



Sachstand

Besteuerung im In- und Ausland ansässiger Gasnetzbetreiber

Besteuerung im In- und Ausland ansässiger Gasnetzbetreiber

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 099/21
Abschluss der Arbeit: 22.12.2021
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Sachverhalt und Fragestellung	4
2.	Körperschaftsteuer	4
2.1.	Rechtliche Grundlagen	4
2.2.	Betreibergesellschaft im Nicht-EU-Ausland (Alt. 1)	5
2.2.1.	Inländische Betriebsstätteneinkünfte der Betreibergesellschaft	5
2.2.2.	Betriebsstätte im Sinne des DBA	6
2.3.	Betreibergesellschaft in Deutschland (Alt. 2)	8
3.	Gewerbsteuer	8
3.1.	Rechtliche Grundlagen	8
3.2.	Besteuerungsvoraussetzungen	9
3.2.1.	Betriebsstätte im Inland	9
3.2.2.	Gewerbebetrieb	9
3.2.2.1.	Betreibergesellschaft im Nicht-EU-Ausland (Alt. 1)	10
3.2.2.2.	Betreibergesellschaft in Deutschland (Alt. 2)	10
3.3.	Besteuerung	11
4.	Umsatzsteuer	12
4.1.	Rechtliche Grundlagen	12
4.2.	Besteuerungsgegenstand	12
4.3.	Besteuerungsvoraussetzungen	13
4.3.1.	Leistungsort	13
4.3.2.	Zwischenergebnis	14
4.4.	Steuerschuldnerschaft	15
4.4.1.	Betreibergesellschaft im Nicht-EU-Ausland (Alt. 1)	15
4.4.2.	Betreibergesellschaft in Deutschland (Alt. 2)	15
4.5.	Steuerhöhe und Vorsteuerabzugsberechtigung	15
5.	Energiesteuer	16
5.1.	Rechtliche Grundlagen	16
5.2.	Besteuerung	16

1. Sachverhalt und Fragestellung

Gefragt wird nach der Besteuerung von Gasnetzbetreibern. Geprüft werden sollen die in Betracht kommenden Steuerarten einschließlich der jeweiligen Steuerhöhe für den Betrieb einer Erdgaspipeline, die durch deutsche Hoheitsgewässer verläuft und sodann an der deutschen Küste anlandet. Bei der Prüfung soll zwischen der Besteuerung von Betreibern mit Sitz im Nicht-EU-Ausland, z.B. in der Schweiz, und Betreibern in deutscher Rechtsform mit Sitz in Deutschland unterschieden werden.

Zur Beantwortung der Frage werden die in Betracht kommenden Steuerarten Körperschaftsteuer (siehe unter 2.), Gewerbesteuer (siehe unter 3.), Umsatzsteuer (siehe unter 4.) und Energiesteuer (siehe unter 5.) geprüft. Hierbei wird auf die Unterschiede bei der Besteuerung von Betreibern mit Sitz im Nicht-EU-Ausland (Alt. 1) und Sitz in Deutschland (Alt. 2) eingegangen.¹

Im Hinblick auf die Regulierungsaufsicht über im In- und Ausland ansässige Gasnetzbetreiber wird auf die Ausarbeitung des Fachbereichs WD 5 (Wirtschaft und Verkehr, Ernährung und Landwirtschaft) WD 5 - 3000 - 086/21 vom 17.12.2021 verwiesen.

2. Körperschaftsteuer

2.1. Rechtliche Grundlagen

Der **unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht** unterliegen Körperschaften, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (§ 1 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG)²). Dies betrifft insbesondere Kapitalgesellschaften wie Aktiengesellschaften (AG) oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH). Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte (§ 1 Abs. 2 KStG) und erfasst somit das Welteinkommen der Körperschaft unabhängig davon, in welchem Land die Einkünfte generiert werden. **Beschränkt steuerpflichtig** sind demgegenüber Körperschaften, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, nur mit ihren inländischen Einkünften (§ 2 Nr. 1 KStG). Die in diesem Fall steuerpflichtigen inländischen Einkünfte sind im Katalog des § 49 Einkommensteuergesetzes (EStG)³ festgelegt.

Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen (§ 7 Abs. 1 KStG). Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich grundsätzlich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (§ 8 Abs. 1 KStG). Der **Körperschaftsteuersatz** beträgt 15 Prozent des zu versteuernden Einkommens (§ 23 Abs. 1 KStG), zuzüglich des Solidaritätszuschlages von 5,5 Prozent der Körperschaftsteuer nach dem Solidaritätszuschlaggesetz.

1 Entsprechend der Fragestellung wird die Besteuerung von Betreibern mit Sitz im EU-Ausland nicht gesondert geprüft.

2 Körperschaftsteuergesetz i.d.F. v. 15.10.2002 (BGBl. I S. 4144), zuletzt geändert durch Art. 3 d. G. v. 25.6.2021 (BGBl. I S. 2056).

3 Einkommensteuergesetz i.d.F. v. 8.10.2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), zuletzt geändert durch Art. 27 d. G. v. 20.8.2021 (BGBl. I S. 3932).

2.2. Betreibergesellschaft im Nicht-EU-Ausland (Alt. 1)

Hat die Kapitalgesellschaft, die die Pipeline betreibt (im Folgenden als Betreibergesellschaft bezeichnet),⁴ weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland, ist sie in Deutschland nur mit inländischen Einkünften im Sinne des § 49 EStG beschränkt steuerpflichtig (dazu nachfolgend 2.2.1.). Diese Besteuerung kann durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eingeschränkt oder ausgeschlossen werden (dazu nachfolgend 2.2.2.).

