz für die Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz. Wie bereits oben unter 2. ausgeführt, bezieht sich die unionsrechtliche Ermächtigung zur Erhebung des ermäßigten Steuersatzes auf die Lieferung von Fernwärme. Es fällt auf, dass sich die Formulierungen hier unterscheiden.

Die Frage nach dem konkreten Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes wird dadurch erschwert, dass eine unionsrechtliche Definition des Begriffs „Lieferung von Fernwärme“ nicht existiert und es auch für den Begriff „Wärmenetz“ keine allgemeingültige Definition gibt.

Der VKU hatte in einer Stellungnahme gegenüber dem BMF eine weite Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gefordert, um dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers, möglichst viele Wär-

mekunden zu entlasten, Rechnung zu tragen. Aus Sicht des VKU wäre es hier etwa möglich gewesen, sich an der durch die nationale Rechtsprechung entwickelte Definition des Begriffs der Fernwärme zu orientieren. Im Ergebnis würden dann sämtliche Fälle, in denen die AVBFernwärmeV greift, in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes gefallen.

Bemerkenswerterweise geht die Finanzverwaltung in dem nun veröffentlichten BMF-Schreiben zufolge sogar von einem noch weiteren Anwendungsbereich aus. Gem. Tz. 9 des Anwendungsschreibens sollen demnach sämtliche Lieferungen von Wärme aus einer Wärmeerzeugungsanlage ermäßigt besteuert werden. Mit dieser sehr kurzen aber im Ergebnis weitreichenden Regelung fallen Fernwärme-, Nahwärme- und sogar sämtliche Contracting-Gestaltungen, in denen die in einer Anlage erzeugte Wärme an einen Dritten geliefert wird, in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes. Die Eigentumsverhältnisse an der Anlage sind dabei nicht relevant; jedenfalls stellt das BMF selbst nicht auf diese ab. Auch wenn die Wärmeerzeugungsanlage im Eigentum des Kunden steht und der Contractor die darin erzeugte Wärme an den Kunden liefert, unterliegt diese Wärmelieferung dem Steuersatz vom 7 %.

Vor dem Hintergrund müssen insbesondere beim Contracting die konkreten vertraglichen Vereinbarungen im Einzelfall geprüft werden. Hier wird entscheidend sein, zu welcher Leistung der Contractor konkret vertraglich verpflichtet ist. Ist die einzige Leistung, die dieser aufgrund der Vertrages erbringt, die Lieferung von Wärme, unterliegt diese vollumfänglich dem ermäßigten Steuersatz. Ist der Contractor jedoch noch zu weiteren Leistungen verpflichtet, für die ein Entgelt berechnet wird, sind verschiedene steuerliche Folgen denkbar. Zum einen könnte es sich um mehrere Leistungen handeln, von denen eine die Hauptleistung ist und die übrigen Leistungen als Nebenleistungen zu dieser anzusehen sind. In dem Fall unterliegen alle Leistungen dem ermäßigten Steuersatz, wenn die Wärmelieferung als Hauptleistung anzusehen ist. Denkbar wäre auch, dass es sich um mehrere Leistungen handelt, die jeweils als eigenständige Leistungen anzusehen sind. In dem Fall kommen auf die einzelnen Leistungen ggf. unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung. Schließlich könnte von einer einheitlichen Leistung auszugehen sein, die entweder vollständig dem ermäßigten Steuersatz oder vollständig dem Regelsteuersatz unterliegt.

Welche dieser Konstellationen greift, kann nur individuell im jeweiligen Einzelfall entschieden werden. Allgemeine Aussagen dazu sind nicht möglich.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass der ermäßigte Steuersatz unabhängig davon zur Anwendung kommt, wie die Wärme in der Anlage erzeugt wurde. Es ist insbesondere nicht Voraussetzung für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes, dass die Wärme vollständig oder teilweise gasbasiert erzeugt wird.

5. Fällt aus das Legen von Gas-bzw. Wärme-Hausanschlüssen in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes?

Ja! Auch dies wird in Tz. 6 des BMF-Schreibens zumindest in Bezug auf die Gas-Hausanschlüsse ausdrücklich klargestellt. Aus rechtlicher Sicht ist dies aus Sicht des VKU auch korrekt. Leider hat enthält das BMF-Schreiben keine entsprechende Klarstellung für die Anschlüsse an ein Fernwärmenetz. Aus Sicht des VKU kann hier aber nichts Anderes gelten.

