

> ANWENDUNGSHILFE

Fragen & Antworten

**zur vorübergehenden Einführung des ermäßigten
Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen ab
01.10.2022**

Berlin, den 05.09.2022

A. Einleitung

Angesichts der signifikant gestiegenen Gaspreise, die nach und nach auch die Verbraucher erreichen, hatte Bundeskanzler Olaf Scholz am 19.08.2022 bekannt gegeben, dass sich die Bundesregierung auf eine temporäre Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 7 % auf Gaslieferungen geeinigt hat. Ziel soll es sein, Kunden, die von nach § 26 EnSiG und der Gaspreisanpassungsverordnung erhobene Gasbeschaffungsumlage betroffen sein können, zu entlasten.

Am 05.09.2022 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) u.a. dem VKU den nun den [Entwurf eines Gesetzes zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen](#) über das Erdgasnetz zugesandt, mit dem die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes umgesetzt werden soll. Der VKU, kann zu dem Entwurf kurzfristig eine Stellungnahme abgeben; hat sich jedoch bereits am 26.08.2022 zur angekündigten Maßnahme dezidiert geäußert. Neue Positionierungen ergeben sich aus dem nun vorgelegten Gesetzentwurf nicht. Konkret sieht der Gesetzentwurf – wie der Name des Gesetzes bereits andeutet - die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz vor. Damit sind von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes die gleichen Sachverhalte erfasst, für die auch die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens für innerdeutsche Gaslieferungen nach § 13b Abs. 2 Nr. 5b UStG geprüft werden müssen.

Wie angekündigt, wird die Maßnahme zeitlich parallel zur Erhebung der Gasbeschaffungsumlage durchgeführt. Demnach soll der ermäßigte Steuersatz für Gaslieferungen gelten, die nach dem 30.09.2022 und vor dem 01.04.2024 ausgeführt werden.

Wie das bereits 2020 bei der temporären Steuersatzsenkung der Fall war, ist auch diese Maßnahme wieder sehr kurzfristig kommuniziert worden. Das noch durchzuführende Gesetzgebungsverfahren wird erneut nur wenige Tage vor der erstmaligen Anwendung des ermäßigten Steuersatzes abgeschlossen sein. Dies erschwert die fristgerechte Umsetzung der Unternehmen. Zumindest kann aber davon ausgegangen werden, dass bei der Umsetzung der Steuersatzänderung weitgehend die gleichen Grundsätze gelten werden, wie das 2020 der Fall war.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) wird auskunftsgemäß auch für diese Steuersatzumstellung ein Anwendungsschreiben veröffentlichen. Eventuell werden auch parallel zum Gesetzgebungsverfahren Entwürfe eines Anwendungsschreibens zur Orientierung veröffentlicht.

Mit dieser Anwendungshilfe sollen erste Einschätzungen und Hinweise zu den aus Sicht des VKU wesentlichen Umsetzungsfragen im Zusammenhang mit der Einführung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen gegeben werden. Dabei werden die geltenden umsatzsteuerlichen Regelungen und Verwaltungsvorschriften berücksichtigt. Zudem wird auf Regelungen zurückgegriffen, die in dem [BMF-Schreiben vom 30.06.2020](#) zur allgemeinen Absenkung der Umsatzsteuersätze enthalten waren, soweit diese für Gaslieferungen relevant sind. Zum Teil wird aber abzuwarten sein, ob die Finanzverwaltung diesmal die gleichen Grundsätze anwenden und Vereinfachungen zulassen wird. Ggf. wird diese Anwendungshilfe im weiteren Verfahren aktualisiert.

Wir wünschen eine informative Lektüre!

B. Fragen & Antworten

Fragenkreis 1: Zeitlicher und sachlicher Anwendungsbereich

1. Für welchen Zeitraum soll der ermäßigte Steuersatz gelten?

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

2. Welche Gaslieferungen fallen in den Anwendungsbereich der Regelung?

Dem Wortlaut des Gesetzentwurfs zufolge soll der ermäßigte Steuersatz für Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz zur Anwendung kommen. 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, die insbesondere private Haushalte, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, entlasten werden. Darüber hinaus sind auch 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“ verwiesen.

Wichtig wird für die Umsetzung sein, dass wirklich sämtliche Fälle, in denen eine solche Gaslieferung 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 oder das Tanken an Erdgastankstellen. Zu beachten ist auch, 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 wären ab dem 01.10.2022 ebenfalls ermäßigt zu besteuern. Lediglich die Leistungsbeziehungen zwischen dem Bilanzkreisverantwortlichen und dem Marktgebietsverantwortlichen sieht die Finanzverwaltung als sonstige Leistung an, die dann nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen wird.