2.2.1. Inländische Betriebsstätteneinkünfte der Betreibergesellschaft

Anders als inländische erzielen ausländische Kapitalgesellschaften nicht bereits kraft Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Allerdings stellt der Betrieb einer Pipeline eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG dar. Die Betreibergesellschaft ist daher in Deutschland beschränkt steuerpflichtig, wenn die Pipeline eine **inländische Betriebsstätte** im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG darstellt. Eine Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient (§ 12 Satz 1 AO). Eine Pipeline fällt nicht bereits unter den Katalog der Regelbeispiele des § 12 Satz 2 AO. Betriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 1 AO ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.⁵

Der im Inland befindliche Teil einer **Pipeline** ist eine Anlage, die - wenn auch unterirdisch und daher nicht sichtbar - mit dem Erdboden fest verbunden ist und die langfristig den unternehmerischen Zwecken der Betreibergesellschaft, nämlich dem Transport von zum Beispiel Gas, dient und über die das Betreiberunternehmen eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.⁶ Unerheblich dafür ist, wenn der inländische Teil der Pipeline ein für sich allein nicht funktionsfähiger Teil einer Gesamtanlage ist. Unerheblich ist ebenso, ob die Anlage ggf. vollautomatisch ohne den Einsatz von Personal arbeitet; denn das Durchleiten von zum Beispiel Gas durch die Leitung genügt, um eine Benutzung zu unternehmerischen Zwecken zu bejahen.⁷ Der im Inland befindliche Teil der Pipeline stellt nach dieser Rechtsprechung eine inländische Betriebsstätte

4 Hier wird davon ausgegangen, dass die im Ausland ansässige Betreibergesellschaft die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft hat, die mit einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist.

5 BFH, Beschluss vom 18.2.2021 - III R 8/19, DStRE 2021, 980 Rn. 18; BFH, Urteil vom 18.9.2019 - III R 3/19, DStR 2020, 920 Rn. 30.

6 BFH, Urteil vom 30.10.1996 - II R 12/92; vgl. auch BFH, Beschluss vom 18.2.2021 - III R 8/19, DStRE 2021, 980 Rn. 26; Betriebsstätte der Netzbetreiberin, dort im Übrigen zu der vom BFH verneinten Frage, ob das Netz - nach Durchführung des Unbundling - auch eine Betriebsstätte des Transportkunden/der Gasvertriebsgesellschaft darstellt.

7 BFH, Urteil vom 30.10.1996 - II R 12/92; vgl. auch BFH, Beschluss vom 18.2.2021-- III R 8/19, DStRE 2021, 980 Rn. 22.

der im Ausland ansässigen Betreibergesellschaft dar.⁸ Die Betreibergesellschaft ist folglich mit ihren Einkünften aus dem Betrieb der Pipeline in Deutschland beschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Zu diesem Zweck sind die der inländischen Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Betreibergesellschaft zu ermitteln. Dazu ist eine **Gewinnabgrenzung** und **Gewinnzuordnung** zwischen dem (international agierenden) Unternehmen der Betreibergesellschaft mit ggf. Betriebsstätten in mehreren Staaten einerseits und der inländischen Betriebsstätte in Gestalt der inländischen Pipeline andererseits erforderlich. Für diese Gewinnabgrenzung ist der Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten. Die Einkünfte der inländischen Betriebsstätte müssen daher korrigiert werden, soweit sie nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Dazu ist die inländische Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln. In einem ersten Schritt sind der Betriebsstätte Personalfunktionen, Vermögenswerte, Chancen und Risiken sowie ein angemessenes Eigenkapital (Dotationskapital) zuzuordnen. Auf dieser Grundlage sind in einem zweiten Schritt die Art der Geschäftsbeziehungen zwischen dem Unternehmen und seiner Betriebsstätte und die Verrechnungspreise für diese Geschäftsbeziehungen zu bestimmen (siehe § 1 Abs. 5 Außensteuergesetz (AStG)⁹).

Durch diese Regelungen wird sichergestellt, dass die Betreibergesellschaft diejenigen Einkünfte aus der inländischen Pipeline der deutschen Körperschaftsteuer unterwirft, die ihr nach international anerkannten Regeln der Gewinnabgrenzung und Gewinnzuordnung zuzurechnen sind.

2.2.2. Betriebsstätte im Sinne des DBA

Weiter ist zu bedenken, ob die so ermittelten inländischen Einkünfte auch nach dem jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) durch Deutschland besteuert werden dürfen oder ob das deutsche Besteuerungsrecht durch das DBA beschränkt oder ausgeschlossen wird. Dazu ist das DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat der Betreibergesellschaft und Deutschland heranzuziehen. Exemplarisch wird im Folgenden auf das OECD-Musterabkommen 2017 (OECD-MA) abgestellt.¹⁰

Unternehmensgewinne können grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden. Hält ein Unternehmen jedoch in dem anderen Staat eine Betriebsstätte, so kann auch dieser Staat die Gewinne besteuern, soweit die Gewinne des Unternehmens dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA). Unternehmen in diesem Sinne ist ein Unternehmen, das von einer in dem jeweiligen Staat ansässigen Person betrieben wird

8 Der Transportkunde, dessen Gas durch die Pipeline geleitet wird, hat demgegenüber keine Verfügungsmacht über die Pipeline und daher auch keine Betriebsstätte, siehe Ziffer 64 am Ende OECD-Musterkommentar zu Art. 5 OECD-MA; siehe zum deutschen Recht auch BFH, Beschluss vom 18.2.2021 - III R 8/19, DStRE 2021, 980.

9 Außensteuergesetz vom 8.9.1972 (BGBl. I S. 1713), zuletzt geändert durch Art. 6 d. G. v. 25.6.2021 (BGBl. I S. 2050).

10 Vgl. zu DBA allgemein die Ausarbeitung der Wissenschaftlichen Dienste vom 28. Juni 2021, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht Auswirkungen der Körperschaftsteueroption (WD 4 - 3000 - 057/21), S. 15, im Internet abrufbar unter <https://www.bundestag.de/re-source/blob/854028/08f6c6fc99704a2ab19557112d26c68b/WD-4-057-21-pdf-data.pdf> (zuletzt abgerufen am 22.12.2021).

(Art. 3 Abs.1 lit. D OECD-MA). Danach hat Deutschland das Recht zur Besteuerung der der inländischen Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte. Als Reaktion darauf stellt der Ansässigkeitsstaat der Betreibergesellschaft zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Betriebsstätteneinkünfte diese Einkünfte frei oder rechnet die darauf entfallende deutsche Steuer an (siehe Art. 23A bzw. Art. 23B OECD-MA).