Im Bereich der Wasser-Hausanschlüsse hatten EuGH und BFH entschieden, dass das Legen des Hausanschlusses unentbehrlich für die spätere Wasserlieferung sei und daher als ein Teilaspekt der Wasserlieferung anzusehen sei, der dann ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz unterliegen würde. Diese Grundsätze lassen sich auf das Legen von Gas- bzw. Wärme-Hausanschlüssen ohne Weiteres übertragen, denn auch das Legen des Gas- bzw. Wärme-Hausanschlusses ist unentbehrlich für die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz bzw. für die Lieferung von Wärme über ein (öffentliches) Wärmenetz.

Damit gelten zwischen dem 01.10.2022 und dem 31.03.2024 die Grundsätze des [BMF-Schreibens vom 04.02.2021](#) analog auch für das Legen von Gas- bzw. Wärme-Hausanschlüssen. Der VKU hatte zu den Folgen des BMF-Schreibens vom 04.02.2021 eine [Anwendungshilfe](#) (01.07.2021) erarbeitet. Die darin enthaltenen Ausführungen gelten in dem genannten Zeitraum sinngemäß auch für das Legen von Gas- bzw. Wärme-Hausanschlüssen.

Auch die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach es sich bei den sogenannten Mehrfachanschlüssen um eine einheitliche Leistung handelt, die einem einheitlichen Steuersatz unterliegt, gilt bis zum 31.03.2024 entsprechend auch für die Gas- und Wärme-Hausanschlüsse. Hier wäre zu beachten, dass etwa das Verlegen eines Gas- und eines Wasser-Anschlusses insgesamt dem Steuersatz von 7 % unterliegt, weil hier beide Komponenten für sich betrachtet begünstigt sind. Wird in dem Beispiel jedoch zusätzlich noch ein Stromanschluss verlegt, wird die Finanzverwaltung insgesamt den Regelsteuersatz anwenden, obwohl zwei der drei Einzelkomponenten bei isolierter Betrachtung mit 7 % zu versteuern wären. Eine einheitliche Leistung kann nur dann insgesamt ermäßigt besteuert werden, wenn eine nicht begünstigte Komponente von untergeordneter Bedeutung ist. Dies wird bei einem Verhältnis von 1/3 (Strom) zu 2/3 (Gas und Wasser) nicht anzunehmen sein.

Es ist noch darauf hinzuweisen, dass die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach das Verlegen von Mehrfachanschlüssen eine einheitliche Leistung ist, aus Sicht des VKU unzutreffend ist. Der VKU-Auffassung zufolge handelt es sich um jeweils eigenständige Leistungen, die entsprechend auch eigenständig zu versteuern sind. Eine gerichtliche Klärung dieser Frage wäre zu begrüßen.

Häufig wird im Zusammenhang mit den Hausanschlüssen gefragt, welchem Steuersatz die Entsperrung eines gesperrten Anschlusses ab dem 01.10.2022 zu unterwerfen ist. Bei der Berechnung der Kosten für die Sperrung selbst handelt es sich grundsätzlich um einen Fall des echten Schadenersatzes, so dass hier keine Umsatzsteuer anfällt. Die Entsperrung hingegen ist aus Sicht des VKU ebenso unentbehrlich für die (dann wieder aufgenommenen) Gas- bzw. Wärmelieferungen, wie dies auch für die eigentliche Anschlussleistung gilt. Damit unterliegt auch die Entsperrung nach Auffassung des VKU vom 01.10.2022 bis zum 31.03.2024 dem ermäßigten Steuersatz.

6. Fallen Netzentgelte in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes?

Bei der Gewährung des Netzzugangs handelt es sich um eine eigenständige sonstige Leistung des Netzbetreibers gegenüber dem Netzkunden. Diese fällt nicht in den Anwendungsbereich der temporären Steuersatzsenkung und unterliegt daher dem Regelsteuersatz von 19 %. Dies gilt auch bei der Abrechnung von desintegrierten Gaskunden, also in Fällen, in denen die Abrechnung der Netzentgelte durch den Netzbetreiber direkt gegenüber dem Endverbraucher erfolgt.

Die in der Rechnung des Gasversorgers aus Transparenzgründen auszuweisenden Kosten, die dem Versorger durch die Netznutzung entstanden sind, sind hingegen bloßer Preisbestandteil für die Gaslieferung und stellen damit – wie alle Preisbestandteile – Entgelt i.S.d. § 10 UStG für diese Lieferung dar, die insgesamt dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

Diese Sichtweise wird in Tz. 7 des BMF-Schreibens, wonach selbstständige sonstige Leistungen, die nicht Teil einer Gaslieferung sind, dem Regelsteuersatz unterliegen, bestätigt, auch wenn die einzelnen Leistungen nicht konkret benannt werden.