Unklar ist noch, ob auch das Legen eines Gas-Hausanschlusses dem ermäßigten Steuersatz unterliegen wird, wie dies seit Jahren bei Wasser-Hausanschlüssen der Fall ist. 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-Hausanschlüssen durchaus übertragen, denn auch das Legen des Gas-Hausanschlusses ist unentbehrlich für die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz.

Somit erscheint es nicht abwegig, dass auch Gas-Hausanschlüsse, die zwischen dem 01.10.2022 und dem 31.03.2024 gelegt werden, dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Hierzu hat der VKU bereits eine Klarstellung durch das BMF gefordert, die hoffentlich zeitnah erfolgen wird.

Für den Fall, dass die Finanzverwaltung bestätigt wird, dass auch das Legen von Gas-Hausanschlüssen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen wird, 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-Hausanschlüssen. Der VKU hatte zu den Folgen des BMF-Schreibens vom 04.02.2021 eine [Anwendungshilfe](#) erarbeitet. Die darin enthaltenen Ausführungen gelten in dem genannten Zeitraum sinngemäß auch für das Legen von Gas-Hausanschlüssen.

3. Ist die Einführung des ermäßigten Steuersatzes auf Gaslieferungen 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-, Wärme 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.

4. Unterliegen auch Wärmelieferungen dem ermäßigten Steuersatz, wenn die Wärmeerzeugung gasbasiert ist?

Aktuell soll nur die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz ermäßigt besteuert werden. Wärmelieferungen werden demnach weiterhin dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen. Der VKU fordert die Einführung des ermäßigten Steuersatzes auch für Strom- und Wärmelieferungen. Derzeit ist dies seitens der Bundesregierung aber nicht geplant.

5. Fallen Netzentgelte in den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes?

Bei der Gewährung des Netzzugangs handelt es sich um eine 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 den die Abrechnung der Netzentgelte durch den Netzbetreiber direkt gegenüber dem Endverbraucher erfolgt.

Die in der Rechnung des Gasversorgers aus Transparenzgründen auszuweisenden Netzentgelte hingegen sind ein 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 unterliegen werden.

Fragenkreis 2: Gaslieferungen

1. Welcher Steuersatz findet bei Gaslieferungen grundsätzlich 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, 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 Gasverbrauch 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 Gasverbrauch 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 Gasverbrauch 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 Gasverbrauch 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?

Das kann noch nicht abschließend beantwortet werden. Das Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung vom 30.06.2020 zur temporären Steuersatzsenkung vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 hat abweichend von dem unter 1. dargestellten allgemeinen Grundsatz der Stichtagsabrechnung zugelassen, dass die Versorger eine Aufteilung der Steuersätze nach Zeitscheiben vornehmen, wenn für die jeweilige Zeitscheibe eine gesonderte Abrechnung erfolgt.

Wenn die Finanzverwaltung diese Möglichkeit erneut zulässt, wären z.B. folgende Abrechnungen zulässig:

- Der Gasverbrauch des Kunden A aus dem Zeitraum 01.01.2022 bis 31.01.2022 wird am 31.01.2022 abgelesen und abgerechnet. Es erfolgt eine gesonderte Abrechnung zum 30.09.2022 und zum 31.12.2022. Lässt die Finanzverwaltung das Zeitscheibenmodell zu, wäre 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 % abrechenbar.
- 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. Lässt die Finanzverwaltung das Zeitscheibenmodell zu, wäre 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 % abrechenbar.
- Möglich wäre es dann wohl auch, die beiden Modelle miteinander zu kombinieren. In dem Fall könnte der Verbrauch vom 01.01.2022 bis 31.12.2022 nach dem Stichtagsmodell vollumfänglich mit 7 % abgerechnet werden während der Verbrauch vom 01.01.2024 bis 31.12.2024 in zwei Zeitscheiben aufgeteilt wird. Der Verbrauch vom 01.01.2024 bis zum 31.03.2024 könnte dem Steuersatz von 7 % und der Verbrauch vom 01.04.2024 bis zum 24.12.2024 dann dem Steuersatz von 19 % unterworfen werden.

Es bleibt nun aber abzuwarten, ob die Finanzverwaltung das Zeitscheibenmodell erneut zulassen wird. Der VKU hat dies mit Verweis darauf gefordert, dass Abweichungen von den Grundsätzen, die bei der Senkung der Steuersätze zum 01.07.2022 zugelassen und auch angewendet wurden, die kurzfristige Umsetzung der nun bevorstehenden Steuersatzsenkung erheblich behindern würden.

3. 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 - 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.