Dies setzt voraus, dass die Pipeline auch eine Betriebsstätte im Sinne des DBA darstellt. Der deutsche und der **abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff** können voneinander abweichen. Während Art. 5 Abs. 1 OECD-MA verlangt, dass die Geschäftstätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise durch die Geschäftseinrichtung ausgeübt wird, setzt § 12 AO nur voraus, dass die Geschäftseinrichtung der Tätigkeit des Unternehmens dient. Allerdings erfüllt eine Pipeline, die dem Transport von zum Beispiel Öl dient, auch den Betriebsstättenbegriff des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.¹¹ Diese Sichtweise wird durch den OECD-Kommentar zum OECD-MA gestützt. Der Kommentar geht gerade für den Fall, dass der Netzbetreiber und der Transportkunde getrennte Unternehmen sind, davon aus, dass die Ausnahme des Art. 5 Abs. 4 lit a OECD-MA¹² nicht einschlägig ist. Diese Aussage setzt voraus, dass die Pipeline eine Betriebsstätte des Netzbetreibers ist.¹³ Dies gilt ausdrücklich für Pipelines, die sich über mehrere Staaten erstrecken. Für die Gewinnabgrenzung bzw. Zuordnung der Einkünfte zur Betriebsstätte gelten auch nach dem OECD-MA die Fiktion einer weitgehend selbständigen Betriebsstätte und der Fremdvergleichsgrundsatz (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA).

Ein Besteuerungsrecht Deutschlands als Belegenheitsstaat hinsichtlich der auf die inländische Pipeline entfallenden Gewinne kann sich auch bereits aus Art. 6 Abs. 1 OECD-MA ergeben. Das setzt voraus, dass die Pipeline **unbewegliches Vermögen** im Sinne des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA darstellt. In diesem Fall erzielt der Netzbetreiber einer Pipeline aus der Nutzung dieser Pipeline durch andere Unternehmen (Transportkunden) Einkünfte im Sinne des Art. 6 OECD-MA.¹⁴ Zum unbeweglichen Vermögen gehört auch das Zubehör dazu (Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA). Dazu gehören die Sachen, die mit dem Grundstück fest und dauerhaft verbunden sind, insbesondere Gebäude und alle Sachen, die nach deutschem Recht als wesentliche Bestandteile des Grundstücks im Sinne der §§ 93 f. BGB anzusehen sind, wie zum Beispiel Kabel und Rohrleitungen.¹⁵ Sollte es sich bei der Pipeline um unbewegliches Vermögen im Sinne von Art. 6 OECD-MA und um Vermögen einer Betriebsstätte im Sinne von Art. 5 OECD-MA handeln, kommt dem Art. 6 OECD-MA Vorrang zu (siehe Art. 6 Abs. 4 und Art. 7 Abs. 4 OECD-MA). Allerdings regelt

11 Vogel/Lehner/Görl/Gradl, DBA, 7. Aufl. 2021, OECD-MA 2017 Art. 5 Rn. 40; Wassermeyer/Wassermeyer/Kaesler, OECD-MA Art. 5 Rn. 51, 54 (Betriebsstätte des Pipelinebetreibers).

12 Danach gelten Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden, nicht als Betriebsstätten, vorausgesetzt, dass diese Tätigkeit vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

13 Vgl. Vogel/Lehner/Görl/Gradl, DBA, 7. Aufl. 2021, OECD-MA 2017 Art. 5 Rn. 40.

14 So Ziffer 64 des OECD-Kommentars zu Art. 5 OECD-MA.

15 Vogel/Lehner/Reimer, DBA, 7. Aufl. 2021, OECD-MA 2017 Art. 6 Rn. 79.

Art. 6 OECD-MA nicht die Ermittlung der Gewinne; Art. 7 OECD-MA bleibt daneben anwendbar.¹⁶ Unterschiede können sich hinsichtlich der Frage ergeben, wie der Ansässigkeitsstaat entsprechend Art. 23 OECD-MA auf die Quelleneinkünfte aus dem anderen Staat reagiert.

2.3. Betreibergesellschaft in Deutschland (Alt. 2)

Wenn die Betreibergesellschaft ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Inland hat, ist sie in Deutschland **unbeschränkt steuerpflichtig**. Sie ist dann mit ihren gesamten Einkünften in Deutschland körperschaftsteuerpflichtig (siehe oben 2.1.) einschließlich der auf die Pipeline entfallenden Einkünfte. Im Unterschied zur beschränkten Steuerpflicht (siehe oben 2.2.) sind in diesem Fall auch die auf das Stammhaus entfallenden Einkünfte in Deutschland körperschaftsteuerpflichtig. Verfügt die Betreibergesellschaft über ausländische Einkünfte aus ausländischen Einkunftsquellen, zum Beispiel über eine ausländische Betriebsstätte, wird das deutsche Besteuerungsrecht ggf. durch das jeweils einschlägige DBA beschränkt, so dass Deutschland entsprechende ausländische Einkünfte freizustellen oder die ausländische Steuer darauf anzurechnen hat (hier gelten die Ausführungen unter 2.2. entsprechend).

Im Ergebnis sind wiederum die auf die inländische Betriebsstätte der Betreibergesellschaft entfallende Einkünfte in Deutschland körperschaftsteuerpflichtig.

3. Gewerbesteuer

3.1. Rechtliche Grundlagen

Dem Gewerbesteuergesetz (GewStG)¹⁷ unterliegen inländische Gewinne aus einem Gewerbebetrieb. Die Steuer entsteht unberücksichtigt der Person des Steuerschuldners. Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist der Unternehmer, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird, bzw. die Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 GewStG). Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag. Dieser ist der nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge (vgl. §§ 6, 7 Abs. 1 GewStG). Die Gewerbesteuer wird von den Gemeinden erhoben (§ 1 GewStG). Die Höhe der Gewerbesteuer wird individuell ermittelt mit Hilfe der Steuermesszahl, die 3,5 Prozent auf den Gewerbeertrag beträgt, und dem Gewerbesteuerhebesatz, der von der heheberechtigten Gemeinde bestimmt wird (§§ 11, 16 GewStG). Heheberechtigte Gemeinde ist gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 GewStG diejenige Gemeinde, in der der stehende Gewerbebetrieb seine Betriebsstätte hat. Das Gesetz regelt den Fall, dass eine Betriebsstätte sich über mehrere Gemeinden erstreckt dahingehend, dass jede dieser Gemeinden für einen Teil des Steuermessbetrags heheberechtigt ist (§ 4 Abs. 1 Satz 1 GewStG) und ggf. eine Zerlegung notwendig wird (§§ 28 ff. GewStG).

16 Vogel/Lehner/Reimer, DBA, 7. Aufl. 2021 OECD-MA 2017 Art. 6 Rn. 201, 208.

17 Gewerbesteuergesetz i.d.F. v. 15.10.2002 (BGBl. I S. 4167), zuletzt geändert durch Art. 2 d. G. v. 25.6.2021 (BGBl. I S. 2050).