7. Unterliegen sowohl Arbeits- als auch Grundpreis dem ermäßigten Steuersatz?

Ja! Der Empfänger der Gas- bzw. Wärmelieferung wendet sowohl den Arbeitspreis als auch den Grundpreis auf, um die Gas- bzw. Wärmelieferung zu erhalten. Damit sind beide Preise Entgelt für die Gas- bzw. Wärmelieferung i.S.d. § 10 UStG und unterliegen daher jeweils dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.

Fragenkreis 2: Gas- und Wärmelieferungen

1. Welcher Steuersatz findet bei Gas- bzw. Wärmelieferungen grundsätzlich in welchem Zeitraum Anwendung?

Für die Frage, welcher Steuersatz greift, ist in aller Regel der Leistungszeitpunkt relevant. Für Energie- und Wasserlieferungen gilt der mit dem Kunden vereinbarte Ableszeitpunkt als Leistungszeitpunkt (Stichtagsmodell), vgl. Abschnitt 13.1. Abs. 2 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE).

Die geplante Änderung würde somit bei einer Ablesung der Gaslieferung nach dem 30.09.2022 dazu führen, dass der gesamte Jahresverbrauch mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz abgerechnet wird. Dazu einige Beispiele:

Beginn des Geltungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes:

- Der Gas-/Wärmeverbrauch des Kunden A aus dem Zeitraum 01.11.2021 bis 31.10.2022 wird zum 31.10.2022 abgelesen und abgerechnet. Der gesamte Verbrauch ist mit dem Steuersatz von 7 % abzurechnen.
- Der Gas-/Wärmeverbrauch des Kunden B aus dem Zeitraum 01.10.2021 bis 30.09.2022 wird zum 30.09.2022 abgelesen und abgerechnet. Der gesamte Verbrauch ist mit 19 % in Rechnung zu stellen.

Ende des Geltungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes:

- Der Gas-/Wärmeverbrauch des Kunden C aus dem Zeitraum 01.04.2023 bis 31.03.2024 wird zum 31.03.2024 abgelesen und abgerechnet. Der gesamte Verbrauch ist mit dem Steuersatz von 7 % abzurechnen.

- Der Gas-/Wärmeverbrauch des Kunden D aus dem Zeitraum 01.05.2023 bis 30.04.2024 wird zum 30.04.2024 abgelesen und abgerechnet. Der gesamte Verbrauch ist mit 19 % in Rechnung zu stellen.

Für Versorgungsunternehmen, die alle Kunden zum 31.12.2022 bzw. zum 31.12.2023 abrechnen, unterliegt der Jahresverbrauch aller Kunden im vollen Umfang in beiden Jahren dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Erfolgt die Abrechnung zum 31.12.2024, gilt grundsätzlich wieder für alle Kunden der Regelsteuersatz.

2. Besteht wieder die Möglichkeit, den Kunden zeitanteilige Lieferungen zu unterschiedlichen Steuersätzen in Rechnung zu stellen?

Ja! Das ergibt sich aus Tz. 12 des BMF-Schreibens vom 25.10.2022.

Demnach gilt der oben dargestellte Grundsatz, wonach es auf das Ende des jeweiligen Ablesezeitraums ankommt, auch für die nun anstehende Senkung des Steuersatzes zum 01.10.2022 bzw. für die Anhebung des Steuersatzes zum 01.04.2024. Das Anwendungsschreiben sieht jedoch eine Abweichung von diesem Grundsatz jedenfalls für den Fall vor, dass nach dem 30.09.2022 und vor dem 01.04.2024 ausgeführte Lieferungen „gesondert abgerechnet“ werden. In diesem Fall sollen die oben dargestellten Grundsätze für die verkürzten Abrechnungszeiträume entsprechend gelten. D.h. für die Frage, welcher Steuersatz auf die in den verkürzten Abrechnungszeiträumen verbrauchten Mengen anzuwenden ist, kommt es auf den Zeitpunkt an, zu dem ein solcher, verkürzter Abrechnungszeitraum endet.

