



Sachstand

Umsatzbesteuerung der Gasbeschaffungsumlage Europarechtliche Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Umsatzbesteuerung der Gasbeschaffungsumlage

Europarechtliche Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Aktenzeichen: PE 6 - 3000 - 048/22 / WD 4 - 3000 - 084/22
Abschluss der Arbeit: 18.8.2022
Fachbereich: PE 6: Fachbereich Europa
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. | Untersuchungsgegenstand | 4 |
| 2. | Zahlungspflicht und Überwälzung der Gasbeschaffungsumlage (WD 4) | 4 |
| 3. | Gasbeschaffungsumlage als umsatzsteuerliches Entgelt (WD 4) | 4 |
| 4. | Unionsrechtlicher Rahmen für die Einbeziehung von Steuern, Abgaben u. ä. in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (PE 6) | 5 |
| 5. | Gasbeschaffungsumlage als Abgabe im Sinne des Art. 78 Buchst. a MwStSystRL (WD 4) | 6 |
| 5.1. | Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Gasbeschaffungsumlage und Gaslieferung | 6 |
| 5.2. | Kein durchlaufender Posten | 7 |
| 5.3. | Keine eigenständige öffentlich-rechtliche Leistungspflicht der Gasverbraucher | 7 |
| 5.4. | Keine Abschöpfung von Konsumleistungsfähigkeit | 7 |
| 6. | Ausnahme nach Art. 395 MwStSystRL (PE 6) | 8 |

1. Untersuchungsgegenstand

Vor dem Hintergrund der zum 9. August 2022 in Kraft getretenen Gaspreisanpassungsverordnung (GasPrAnpV)¹ und der darin geregelten Erhebung der Gasbeschaffungsumlage wird untersucht, ob die Gasbeschaffungsumlage gemäß § 3 GasPrAnpV aufgrund europarechtlicher Vorgaben der Umsatzsteuer unterliegt oder ohne Umsatzsteuer erhoben werden kann.

2. Zahlungspflicht und Überwälzung der Gasbeschaffungsumlage (WD 4)

§ 3 Abs. 1 GasPrAnpV begründet eine Pflicht der Bilanzkreisverantwortlichen gegenüber dem Marktgebietsverantwortlichen zur Zahlung der Gasbeschaffungsumlage. Die Umlage wird auf die täglich aus dem Bilanzkreis physisch ausgespeisten Gasmengen erhoben (§ 3 Abs. 2 GasPrAnpV). Die Gasbeschaffungsumlage soll die Kosten des Marktgebietsverantwortlichen decken, die ihm aufgrund der Ausgleichsansprüche der Gasimporteure nach § 2 GasPrAnpV entstehen. Auf diese Weise soll ein finanzieller Ausgleich für die Mehrkosten der Ersatzbeschaffung von Gas bewirkt werden. Wirtschaftliche Träger der Gasbeschaffungsumlage sollen offenbar die Gasverbraucher sein, ohne dass die Überwälzung der Umlage auf die Gasverbraucher in der GasPrAnpV geregelt ist.

3. Gasbeschaffungsumlage als umsatzsteuerliches Entgelt (WD 4)

Die Lieferung von Gas an einen Gasverbraucher (Unternehmer wie Privatperson) ist eine umsatzsteuerbare Leistung, die nach derzeitigem Recht der Umsatzsteuer in Höhe von 19 % unterliegt. Aufgrund der Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist eine Umsatzsteuerbefreiung für die Lieferung von Gas nicht möglich, wohl aber eine Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz, der mindestens 5 % betragen muss.²

Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist das Entgelt. **Entgelt** ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger erhält oder erhalten soll, abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Durchlaufende Posten, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt, gehören nicht zum Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 5 UStG). Im Hinblick auf den Zweck der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer ist das maßgebende Entgelt aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen und umfasst alles, was er – durch die Leistung veranlasst – aufgewendet hat.³ Aufwendungen, die dem Leistenden selbst entstehen, gehören nicht zum Entgelt, soweit er sie dem Leistungsempfänger nicht weiterberechnet; berechnet er sie weiter, gehören sie

1 Verordnung nach § 26 des Energiesicherungsgesetzes über einen finanziellen Ausgleich durch eine saldierte Preisanpassung (Gaspreisanpassungsverordnung vom 8. August 2022, BAnz AT 08.08.2022 V1).