3.2. Besteuerungsvoraussetzungen

Voraussetzung für die gewerbsteuerrechtliche Besteuerung ist, dass es sich bei der Gaspipeline um einen **Gewerbebetrieb im Inland** im Sinn von § 2 Abs. 1 GewStG handelt. Im Inland wird ein Gewerbebetrieb betrieben, wenn für ihn eine **Betriebsstätte im Inland** unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

3.2.1. Betriebsstätte im Inland

Für die Begrenzung des Bundesgebietes vom Ausland sind die hoheitlichen Grenzen maßgeblich.¹⁸ Die **deutsche Hoheitsgrenze** verläuft zwölf Seemeilen von der Strandlinie entfernt, so dass das Küstenmeer bis zur Zwölfmeilengrenze deutsches Hoheitsgebiet ist. Soweit die Pipeline durch deutsches Hoheitsgewässer verläuft und sodann an der deutschen Küste anlandet, wird der allein zu betrachtende im Inland befindliche Abschnitt der Pipeline im Sinn von § 2 Abs. 1 GewStG im Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland, also im **Inland**, betrieben und unterliegt grundsätzlich dem deutschen Gewerbsteuerrecht.

Bei dem im Inland befindlichen Teil der Pipeline handelt es sich auch um eine **Betriebsstätte** im Sinn von § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG. Maßgeblich für die Definition der Betriebsstätte ist mangels spezieller Regelung im GewStG § 12 AO.¹⁹ Danach handelt es sich bei dem im Inland befindlichen Teil der Pipeline um eine feste Geschäftseinrichtung bzw. Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient (vgl. hierzu 2.2.1.). Dies ist bei der Pipeline der Fall.²⁰

3.2.2. Gewerbebetrieb

Voraussetzung für die Besteuerung ist, dass es sich bei der Betreibergesellschaft um einen Gewerbebetrieb im Sinn von § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG handelt.

Kapitalgesellschaften sind gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG **kraft Rechtsform** Gewerbebetriebe. Das ist insbesondere bei Gesellschaften in der Rechtsform einer Europäischen Gesellschaft oder einer deutschen AG bzw. GmbH der Fall.²¹ Auch ausländische Gesellschaften sind hiervon erfasst, sofern sie ihrer gesellschaftsrechtlicher Struktur nach inländischen Kapitalgesellschaften entsprechen (sog. positiver Typenvergleich).²²

18 Vgl. hierzu ausführlich die Ausarbeitung der Wissenschaftlichen Dienste vom 25.7.2012, Offshore-Windkraftanlagen und Gewerbebesteuer, Gewerbesteuerliche Behandlung und Kritik (WD 4 – 3000 – 150/12), S. 4 f., im Internet abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/408272/161587ae1a0e263efc30d02fe53c0afe/wd-4-150-12-pdf-data.pdf> (zuletzt abgerufen am 22.12.2021).

19 Vgl. BFH, Urteil vom 16.12.2009 – I R 56/08, juris, Rn. 21 m.w.N.

20 Vgl. BFH, Urteil vom 30.10.1996 – II R 12/92, juris, Rn. 16 ff.

21 Vgl. den Klammerzusatz in § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG.

22 Vgl. Brandis/Heuermann/*Drüen*, Stand: Oktober 2021, GewStG § 2 Rn. 120 m.w.N.

Handelt es sich bei der Betreibergesellschaft um eine **Kapitalgesellschaft im Sinn von § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG**, ist diese stets und in vollem Umfang kraft Rechtsform Gewerbebetrieb.²³ Dies gilt grundsätzlich unabhängig von weiteren Merkmalen, insbesondere auch des Sitzes der Gesellschaft.

Hieraus ergibt sich für die beiden in Rede stehenden Alternativen Folgendes:

3.2.2.1. Betreibergesellschaft im Nicht-EU-Ausland (Alt. 1)

Eine Betreibergesellschaft mit Sitz im Nicht-EU-Ausland in ausländischer Rechtsform ist kraft Rechtsform steuerpflichtiger Gewerbebetrieb, wenn ihre gesellschaftsrechtliche Struktur inländischen Kapitalgesellschaften entspricht, der Typenvergleich also positiv ausfällt (siehe hierzu unter 3.2.2.). In diesem Sinne entspricht etwa eine in der Schweiz gegründete AG einer Kapitalgesellschaft.²⁴

Verfügt ein solches Unternehmen mit der Pipeline über eine Betriebsstätte im Inland (siehe unter 2.2.1. und 3.2.1.), unterliegt es nur mit den Einkünften aus der Betriebsstätte der Gewerbesteuer, da die inländische Betriebsstätte der territoriale Anknüpfungspunkt für die Gewerbesteuer ist.²⁵ Der auf ausländische Betriebsstätten, darunter die ausländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte, entfallende Gewerbeertrag unterliegt nicht der Gewerbesteuer (zur notwendigen Gewinnabgrenzung und Gewinnzuordnung siehe unter 2.2.1. zur Körperschaftsteuer).

3.2.2.2. Betreibergesellschaft in Deutschland (Alt. 2)

Die Betreibergesellschaft in der Rechtsform einer deutschen Kapitalgesellschaft (insb. AG bzw. GmbH) ist nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG Gewerbebetrieb und damit steuerpflichtig. Zu ihrem steuerpflichtigen Gewerbeertrag gehören alle Einkünfte, soweit sie nicht auf ausländische Betriebsstätten entfallen, darunter auch die Einkünfte aus dem Betrieb der Pipeline als inländischer Betriebsstätte (siehe unter 2.2.1. und 3.2.1.) sowie aus der inländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Unterhält die Gesellschaft Betriebsstätten im Ausland, ist ihr Gewerbeertrag um den Teil zu kürzen, der auf die ausländischen Betriebsstätten entfällt (§ 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG); andernfalls ist ihr gesamter Gewerbeertrag in Deutschland gewerbesteuerpflichtig.

Im Ergebnis unterliegt – wie bei der Körperschaftsteuer (siehe unter 2.3.) – der auf die inländische Betriebsstätte in Gestalt der Pipeline entfallende Gewerbeertrag der Gewerbesteuer, unabhängig davon, ob die Gesellschaft ihren Sitz in Deutschland hat.