Damit wären z.B. folgende Abrechnungen zulässig:

- Der Gasverbrauch des Kunden A aus dem Zeitraum 01.01.2022 bis 31.12.2022 wird am 31.12.2022 abgelesen und abgerechnet. Es erfolgt eine gesonderte Abrechnung zum 30.09.2022 und zum 31.12.2022. Dem BMF-Schreiben zufolge kann der Verbrauch vom 01.01.2022 bis 30.09.2022 mit dem Steuersatz von 19 % und der Verbrauch vom 01.10.2022 bis 31.12.2022 mit dem Steuersatz von 7 % abgerechnet werden.
- Der Gasverbrauch des Kunden A aus dem Zeitraum 01.01.2024 bis zum 31.12.2024 wird am 31.12.2024 abgelesen und abgerechnet. Es erfolgt eine gesonderte Abrechnung zum 31.03.2024 und zum 31.12.2024. Dem BMF-Schreiben zufolge kann der Verbrauch vom 01.01.2024 bis 31.03.2024 mit dem Steuersatz von 7 % und der Verbrauch vom 01.04.2024 bis 31.12.2024 mit dem Steuersatz von 19 % abgerechnet werden.

Möglich ist es nach Auffassung des VKU auch, Das Stichtagsmodell und das Zeitscheibenmodell zugunsten des Kunden miteinander zu kombinieren (Hybrid-Modell). Demnach wäre zum Beispiel folgende Abrechnung zulässig

- Der Gasverbrauch des Kunden A aus dem Zeitraum 01.01.2022 bis zum 31.12.2022 wird am 31.12.2022 abgelesen und abgerechnet. Der gesamte Verbrauch ist mit dem Steuersatz von 7 % abzurechnen (Stichtagsmodell). Der Gasverbrauch des gleichen Kunden A aus dem Zeitraum 01.01.2024 bis zum 31.12.2024 wird am 31.12.2024 abgelesen und abgerechnet. Es erfolgt eine gesonderte Abrechnung zum 31.03.2024 und zum

31.12.2024. Der Verbrauch vom 01.01.2024 bis 31.03.2024 kann mit dem Steuersatz von 7 % und der Verbrauch vom 01.04.2024 bis 31.12.2024 muss dann mit dem Steuersatz von 19 % abgerechnet werden (Zeitscheibenmodell).

Das BMF-Schreiben enthält in Tz.12. im letzten Satz einen Hinweis, wonach keine Bedenken bestehen, wenn hinsichtlich eines Kunden teilweise Abrechnungszeiträume nach Satz 5 und teilweise Abrechnungszeiträume nach Satz 6 abgerechnet werden. Auch wenn der Verweis auf diese beiden Sätze nicht passt (beide Sätze betreffen das Zeitscheibenmodell) geht der VKU davon aus, dass hiermit die Anwendung des Hybrid-Modells zugelassen werden sollte. Der Umstand, dass hier nicht die richtigen Sätze genannt sind, könnte ein redaktionelles Versehen sein.

3. Welche Anforderungen sind an eine „gesonderte Abrechnung“ zu stellen?

Aus dem BMF-Schreiben wird nicht ganz klar, welche formellen Anforderungen an eine solche „gesonderte Abrechnung“ zu stellen sind. In Tz. 12 des Anwendungsschreibens heißt es lediglich, dass die Rechnungen an die Kunden nach den entsprechend der vorgenannten Grundsätzen ermittelten Ergebnissen auszustellen sind.

Der VKU geht davon aus, dass eine „gesonderte Abrechnung“ in diesem Sinne im Rahmen der turnusmäßigen Schlussrechnung in gleicher Weise erfolgen kann, wie das 2020 der Fall gewesen ist. Demnach kann in dieser Schlussrechnung eine Aufteilung der insgesamt verbrauchten Mengen auf verschiedene Zeiträume vorgenommen werden. Für jeden Zeitraum, der in diesem Sinne gesondert abgerechnet wird, ist dann der jeweils geltende Steuersatz gesondert auszuweisen. Insbesondere muss eine gesonderte Abrechnung i.S.d. Tz. 12 nicht mit einem gesonderten Dokument erfolgen, das zeitnah zum Ende des gesondert abgerechneten Zeitraums erstellt werden muss.

Eine solche Handhabung ist bei der Steuersatzsenkung zum 01.07.2020 bei damals gleicher Formulierung im BMF-Schreiben vom 30.06.2020 jedenfalls akzeptiert worden, so dass davon auszugehen ist, dass dies auch diesmal der Fall sein dürfte.

4. Welche Besonderheiten gelten für Gaslieferungen im RLM-Bereich?

Für die Gasbilanzierung ist der Gastag maßgeblich, der um 06:00 Uhr beginnt und um 06:00 Uhr des folgenden Tages endet (§ 23 Abs. 1 GasNZV). Entsprechend orientieren sich auch die Abrechnungszeiträume in vielen Gaslieferungsverträgen – insbesondere im RLM-Bereich oder auch im Bereich der Mehr-Minderungen-Abrechnung - am Gastag; sie enden also nicht mit Ablauf des letzten Tages des jeweiligen Monats (24:00 Uhr), sondern erst am ersten Tag des Folgemonats.