2 Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste, Sachstand „Mehrwertsteuerermäßigung bzw. Befreiung für Treib- oder Heizstoffe im Lichte des Unionsrechts, WD 4 – 3000 – 034/22 vom 24.3.2022 (unter: <https://www.bundes-tag.de/resource/blob/892650/7850d9ccfd386a5896997962624eca15/WD-4-034-22-pdf-data.pdf>).

3 Siehe Jakob, Umsatzsteuer, 4. Aufl. 2009, Rn. 358 f.

zum Entgelt.⁴ Zum Entgelt gehören daher vom Unternehmer weiterberechnete **Nebenkosten** der Leistungserbringung, zum Beispiel für Transport und Versicherung der gelieferten Ware.⁵ Überwälzt ein Unternehmer Gebühren oder ähnliche Abgaben für von ihm bei der Leistungserbringung genutzte öffentliche Dienste bzw. Infrastruktur im Preis an seinen Kunden, sind diese Abgaben als Kostenbestandteile im Rahmen der Preiskalkulation ohnehin Teil des umsatzsteuerbaren Entgelts.⁶ Infolgedessen gehört die Maut-Gebühr, die ein Spediteur auf seine Kunden überwälzt, zum Entgelt für die Beförderungsleistung, auch wenn er die Gebühr in der Rechnung gesondert aufführt.⁷

Nach diesen Kriterien ist bei der **Gasbeschaffungsumlage** jedoch zweifelhaft, ob es sich um überwälzte Nebenkosten der Leistungserbringung handelt. Denn die Gasbeschaffungsumlage ist kein Kostenbestandteil des vom Unternehmer beschafften Gases, sondern tritt (erst) anlässlich der Abgabe des Gases neben die Kosten für die Beschaffung. Ob die überwälzte Gasbeschaffungsumlage bereits nach allgemeinen Regeln ein umsatzsteuerliches Entgelt darstellt, kann jedoch offenbleiben, wenn sie jedenfalls nach Art. 78 Buchst. a Mehrwertsteuersystemrichtlinie zur Bemessungsgrundlage gehört (dazu nachfolgend 4.).

4. Unionsrechtlicher Rahmen für die Einbeziehung von Steuern, Abgaben u. ä. in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (PE 6)

In der Union wird das gemeinsame Mehrwertsteuersystem durch die Richtlinie 2006/112/EG⁸ (Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL) geregelt. Hiernach unterliegen der Mehrwertsteuer u. a. die Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger im Gebiet eines Mitgliedsstaats gegen Entgelt tätigt (Art. 2 Abs. 1 Buchst. a), wobei Gas einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt ist (Art. 15 Abs. 1).

Die Regelungen zur Steuerbemessungsgrundlage finden sich in Titel VII, Kapitel 2 (Art. 73 ff.). Bei der Lieferung von Gegenständen umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer für diese Umsätze vom Erwerber oder einem Dritten erhält oder erhalten soll (vgl. Art. 73). Ausdrücklich ist vorgeschrieben, dass in die Steuerbemessungsgrundlage „Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst“ einzubeziehen sind (Art. 78 Buchst. a).

Zur Anwendung der Vorschrift des Art. 78 Buchst. a MwStSystRL hat der EuGH in seiner Rechtsprechung ausgeführt, „dass Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben, damit sie in die Be-

4 *Jakob*, Umsatzsteuer, 4. Aufl. 2009, Rn. 359.

5 *Wäger*, in: *Wäger*, UStG, 2. Aufl. 2022, § 10 Rn. 37.

6 *So Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 17.246.

7 *Jakob*, Umsatzsteuer, 4. Aufl. 2009, Rn. 373; siehe OFD Hannover DStR 2005, 113.