23 Brandis/Heuermann/*Drüen*, Stand: Oktober 2021, GewStG § 2 Rn. 115.

24 FG Münster, Urteil vom 12.4.2019 – 13 K 3645/16 G, juris, Rn. 40 ff.

25 Zum abkommensrechtlichen Besteuerungsrecht siehe oben 2.2.2. Zur Anwendung der DBA auf die Gewerbesteuer Vogel/Lehner/*Ismer*, DBA, 7. Aufl. 2021, OECD-MA 2017 Art. 2 Rn. 75, 80 f.

3.3. Besteuerung

Zur **Erhebung der Gewerbesteuer** von steuerpflichtigen Gewerbebetrieben ist die Gemeinde berechtigt, in der der Gewerbebetrieb die Betriebsstätte unterhält (§ 4 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Für gemeindefreie Gebiete im Küstengewässer und Festlandssockel bestimmen Landesregierungen durch Rechtsverordnungen, wer die Befugnisse ausübt (§ 4 Abs. 2 GewStG).²⁶ Vorliegend ist zu berücksichtigen, dass die Pipeline sich über mehrere Gebiete erstrecken kann. Allerdings sind bei der Zerlegung die Gemeinden nicht zu berücksichtigen, in denen sich nur Anlagen befinden, die der Weiterleitung des Erdgases dienen, ohne dass diese dort abgegeben werden (§ 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG).²⁷ Heheberechtigte Gemeinde für die Gewerbesteuer ist somit die Gemeinde, in der der Anlandepunkt der Pipeline liegt.

Steuerschuldner des zu besteuernenden Gewerbeertrags ist das Unternehmen, das für den in Deutschland befindlichen Teil der Pipeline das Risiko des Betriebs trägt und insofern Unternehmensinitiative entfalten kann. Somit schuldet das Unternehmen, auf dessen Rechnung die Gaspipeline betrieben wird, die Gewerbesteuer. Nicht entscheidend ist dagegen, wer nach außen tatsächlich in Erscheinung tritt.²⁸ Betreibt die Betreibergesellschaft somit nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Pipeline auf eigene Rechnung, ist sie Steuerschuldnerin der Gewerbesteuer.²⁹ Voraussetzungen für eine **Befreiung** von der Gewerbesteuer sind nicht ersichtlich, insbesondere nicht nach § 3 Nr. 32 GewStG für Anlagen im Sinne des § 3 Nr. 2 EEG; Hiervon sind nur bestimmte kleine Solaranlagen erfasst.³⁰

Die **Höhe der Gewerbesteuer** ist abhängig vom Gewerbeertrag und dem jeweils einschlägigen Hebesatz, der mindestens 200 Prozent beträgt (§ 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG).³¹ Beispielsweise beträgt die Gewerbesteuer bei einem durchschnittlichen Hebesatz von 400 Prozent³² 14 Prozent der Bemessungsgrundlage. Für die Ermittlung des nach §§ 6 ff. GewStG zu besteuernenden Gewerbeertrags, der sich gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG aus dem einkommenssteuerrechtlich zu ermittelnden Gewinn ableitet, kann die Gewinnabgrenzung eines Unternehmens zwischen verschiedenen Betriebsstätten von Bedeutung sein (siehe hierzu unter 2.2.1. und 3.2.2.).

26 Brandis/Heuermann/*Gosch*, Stand: August 2021, GewStG § 4 Rn. 15.

27 Dies widerspricht nicht der Annahme einer einheitlichen Betriebsstätte, vgl. *Riemenschneider*, IStR 2002, 561, 562.

28 Vgl. zu den Voraussetzungen etwa Brandis/Heuermann/*Gosch*, Stand: August 2021, GewStG § 5 Rn. 22 m.w.N.

29 Anders ggf. bei Pacht, Nießbrauch, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträgen usw.

30 Brandis/Heuermann/*Böwing-Schmalenbrock*, Stand: August 2021, GewStG § 3 Rn. 135ff.

31 Für eine Übersicht der gemeindlichen Hebesätze siehe Statistische Ämter des Bundes und der Länder, 2021, digitale Karte abrufbar unter: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Hebesaetze.html;jsessionid=167F71F030EFAA6B1E72CFD219F04051.live712?nn=213064> (zuletzt abgerufen am 22.12.2021).

32 Destatis, Pressemitteilung Nr. 469 vom 6.10.2021, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2021/10/PD21_469_713.html (zuletzt abgerufen am 22.12.2021).

4. Umsatzsteuer

4.1. Rechtliche Grundlagen

Der Umsatzsteuer unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz - UStG).³³ Das Inland ist im Wesentlichen das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland mit Ausnahme u.a. der Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie sowie der deutschen Schiffe und der deutschen Luftfahrzeuge in Gebieten, die zu keinem Zollgebiet gehören (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ergibt sich aus § 10 UStG und ist grundsätzlich das Entgelt für die Lieferung bzw. Leistung (Abs. 1 Satz 1). Der Regelsteuersatz beträgt 19 Prozent (§ 12 Abs. 1 UStG), kann sich aber auf 7 Prozent ermäßigen (§ 12 Abs. 2 UStG). Grundsätzlich ist der liefernde bzw. leistende Unternehmer Schuldner der Umsatzsteuer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

4.2. Besteuerungsgegenstand

Nach dem hier zugrunde gelegten Sachverhalt ist ausschließlich die **Nutzung der Pipeline zur Beförderung von Erdgas** zu untersuchen. Die Betreibergesellschaft (Leistungserbringer) wird von einem Erdgasproduzenten, -verkäufer, -käufer oder -weiterverkäufer (Leistungsempfänger) beauftragt, die Rohrleitungskapazitäten zum störungsfreien Transport von Erdgas zur Verfügung zu stellen.

Hiervon zu unterscheiden ist die Lieferung und der Verkauf von Erdgas. Der Lieferant verschafft die Verfügungsmacht über das Erdgas, so dass es sich bei der Erdgaslieferung um eine Lieferung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn handelt (§ 3 Abs. 1 UStG). Für die Erdgaslieferung gelten die Sonderregelungen in § 3g UStG i.V.m. § 3 Abs. 5a UStG.³⁴ Die Betreibergesellschaft ermöglicht zwar mit der Gaspipeline die Lieferung von Erdgas, ist aber nicht selbst Erdgaslieferant. Somit übt sie eine - im umsatzsteuerrechtlichen Sinn - **sonstige Leistung gegen Entgelt** aus (§ 1 Abs. 1 UStG i.V.m. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG).³⁵ Dass es sich bei der Gewährung des Zugangs zum Erdgasnetz, der Fernleitung, Übertragung oder Verteilung über diese Netze sowie der Erbringung ande-

33 Umsatzsteuergesetz i.d.F. vom 21.2.2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch Art. 29 d. G. v. 20.8.2021 (BGBl. I S. 3932).