Dies führt dazu, dass es im Gasbereich - soweit eine monatliche Abrechnung auf Basis der Gastagsregelung erfolgt – grundsätzlich bereits für die im September gelieferten Mengen zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes kommt. Regelmäßig enthalten Verträge mit SLP-Kunden keinen Bezug zum Gastag, sondern die Abrechnung erfolgt zum Ende des jeweiligen Monats. Die Besonderheiten, die im Zusammenhang mit dem Gastag zu beachten sind, sind in diesen Fällen nicht relevant.

Wie schon 2020 hat der VKU gefordert, durch eine Vereinfachungsregelung sicherzustellen, dass es auch im Falle einer Abrechnung auf Grundlage des Gastages nicht zwingend zu einer zeitlich vorgezogenen, erstmaligen Anwendung des reduzierten Steuersatzes kommt. Anders als das 2020 der Fall war, sieht das nun vorliegende BMF-Schreiben tatsächlich eine solche Vereinfachungsregelung vor. So heißt es in Tz. 11:

„Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer Abrechnungen zum 1. Oktober 2022 6 Uhr und zum 1. April 2024 6 Uhr so behandelt, als wäre die Abrechnung am Vortag um 24 Uhr erfolgt. Ein Unternehmer kann diese Vereinfachungsregelung in Bezug auf den jeweiligen Kunden nur einheitlich anwenden.

Demnach könnte in diesen Fällen abweichend vom Gastag für die September-Lieferung noch der Regelsteuersatz in Rechnung gestellt werden.

Hinzuweisen ist in dem Zusammenhang zusätzlich darauf, dass das BMF-Schreiben für Zwecke des Vorsteuerabzugs eine Vereinfachungsregelung (siehe Fragenkreis 4: Vorsteuerabzug) enthält. Die Finanzverwaltung wird es für Zwecke des Vorsteuerabzugs demnach nicht beanstanden, wenn in Rechnungen, die eine im Oktober 2022 ausgeführte Lieferung betreffen, ein zu hoher Steuersatz ausgewiesen ist. Da in den meisten Fällen, in denen eine Abrechnung auf Grundlage des Gastages erfolgt, der Empfänger der Lieferung ein Unternehmer mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug sein dürfte, würde sich also auch vor diesem Hintergrund die zeitkritische Umsetzung bereits zur September-Abrechnung entschärfen.

Fragenkreis 3: Abschlagszahlungen

1. Können die Abschläge für die Monate Oktober – Dezember 2022 unverändert erhoben werden?

Wie schon 2020 ist auch im Zusammenhang mit der aktuell geplanten Steuersatzsenkung die Ausgestaltung der Abschlagszahlungen für die Monate Oktober-Dezember 2022 eine wichtige Frage. Insbesondere die Frage, wie die Abschlagszahlung für den Monat Oktober 2022 erhoben wird, muss in vielen Unternehmen umgehend entschieden werden. Da die kurzfristige Umstellung der Abschlagszahlungspläne in vielen Fällen kaum möglich ist – dies gilt insbesondere für den Abschlag für den Monat Oktober 2022 -, stellt sich die Frage, ob die Abschläge unverändert mit dem Steuerausweis von 19 % erhoben werden können und ob die Korrektur der Umsatzsteuer insgesamt im Rahmen der Schlussrechnung erfolgen kann.

Grundsätzlich gilt: Die Vereinnahmung der jeweiligen Abschlagszahlungen/Vorausleistungen unterliegt der sogenannten Ist-Versteuerung. Dies hat zur Folge, dass mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem eine Abschlagszahlung/Vorausleistung vereinnahmt wird, die darauf entfallende Umsatzsteuer bereits entsteht (vgl. Abschnitt 13.1. Abs. 2 UStAE). Dabei ist grundsätzlich der jeweils gültige Steuersatz anzuwenden. Demnach unterliegen beispielsweise Abschlagszahlungen auf Gaslieferungen, die im September 2022 vereinnahmt werden, dem Steuersatz von 19 %. Abschlagszahlungen, die im Oktober 2022 vereinnahmt werden, unterliegen dann erstmals grundsätzlich dem Steuersatz von 7 %.

Der VKU hat gegenüber dem BMF gefordert, dass die Abschlagszahlungen für die Monate Oktober – Dezember 2022 unverändert mit 19 % berechnet werden können und die Korrektur dann im Rahmen der Schlussrechnung erfolgen kann. Zum Vorsteuerabzug berechnete (Gewerbe-) Kunden sollten auch in diesem Fall den vollen Vorsteuerabzug geltend machen können.