8 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, [aktuelle konsolidierte Fassung vom 1. Juli 2022](#).

messungsgrundlage eingehen können, obwohl sie keinen Mehrwert darstellen und nicht die wirtschaftliche Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstands sind, in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Lieferung stehen müssen“.⁹ Dies beurteilt der EuGH anhand der objektiven Merkmale der fraglichen nationalen Bestimmung über den Entstehungstatbestand der betreffenden Steuer oder Abgabe.¹⁰

Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass das Bestehen eines Unmittelbarkeitszusammenhangs im Sinne der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 78 Buchst. a MwStSystRL aufgrund einer Auslegung der objektiven Merkmale der einschlägigen Bestimmungen der GasPrAnpV zu beurteilen ist.

5. Gasbeschaffungsumlage als Abgabe im Sinne des Art. 78 Buchst. a MwStSystRL (WD 4)

Zwar findet sich keine explizite Umsetzung der Vorgaben des Art. 78 Buchst. a MwStSystRL im deutschen Recht, gleichwohl ist § 10 Abs. 1 UStG richtlinienkonform unter Beachtung dieser Vorgaben auszulegen und sind mithin auch Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.¹¹ Die Gasbeschaffungsumlage trifft die Bilanzkreisverantwortlichen als Abgabepflichtige (siehe 2.).

5.1. Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Gasbeschaffungsumlage und Gaslieferung

Der für Art. 78 Buchst. a MwStSystRL erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Abgabe und der Lieferung liegt vor, wenn der Entstehungstatbestand der Abgabe mit dem der Umsatzsteuer für die Leistung zusammenfällt.¹² Dabei soll es maßgeblich darauf ankommen, ob die Abgabe anlässlich und im Wesentlichen auch nur bei Vorliegen eines steuerpflichtigen Umsatzes erhoben wird.¹³ In Übereinstimmung mit diesen Vorgaben hat der Bundesfinanzhof Verbrauch- und Aufwandsteuern wie die Mineralölsteuer bzw. Energiesteuer in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einbezogen.¹⁴ Der vom EuGH verlangte unmittelbare Zusammenhang stellt keine hohen Anforderungen und ist im Falle der Gasbeschaffungsumlage gegeben. Denn die Gasbeschaffungsumlage wird anlässlich und ausschließlich bei Vorliegen einer (umsatzsteuerbaren) Gaslieferung erhoben (siehe zu § 3 Abs. 2 GasPrAnpV oben 2.). Der Entstehungstatbestand

9 EuGH, Urteil vom 28. Juli 2011, Rs. C-106/10 - Lidl & Companhia, Rn. 33, dort mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen.

10 Vgl. EuGH, Urteil vom 22. Dezember 2010, Rs. C-433/09, Kommission / Österreich, Rn. 36; siehe auch EuGH, Urteil vom 11. Juni 2015, Rs. C-256/14, Lisboagás GDL, Rn. 29; EuGH, Urteil vom 28. Juli 2011, Rs. C-106/10 - Lidl & Companhia, Rn. 34 ff., insb. 42.

11 *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Kommentar, 95. EL Juni 2022, § 10 Rn. 51.

12 *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Kommentar, 95. EL Juni 2022, § 10 Rn. 52.

13 So *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 17.246.

14 *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 17.246.

der Gasbeschaffungsumlage fällt mit demjenigen der Umsatzsteuer zusammen, so dass der unmittelbare Zusammenhang zwischen der Lieferung des Gases und der Gasbeschaffungsumlage besteht.

5.2. Kein durchlaufender Posten

Um unter Art. 78 Buchst. a MwStSystRL zu fallen, darf die Gasbeschaffungsumlage nicht nur ein durchlaufender Posten für den Unternehmer sein. Das ist der Fall, wenn der Leistende im Namen und auf Rechnung des Leistungsempfängers etwas für diesen verauslagt und von ihm mit dem Entgelt erstattet bekommt.¹⁵ Beispiel für einen durchlaufenden Posten ist die vom Fahrzeughändler für den Käufer verauslagte Kfz-Zulassungsabgabe.¹⁶ Die Pflicht zur Zahlung der Gasbeschaffungsumlage trifft jedoch die Bilanzkreisverantwortlichen selbst. Sie wird weder im Namen noch für Rechnung der Leistungsempfänger gezahlt und ist daher kein durchlaufender Posten.