34 Zum unionsrechtlichen Hintergrund vgl. Art. 38 und 39 RL 2006/112/EG vom 28.11.2006 (Mehrwertsteuersystemrichtlinie).

35 Gas und Strom werden im Rechtsverkehr als gegenständlich behandelt, vgl. Art 15 RL 2006/112/EG vom 28.11.2006 (Mehrwertsteuersystemrichtlinie).

rer damit unmittelbar zusammenhängender sonstiger Leistungen um sonstige Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn handelt, ergibt sich auch aus § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 14 UStG (siehe hierzu sogleich unter 4.3.1).³⁶

Nicht geprüft werden die Einfuhr des Erdgases nach Deutschland,³⁷ die Einspeisung ins Netz und die Behandlung von Mehr- und Mindermengen.³⁸

4.3. Besteuerungsvoraussetzungen

Wenn ein Umsatz im Inland ausgeführt wird, kommt es für die Besteuerung nicht darauf, ob der Unternehmer seinen Sitz im Inland hat oder im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung erteilt oder die Zahlung empfängt (§ 1 Abs. 2 Satz 3 UStG). Maßgeblich ist vielmehr, dass die **Umsätze im Inland bewirkt** sind.

Wo die Umsätze erbracht werden, ist von den zugrundeliegenden **Leistungsbeziehungen** abhängig. Leistungserbringer ist die Betreibergesellschaft mit Sitz im Nicht-EU-Ausland (Alt. 1) oder im Inland (Alt. 2). Die Leistung wird entweder von Unternehmen (Leistungsempfänger) mit Sitz in Deutschland (Var. 1) oder im Nicht-EU-Ausland (Var. 2) in Anspruch genommen.

4.3.1. Leistungsort

Grundsätzlich **bestimmt** sich der Leistungsort, sofern keine spezielleren Vorschriften greifen, nach dem **Sitz des leistenden Unternehmens** (Sitzortprinzip, § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG). Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt allerdings gem. § 3a Abs. 1 Satz 2 UStG die **Betriebsstätte** als der Ort der sonstigen Leistung. Vorrangig für **sonstige Leistungen** ist wiederum § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG, sofern sie an einen **Unternehmer für dessen Unternehmen** ausgeführt werden. Danach ist der Ort maßgeblich, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (**Empfängerortprinzip**). Leistungsempfänger im umsatzsteuerrechtlichen Sinn ist grundsätzlich derjenige, in dessen Auftrag die Leistung ausgeführt wird.³⁹ Voraussetzung für die Anwendung des Empfängerortprinzips ist, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die Leistung für das Unternehmen verwendet wird.⁴⁰

36 Bunjes/Korn, UStG, 20. Aufl 2021, § 3a Rn. 112: Nutzung des Rohrleitungs-/Kabelnetzes zur Beförderung von Gas und Strom als sonstige Leistung; vgl. die aufgehobenen Umsatzsteuer-Richtlinien 2008, 39 d.1 Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen und die Fernleitung, die Übertragung oder die Verteilung über diese Netze sowie damit unmittelbar zusammenhängende sonstige Leistungen (§ 3a Abs. 4 Nr. 15 UStG).

37 Vgl. Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 6 UStG; zum unionsrechtlichen Hintergrund Sölch/Ringleb/Jatzke, Stand: Juni 2021, UStG § 5 Rn. 43.

38 BMF, Rundschreiben an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 20.8.2020, III C 2 - S 7124/20/10001 :001, Umsatzsteuerliche Behandlung der Abrechnung von Mehr- bzw. Mindermengen Gas (Leistungsbeziehungen).

39 Vgl. Abschn. 15.2b Abs. 1 UStAE i.d.F. vom 9.6.2021.

40 BeckOK UStG/Grambeck, Stand: 30.8.2021, UStG § 3a Rn. 101.

Für die Besteuerung der Umsätze der im Zusammenhang mit der Pipeline erbrachten Leistungen gilt gem. § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG das Empfängerortprinzip. Denn es ist davon auszugehen, dass der Pipelinebetreiber seine Leistung ausschließlich für Unternehmen erbringt, die die Leistung für ihr Unternehmen nutzen. Der Leistungsort ist somit vom **Sitz des im Einzelfall zu bestimmenden Leistungsempfängers** abhängig, nicht dagegen vom Sitz des Leistungserbringers.

Speziellere Vorschriften als § 3a Abs. 2 UStG sind nicht einschlägig. Rohrleitungen sind keine Beförderungsmittel i.S.v. § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 UStG.⁴¹ Pipelines nutzende Dienstleistungen, etwa der Transport von Gas, fallen auch nicht unter grundstücksbezogene Dienstleistungen (§ 3a Abs. 3 UStG). Hierbei handelt es sich zwar um eine auf Dauer angelegte Konstruktion. Sobald diese aber errichtet und die Bauarbeiten abgeschlossen sind, wird die Nutzung dieser Konstruktion für Dienstleistungen wie den Transport von Gas nicht mehr als mit dem Grundstück zusammenhängend angesehen.⁴²

§ 3a Abs. 4 Satz 1 und Satz 2 Nr. 14 UStG enthält speziell für den Leistungsbezug **des Nichtunternehmers im Drittland** eine Sondervorschrift. Danach gilt für die Gewährung des Zugangs zum Erdgasnetz, die Fernleitung, die Übertragung oder Verteilung über diese Netze sowie die Erbringung anderer damit unmittelbar zusammenhängender sonstiger Leistungen, dass unabhängig vom Unternehmerstatus des Leistungsempfängers der Ort der Leistung im Drittlandsgebiet liegt;⁴³ Als Leistungsort gilt der Sitz des Leistungsempfängers. Für Unternehmer ergibt sich dasselbe Ergebnis aus § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG.