Das vorliegende BMF-Schreiben enthält in Tz. 15 auch eine solche Regelung. Konkret heißt es dazu:

„Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird es nicht beanstandet, wenn Rechnungen über Abschlagszahlungen, die nach dem 30. September 2022 und vor dem 1. April 2024 fällig werden, nicht berichtigt werden, sofern dementsprechend Umsatzsteuer in Höhe von 19 Prozent abgeführt und erst in der Endabrechnung nach den vorstehenden Grundsätzen zutreffend abgerechnet wird. In diesem Fall wird es auch nicht beanstandet, wenn vorsteuerabzugsberechtigte Kunden aus den Abschlagsrechnungen einen Vorsteuerabzug auf der Grundlage von 19 Prozent geltend machen und der Vorsteuerabzug für die gesamte Leistung erst auf der Grundlage der vorstehenden Endabrechnung auf den zulässigen Wert korrigiert wird.“

Diese Vereinfachungsregel ist zu begrüßen, da damit die besonders zeitkritische und aufwendige Anpassung der Abschlagszahlungen unterbleiben kann.

Sollten zwischen dem 01.10.2022 und dem 01.12.2022 Preisanpassungen erfolgen – z. B. weil die Kosten aus der Gasbeschaffungsumlage weitergegeben werden sollen – und werden in dem Zuge die Abschlagspläne ohnehin angepasst, müsste in diesen neuen Abschlagsplänen jedoch der korrekte Steuersatz berücksichtigt werden (siehe hierzu auch die nächste Frage).

2. Kann auch in Abschlagsplänen, die im letzten Quartal 2022 neu erstellt werden, für die Monate, die noch in dieses Quartal fallen, der Steuersatz von 19 % verwendet werden?

Die Vereinfachungsregelung im BMF-Schreiben bezieht sich dem Wortlaut nach auf Abschlagspläne, die bereits erstellt wurden und in dem Fall nicht berichtigt werden müssen. Die Grundsätze dieser Tz. finden daher nach Auffassung des VKU keine Anwendung auf Abschlagspläne, die nach dem 30.09.2022 neu erstellt werden. Abschlagspläne, die ab dem 01.10.2022 neu erstellt werden, werden demnach bereits den dann korrekten Steuersatz von 7 % berücksichtigen müssen.

Fragenkreis 4: Vorsteuerabzug und falscher Steuerausweis in der Rechnung

1. Was ist mit Blick auf den Vorsteuerabzug zu beachten?

Im Zuge der kurzfristigen Umstellung – insbesondere in Bezug auf die Wärmelieferungen - wird es mit hoher Wahrscheinlichkeit zu Rechnungen kommen, in denen ein unzutreffender Steuersatz von 19 % ausgewiesen ist. Sonst übliche Testläufe für die Systemumstellung, bei denen Fehler noch entdeckt werden könnten, sind in den wenigen Tagen, die für die Umsetzung verbleiben,

wohl ganz regelmäßig nicht möglich. Für die betroffenen Unternehmen ist dies nicht nur auf Seiten der Ausgangsleistungen, sondern vor allem mit Blick auf den Vorsteuerabzug auch für erhaltene Eingangsleistungen von hoher praktischer Bedeutung.

Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs u.a. voraussetzt, dass in der jeweiligen Eingangsrechnung der gesetzlich zutreffende Steuersatz sowie der daraus resultierende Steuerbetrag offen ausgewiesen ist.

Der Ausweis eines fehlerhaft zu hohen Steuersatzes steht damit der Geltendmachung des vollen Vorsteuerabzugs grundsätzlich entgegen. Dabei führt der Ausweis eines zu hohen Steuersatzes gleichzeitig dazu, dass der Rechnungsaussteller den in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag in voller Höhe abführen muss, § 14 c UStG.

Da angesichts der knapp bemessenen Umstellungsfrist davon ausgegangen werden muss, dass in vielen Rechnungen keine korrekte Angabe des gesetzlichen Steuersatzes erfolgt, hatte der VKU – wie bereits 2020 - gefordert, dass die Finanzverwaltung für den Vorsteuerabzug in solchen Fällen möglichst pragmatische Anwendungsregelungen schaffen wird. Jedenfalls in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger ein Unternehmer mit der Berechtigung zum Vorsteuerabzug und der leistende Unternehmer zugleich verpflichtet ist, nach § 14 c UStG die ausgewiesene Umsatzsteuer abzuführen, ist das Umsatzsteueraufkommen nicht gefährdet. Aus Sicht des VKU sollte also der Vorsteuerabzug auch dann zugelassen werden, wenn in der Rechnung über eine Leistung, die nach dem 30.09.2022 ausgeführt wird, ein zu hoher Steuersatzausweis enthalten ist.