5.3. Keine eigenständige öffentlich-rechtliche Leistungspflicht der Gasverbraucher

Nicht zum Entgelt nach § 10 UStG gehören öffentlich-rechtliche Abgaben, die der Leistungsempfänger aufgrund einer ihn treffenden Verpflichtung schuldet, auch wenn sie durch die bezogene Leistung veranlasst sind.¹⁷ Dies trifft jedoch auf die Gasbeschaffungsumlage nicht zu (siehe 2. und bereits 5.2.). Eine eigenständige öffentlich-rechtliche Zahlungspflicht der Gasverbraucher – soweit überhaupt praktikabel – könnte also den Anfall von Umsatzsteuer ggf. vermeiden.

5.4. Keine Abschöpfung von Konsumleistungsfähigkeit

Englisch ergänzt in seiner Darstellung zum Umsatzsteuerrecht diese Voraussetzungen um einen weiteren Aspekt: die Abgabe dürfe nicht darauf ausgerichtet sein, zusätzlich zur Umsatzsteuer beim Endverbraucher Konsumleistungsfähigkeit abzuschöpfen (wie zum Beispiel die Vergnügungsteuer). Wenn der Belastungsgrund der Abgabe aber darin liege, die Inanspruchnahme der Leistung des Unternehmers zu Lenkungszwecken zu verteuern (wie zum Beispiel die Energiesteuer), könne darin eine Abgabe im Sinne des Art. 78 Buchst. a MwStSystRL liegen.¹⁸ Auch nach diesen Kriterien ist die Gasbeschaffungsumlage in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einzubeziehen. Denn sie soll nicht in erster Linie Konsumleistungsfähigkeit beim Gasverbraucher abschöpfen, sondern hat den Lenkungszweck, die für die Gaswirtschaft insgesamt gestiegenen Beschaffungskosten auszugleichen.

Im Ergebnis erfüllt die Gasbeschaffungsumlage die Kriterien des Art. 78 Buchst. a MwStSystRL und ist demnach in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer einzubeziehen. Dies hat auch für die Auslegung des § 10 Abs. 1 UStG zu gelten.

15 *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Kommentar, 95. EL Juni 2022, § 10 Rn. 54.

16 *Wäger*, in: Wäger, UStG, 2. Aufl. 2022, § 10 Rn. 95.

17 *Wäger*, in: Wäger, UStG, 2. Aufl. 2022, § 10 Rn. 53 (Beispiel: Grunderwerbsteuer).

18 *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 17.246.

6. Ausnahme nach Art. 395 MwStSystRL (PE 6)

Aktuell wird die Frage aufgeworfen, ob eine Ausnahme nach Art. 395 MwStSystRL in Betracht kommt, um die mit der Einführung einer solchen Umlage für die Endverbraucher einhergehende Gesamtbelastung zu reduzieren. Nach dieser Bestimmung kann der „Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig jeden Mitgliedstaat ermächtigen, von dieser Richtlinie abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder -umgehungen zu verhindern“. In Bezug auf Maßnahmen zur Vereinfachung der Steuererhebung ist vorgeschrieben, dass diese „den Gesamtbetrag der von dem Mitgliedstaat auf der Stufe des Endverbrauchs erhobenen Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen“ dürfen. Der betreffende Mitgliedstaat hat in seinem Antrag an die Kommission alle erforderlichen Angaben zu übermitteln. Bei der Prüfung, ob die Bestimmung in Art. 395 MwStSystRL eine Ausnahme von den Vorgaben der MwStSystRL über die Bemessungsgrundlage und damit bewirkte teilweise Steuerfreistellung rechtfertigt, dürfte es somit maßgeblich auf die in dem Antrag konkret angeführten Gründe ankommen. Es bedürfte der Darlegung, inwieweit eine solche Steuerfreistellung als Maßnahme zur Vereinfachung der Steuererhebung oder zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen angesehen werden kann.

* * *