4.3.2. Zwischenergebnis

Unter Anwendung des hier maßgeblichen Empfängerortprinzips gilt, dass die Leistungserbringung des Pipelinebetreibers

- nach UStG im Inland steuerbar ist, wenn der Sitz des Leistungsempfängers in Deutschland liegt (Var. 1);
- nicht nach UStG im Inland steuerbar ist, wenn der Sitz des Leistungsempfängers im Nicht-EU-Ausland liegt (Var. 2).

Danach ist die Leistung eines Pipelinebetreibers mit Sitz im Nicht-EU-Ausland (Alt. 1) ebenso nach UStG steuerbar wie eines Pipelinebetreibers mit Sitz in Deutschland (Alt. 2), sofern der Empfängerort im Inland liegt (Var. 1). Liegt der Leistungsort im Ausland, ist der Umsatz dagegen in Deutschland nicht steuerbar (Var. 2).

41 Vgl. Art. 38 Abs. 1 MwStVO und Abschn. 3a.5 Abs. 3 UStAE i.d.F. vom 9.6.2021.

42 Europäische Kommission: Erläuterungen zu den 2017 in Kraft tretenden EU-Mehrwertsteuerbestimmungen zum Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken, Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013, Rn. 173 (DStR-Beih 2017, 2).

43 Abschn. 3a.2 Abs. 12 UStAE i.d.F. vom 9.6.2021; Bunjes/Korn, UStG, 20. Aufl 2021, § 3a Rn. 112; vgl. für unionsrechtliche Vorgaben Art. 59 Abs. 1 lit. h RL 2006/112/EG (Mehrwertsteuersystemrichtlinie); umstritten ist, ob die Gastransportfernleitung, obwohl sie keine Gasfernleitung nach § 3 Nr. 19 EnWG darstellt, zu den Gasversorgungsnetzen nach § 3 Nr. 20 EnWG gehört. So Theobald/Kühling/Missling, Energierecht, Stand: Juni 2021, § 43 EnWG Rn. 9; a.A. Wolf, ZUR 2007, 24, 30; Bunjes/Korn, UStG, 20. Aufl 2021, § 3a Rn. 112.

Ob die im Zusammenhang mit der Pipeline erbrachte Leistung im Inland bewirkt und damit nach UStG steuerbar ist, ist somit vorliegend maßgeblich vom Empfängerort, also dem Sitz des Leistungsempfängers, abhängig, nicht dagegen vom Sitz des Leistungserbringers (Betreibergesellschaft).

4.4. Steuerschuldnerschaft

Vorausgesetzt es liegt ein steuerbarer Umsatz im Inland vor (siehe unter 4.3.2.), ist nach der Grundregel der liefernde bzw. leistende Unternehmer Schuldner der Umsatzsteuer (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Für bestimmte Umsätze sieht das Gesetz eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft vor (Reverse-Charge-Verfahren). Dies hat zur Folge, dass der Leistungsempfänger Schuldner der Umsatzsteuer ist. Für die in Rede stehenden Alternativen gilt Folgendes:

4.4.1. Betreibergesellschaft im Nicht-EU-Ausland (Alt. 1)

Wenn der Leistungserbringer seinen Sitz im Sinn von § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG im Nicht-EU-Ausland hat,⁴⁴ gilt das **Reverse-Charge-Verfahren**, da anzunehmen ist, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 5 UStG). Hat die Betreibergesellschaft also ihren Sitz im Nicht-EU-Ausland (Alt. 1) und erbringt die Leistung für einen in Deutschland ansässigen Leistungsempfänger (z.B. Erdgashändler), ist der Umsatz in Deutschland steuerbar (Var. 1), die **Steuerschuldnerschaft** wird aber **auf den Leistungsempfänger verlagert**. Hat der Leistungsempfänger seinen Sitz im Nicht-EU-Ausland (Var. 2), ist der Umsatz dagegen bereits nicht steuerbar (siehe unter 4.3.2).

4.4.2. Betreibergesellschaft in Deutschland (Alt. 2)

Hat der Pipelinebetreiber seinen Sitz in Deutschland, greift die Grundregel in § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG. Als **Leistungserbringer** ist der Pipelinebetreiber **Steuerschuldner**. Voraussetzung ist auch hier, dass die Umsätze der Pipeline im Inland steuerbar sind (Var. 1; siehe unter 4.3.2).

4.5. Steuerhöhe und Vorsteuerabzugsberechtigung

Der Steuerschuldner der in Deutschland bewirkten Umsätze der Pipeline muss den Umsatz mit 19 Prozent versteuern. Der Leistungsempfänger – auch wenn er wie im Fall unter 4.4.1. selbst der Steuerschuldner ist – ist in gleicher Höhe vorsteuerabzugsberechtigt, da er die Leistung für sein Unternehmen bezieht.

Unabhängig davon, ob der Leistungsempfänger (Alt. 1) oder der Leistungserbringer (Alt. 2) Steuerschuldner ist, werden die beteiligten Unternehmen aufgrund der **Berechtigung zum Vorsteuer-**

44 Dies gilt ebenso für das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 13b Abs. 1 UStG).

abzug wirtschaftlich von der Umsatzsteuer entlastet, die sie ihren Vertragspartner bzw. dem Fiskus schulden.⁴⁵ Letztlich tragen die Kosten für den Erdgastransport die Endkunden. Der Erdgaspreis setzt sich aus den Nettokosten, einschließlich der Transportkosten, zusammen, auf den die Umsatzsteuer erhoben wird.⁴⁶

Der Sitz der Betreibergesellschaft ist damit weder für die Steuerbarkeit der Umsätze im Inland von Bedeutung (siehe unter 4.3.2.), noch für das Gesamtaufkommen der Umsatzsteuer (siehe hierzu unter 4.4.).

5. Energiesteuer

5.1. Rechtliche Grundlagen

Nach dem Energiesteuergesetz (EnergieStG)⁴⁷ unterliegen Energieerzeugnisse im Steuergebiet der Energiesteuer. Bei Erdgas handelt es sich um Waren der Position 2711 der Kombinierten Nomenklatur, die gem. § 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG Steuergegenstand sind. Der Steuertarif ergibt sich in der Regel aus § 2 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG. Diese Steuer entsteht bei der Entnahme von geliefertem oder selbst erzeugtem Erdgas im Steuergebiet zum Verbrauch aus dem Leitungsnetz (§ 38 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG), es sei denn, es schließt sich eine steuerfreie Verwendung i. S. des § 44 EnergieStG an. Bei der Entnahme handelt es sich um einen Realakt,⁴⁸ mit dem eine Lieferung an den Ausspeisepunkt des Letztverbrauchers erfolgt (vgl. § 3 Nr. 1 lit. d EnWG). Steuerschuldner ist gem. § 38 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG der Lieferer, das ist der Erdgaslieferant, wenn dieser im Steuergebiet ansässig ist und das gelieferte Erdgas nicht durch einen anderen Lieferer aus dem Leitungsnetz entnommen wird. Anderenfalls - also insbesondere, wenn der Erdgaslieferant nicht in Deutschland ansässig ist - ist Steuerschuldner derjenige, der das Erdgas aus dem Leitungsnetz entnimmt (§ 38 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG).