Das Anwendungsschreiben greift diese Forderung zumindest zum Teil auf. Gem. Tz. 19 gilt demnach Folgendes:

„Hat der leistende Unternehmer für eine nach dem 30. September 2022 und vor dem 1. November 2022 an einen anderen Unternehmer erbrachte Leistung in der Rechnung den Regelsteuersatz ausgewiesen und diesen Steuerbetrag abgeführt, wird es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn der Unternehmer in den Rechnungen den Umsatzsteuerausweis nicht berichtigt. Einem zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger wird aus Gründen der Praktikabilität aus einer Rechnung mit einem derartigen Steuerausweis, der i. S. von § 14c Abs. 1 UStG unrichtig ist, auch für die nach dem 30. September 2022 und vor dem 1. November 2022 seitens eines Unternehmers erbrachte Leistung ein Vorsteuerabzug auf Grundlage des ausgewiesenen Steuersatzes gewährt. Für Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet, gilt dies entsprechend für die vom Leistungsempfänger berechnete Steuer.“

Demnach wird immerhin für den Monat Oktober 2022 eine Nichtbeanstandungsregelung, wie sie der VKU gefordert hat, gewährt. Aus Sicht des VKU wäre aber ein längerer Nichtbeanstandungszeitraum sehr zu begrüßen gewesen.

Dies gilt umso mehr, als dass wegen der verzögerten Veröffentlichung des Gesetzes das für die Praxis wichtige BMF-Schreiben nun sehr spät öffentlich gemacht werden konnte. Da zudem ge-

rade der Anwendungsbereich für die Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz für viele Unternehmen wohl u.U. überraschend weit ausgelegt wird, erscheint es sehr wahrscheinlich, dass auch im November noch zahlreiche Rechnungen mit einem zu hohen Steuerausweis erteilt werden.

Soweit die Rechnungsempfänger hier nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, wird es ohnehin notwendig sein, dass solche Rechnungen dann korrigiert werden. Für die betroffenen Unternehmen ließe sich jedoch der administrative Aufwand deutlich verringern, wenn zumindest Rechnungen gegenüber zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen nicht korrigiert werden müssen. Daher ist sehr bedauerlich, dass die Nichtbeanstandungsregelung nicht noch auf den November ausgeweitet wurde. Falls es hier erkennbar zu größeren Problemen in der Praxis kommt, die auf die späte Veröffentlichung des BMF-Schreibens zurückzuführen sind, wird der VKU gegenüber dem BMF noch einmal eine längere Nichtbeanstandungsregelung fordern.

2. Welche Folge tritt ein, wenn versehentlich ein zu niedriger Steuersatz in der Rechnung ausgewiesen wird

Anders als das bei der Steuersatzsenkung im Jahr 2020 denkbar war, kann im Zusammenhang mit der Steuersatzsenkung für Gas- und Wärmelieferungen auch der Fall eintreten, dass in einer Rechnung versehentlich ein zu niedriger Steuerausweis erfolgt. Dazu kann es kommen, wenn ein Unternehmen im Zuge der kurzen Umstellungsfrist oder infolge des nun sehr spät veröffentlichten BMF-Schreibens irrig davon ausgeht, dass ein bestimmter Sachverhalt in den Anwendungsbereich der Steuersatzsenkung fällt, obwohl das nicht zutrifft.

So sind dem Vernehmen nach z.B. einige Netzbetreiber davon ausgegangen, dass auch die Gewährung des Netzzugangs dem Steuersatz von 7 % unterliegen wird. Mitunter sind hier wohl auch schon entsprechende Umsetzungsmaßnahmen in den Unternehmen getroffen worden, die nun aufwendig wieder zurückgenommen werden müssen.

Kommt es in solchen Fällen zum Ausweis eines zu niedrigen Steuerausweises, kann der Leistungsempfänger aus dieser Rechnung dennoch die ausgewiesene Vorsteuer geltend machen. Der leistende Unternehmer schuldet jedoch in jedem Fall die gesetzliche Umsatzsteuer – also in Höhe von 19 % - auch wenn er entsprechend der erteilten Rechnung vom Leistungsempfänger nur 7 % erhält. Die Differenz müsste der leistende Unternehmer selbst tragen, so dass er zur Rechnungs-korrektur gezwungen wäre.