5.2. Besteuerung

Da das EnergieStG den Verbrauch von Energie besteuert,⁴⁹ befindet sich im Leitungsnetz zunächst „unbesteuertes“ Erdgas.⁵⁰ Erst mit der **Entnahme aus dem Leitungsnetz** entsteht die Steuer. Zum Leitungsnetz, das weiter zu fassen ist als das Gasversorgungsnetz im Sinn von

45 Sölch/Ringleb/Oelmaier, Stand: Juni 2021, UStG § 15 Rn. 23.

46 Vgl. Monitoringbericht 2018 von Bundesnetzagentur und Bundeskartellamt, Zusammensetzung des Gaspreises 2017 für Haushaltskunden, abrufbar unter https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Downloads/I/Infografiken/info-grafik-gaspreise-2018.pdf?__blob=publicationFile&v=4 (zuletzt abgerufen am 22.12.2021).

47 Energiesteuergesetz vom 15.7.2006 (BGBl. I S. 1534; 2008 I S. 660, 1007) zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 30.3.2021 (BGBl. I S. 607).

48 Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg/Bongartz, Stand: März 2012, Vorb. EnergieStG Rn. 10.

49 Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg/Bongartz, Stand: März 2012, Vorb. EnergieStG Rn. 3.

50 Möhlenkamp/Milewski/Möhlenkamp, Kommentar, Energiesteuergesetz, Stromsteuergesetz, 2. Aufl. 2020, § 38 EnergieStG Rn. 8; Klemm, CuR 04/2014, 160, 164.

§ 3 Nr. 20 EnWG, gehören neben allen Netzen der allgemeinen Versorgung, also Fernleitungs- und Gasverteilnetzen, auch Areal- und Objektnetze sowie betriebseigene Netze. Beim vorliegenden Sachverhalt wird beim Betrieb der Erdgaspipeline, einschließlich der Übergabe an ein Anschlusstransportrohr oder -netz am Anlandepunkt, kein Erdgas zum Verbrauch entnommen, sondern zur Weiterleitung übergeben.⁵¹ Auch etwaige **Leitungsverluste** führen nicht zu einer Steuerentstehung.⁵²

Besteuert wird allerdings neben dem konsumtiven Verbrauch auch der produktive Verbrauch beim Betrieb der Pipeline.⁵³ Da beim Transport des Erdgases im Leitungsnetz Verdichter- und Reduzierstationen genutzt werden, für deren Betrieb **Erdgas als Heiz- und Kraftstoff** verwendet wird, liegt insofern ein steuerbarer Vorgang vor. In der Literatur wird vertreten, dass die Verdichter- und Reduzierstationen nicht zu den Leitungsnetzen gehören mit der Folge, dass mit dem Verbrauch des Erdgases jedenfalls eine nach dem Auffangtatbestand in § 43 Abs. 1 EnergieStG steuerpflichtige, **sonstige Entnahme aus dem Leitungsnetz** erfolgt.⁵⁴

Der **Steuertarif** ist mengenabhängig und ergibt sich aus § 2 Abs. 1 Nr. 7 und Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG. Als ortsfeste Anlage, die ausschließlich dem leitungsgebundenen Gastransport oder der Gasspeicherung dienen, sind die Verdichter- und Reduzierstationen nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EnergieStG begünstigt, so dass dann ein ermäßigter Steuertarif Anwendung findet (§ 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 EnergieStG).⁵⁵

Steuerschuldner ist, wer Erdgas als Kraft- oder Heizstoff verwendet (§ 43 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG). Vorausgesetzt, die Betreibergesellschaft betreibt auch die Verdichter- und Reduzierstationen, ist dies - unabhängig von dem Standort seines Unternehmenssitzes - der Pipelinebetreiber.

* * *

51 Auch keine Entnahme stellt, neben der Übergabe von Erdgas etwa in ein betriebseigenes Netz oder die Weiterleitung im Eigennetz, die Lieferung an einen anderen Lieferanten dar, vgl. Möhlenkamp/Milewski/*Möhlenkamp*, Kommentar, Energiesteuergesetz, Stromsteuergesetz, 2. Aufl. 2020, § 38 EnergieStG Rn. 8; Theobald/Kühling/*Liebheit*, Strom- und Energiesteuern, Einführung, Rn. 84. Zu etwaigen Meldepflichten vgl. § 38 Abs. 3 EnergiesteuerG und zur Steuerentstehung durch Anmeldefiktion § 38 Abs. 5 EnergieStG.

52 Möhlenkamp/Milewski/*Möhlenkamp*, Kommentar, Energiesteuergesetz, Stromsteuergesetz, 2. Aufl. 2020, § 38 EnergieStG Rn. 8.

53 Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg/*Bongartz*, Stand: März 2012, Vorb. EnergieStG Rn. 4.

54 Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg/*Schröer-Schallenberg*, § 38 EnergiesteuerG Rn. 9; so anscheinend auch Möhlenkamp/Milewski/*Möhlenkamp*, Kommentar, Energiesteuergesetz, Stromsteuergesetz, 2. Aufl. 2020, § 38 EnergieStG Rn. 10, § 43 EnergieStG Rn. 3 jeweils m.w.N.

55 Möhlenkamp/Milewski/*Möhlenkamp*, Kommentar, Energiesteuergesetz, Stromsteuergesetz, 2. Aufl. 2020, § 38 EnergieStG Rn. 10; zur ggf. in Betracht kommenden Steuerentlastung nach § 54 Abs. 1 EnergieStG für produzierendes Gewerbe dürfte BFH, Urteil v. 21.4.2009 – VII R 24/07, BFHE 225, 464 betreffend § 9 StromStG a.F. zu beachten sein.