Da aber auch in diesen Fällen im B2B-Bereich das Umsatzsteueraufkommen nicht gefährdet ist, wäre aus Sicht des VKU auch für einen zu niedrigen Steuerausweis eine Nichtbeanstandungsregelung, wie sie für Zwecke des Vorsteuerabzugs bei einem zu hohen Steuerausweis im BMF-Schreiben enthalten ist, angemessen. Aus diesem Grund hatte der VKU eine solche Regelung gefordert. Leider ist die Finanzverwaltung dieser Forderung jedoch nicht gefolgt.

Fragenkreis 5: Sonstige Fragen

1. Ist die Weitergabe des verminderten Umsatzsteuersatzes eine Preisänderung?

Der Gesetzgeber geht offensichtlich davon aus, dass der jeweils geltende Umsatzsteuersatz kein variabler Bestandteil der Gaspreiskalkulation ist, sondern auf den kalkulierten Nettopreis aufgeschlagen wird.

In der Gasgrundversorgung werden in § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GasGVV die kalkulationsfähigen Nettopreisbestandteile ausdrücklich genannt; die Umsatzsteuer zählt nicht dazu. Auch aus § 41 EnWG ergibt sich nichts Gegenteiliges. Zudem differenziert § 12 Abs. 2 GasGVV ausdrücklich zwischen einer Preisänderung einerseits und einer Änderung des Umsatzsteuersatzes andererseits. Eine Änderung des Umsatzsteuersatzes ist nach § 12 Abs. 2 Satz 2 GasGVV der Verbrauchsabrechnung lediglich zeitanteilig zu berücksichtigen. Die Weitergabe des verminderten Umsatzsteuersatzes als Aufschlag auf den Nettopreis ist daher keine Preisänderung im Sinne von § 5 Abs. 2 GasGVV. Eine öffentliche Bekanntgabe sechs Wochen vor dem 01.10.2022, eine zeitgleiche briefliche Mitteilung an die Kunden sowie die Veröffentlichung im Internet ist daher nicht erforderlich. Den Kunden steht folglich auch kein Sonderkündigungsrecht gemäß § 5 Abs. 3 GasGVV zum Zeitpunkt der Änderung des Umsatzsteuersatzes zu.

Gleiches folgt bei Gaslieferverträgen außerhalb der Grundversorgung. Hier ergibt sich aus § 41 Abs. 6 EnWG, dass es bei einer unveränderten Weitergabe von umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastungen, die sich aus einer gesetzlichen Änderung der geltenden Umsatzsteuersätze ergeben, keiner vorherigen Unterrichtung der Kunden nach § 41 Abs. 5 Satz 2 und 3 EnWG. Außerdem besteht kein außerordentliches Kündigungsrecht der Kunden gemäß § 41 Abs. 5 Satz 4 EnWG zum Zeitpunkt der Änderung des Umsatzsteuersatzes.

2. Müssen die Preisblätter geändert werden?

Da nach § 14 Abs. 1, 3 und 4 i.V.m. § 2 Nr. 1 PAngV die Verpflichtung besteht, die verbrauchsabhängigen und -unabhängigen Preise einschließlich der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlich geltenden Höhe sowie aller sonstigen spezifischen Verbrauchssteuern anzugeben (Bruttopreisangabe), wird eine Änderung der veröffentlichten Preisblätter in der Grund- und Ersatzversorgung unumgänglich sein. Da es sich bei der Weitergabe des verminderten Umsatzsteuersatzes, wie unter 5.1. ausgeführt, nicht um eine Preisänderung handelt, können neue Preisblätter für die Gasgrundversorgung jederzeit ohne Einhaltung einer Vorlauffrist durch öffentliche Bekanntgabe und einfach auf seiner Homepage auffindbare Veröffentlichung wirksam § 36 Abs. 1 Satz 1 und 2 EnWG in Kraft gesetzt werden. Gleiches gilt gemäß § 38 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 36 Abs. 1 Satz 1 und 2 EnWG für die Preisblätter der Ersatzversorgung von Haushaltskunden und von Nicht-Haushaltskunden.

Zu ändern sind gleichermaßen auch die veröffentlichten Preisblätter, die Entgelte für andere von der Steuersatzsenkung betroffenen Leistungen enthalten, wie z.B. insbesondere für Netzanschlüsse, Inbetriebsetzungen oder die Wiederaufnahme der Gasversorgung.

D. Ansprechpartner zu den Fragen und für weitere Fragen

1. Umsatzsteuerrecht

Andreas Meyer | Bereichsleiter Finanzen und Steuern | 030.58580-138 | meyer@vku.de

2. Vertrags- und Preisrecht (Fragenkreis 5)

Andreas Seifert | Bereichsleiter Recht | 030.58580-132 | seifert@vku.de