Das BMF-Schreiben vom 30.06.2020 enthielt keine entsprechende Regelung. Wird das auch in dem nun angekündigten Schreiben wieder nicht der Fall sein, würde bereits die Abrechnung für den Monat September 2022, die zum 01.10.2022 (06:00 Uhr) erfolgt, dem ermäßigten Steuersatz

von 7 % unterliegen. Dem entsprechend würde dann auch bei der Abrechnung für den Monat März 2024, die zum 04.2024 (06.00 Uhr) erfolgen würde, wieder der Regelsteuersatz gelten.

Hinzuweisen ist in dem Zusammenhang jedoch darauf, dass das BMF-Schreiben vom 30.06.2020 für Zwecke des Vorsteuerabzugs eine Vereinfachungsregelung enthielt (siehe Fragenkreis 4: Vorsteuerabzug). Wenn es auch diesmal eine solche vergleichbare Vereinfachungsregelung geben wird, würde die Finanzverwaltung für Zwecke des Vorsteuerabzugs nicht beanstanden, wenn in Rechnungen, die eine im Oktober 2022 ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung 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 zumindest die zeitkritische Umsetzung bereits zur September-Abrechnung entschärfen. Der VKU hat bereits gefordert, dass es eine solche Vereinfachungsregelung erneut geben soll.

Sollte ein RLM-Kunde jedoch kein Unternehmer mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug sein - typischerweise kann dies etwa die Stadt sein – wird es jedoch in jedem Fall erforderlich werden, eine Rechnung, in der fälschlicherweise der Regelsteuersatz ausgewiesen wurde, zu korrigieren.

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 angekündigten 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.

In dem BMF-Schreiben vom 30.06.2020 ist die Finanzverwaltung einer solchen Forderung nachgekommen. Konkret hieß es dazu in Rz. 37 des BMF-Schreibens:

„Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird es nicht beanstandet, wenn Rechnungen über Abschlagszahlungen, die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2021 fällig werden, nicht berichtigt werden, sofern dementsprechend Umsatzsteuer in Höhe von 19 Prozent bzw. 7 Prozent abgeführt und erst in der Endabrechnung nach den vorstehenden Grundsätzen zutreffend abgerechnet wird. Aus Billigkeitsgründen wird es nicht beanstandet, wenn vorsteuerabzugsberechtigte Kunden aus den Abschlagsrechnungen einen Vorsteuerabzug auf der Grundlage von 19 Prozent bzw. 7 Prozent geltend machen und der Vorsteuerabzug für die gesamte Leistung erst auf der Grundlage der vorstehenden Endabrechnung in analoger Anwendung der Rz. 8 auf den zulässigen Wert korrigiert wird.“

Diese Vereinfachungsregel war 2020 sehr zu begrüßen, da damit die besonders zeitkritische und aufwendige Anpassung der Abschlagszahlungen unterbleiben konnte. Es bleibt aber noch abzuwarten, ob es auch diesmal eine solche Vereinfachungsregelung geben wird.

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 in Rz. 37 des BMF-Schreibens vom 30.06.2020 bezog sich dem Wortlaut nach auf Abschlagspläne, die bereits erstellt wurden und in dem Fall nicht berichtigt werden mussten. Die Grundsätze dieser Rz. fanden daher keine Anwendung auf Abschlagspläne, die im 2. Halbjahr 2020 neu erstellt wurden. Dies dürfte in dem nun zu erwartenden BMF-Schreiben entsprechend gelten. Auch Abschlagspläne, die ab dem 01.10.2022 neu erstellt werden, werden demnach wohl bereits den dann korrekten Steuersatz von 7 % berücksichtigen.

Fragenkreis 4: Vorsteuerabzug

Was ist mit Blick auf den Vorsteuerabzug zu beachten?

Im Zuge der kurzfristigen Umstellung wird es aufgrund der knapp bemessenen Umsetzungsfrist 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 fehlerhaften – zumindest der 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, hat 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 Steuersatz ausweis enthalten ist.

Das Anwendungsschreiben vom 30.06.2020 griff diese Forderung zumindest zum Teil auf. Demnach mussten Rechnungen über Leistungen, die im ersten Monat ab der Steuersatzsenkung galt, nicht berichtigt werden, wenn in der Rechnung ein unzutreffender Steuersatz ausgewiesen und dieser Steuerbetrag abgeführt wurde. Einem zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfänger wurde aus derartigen Rechnungen auch ein Vorsteuerabzug auf Grundlage des ausgewiesenen Steuersatzes gewährt. Dies galt auch entsprechend für Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet. Diese Vereinfachungsregelung galt für die Anhebung der Umsatzsteuersätze ab 01.01.2021 entsprechend.

Es wäre zu begrüßen, wenn die Finanzverwaltung in diesem Punkt diesmal etwas großzügigere Vereinfachungsregelungen schaffen würde. Dies bleibt aber abzuwarten.

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.

3. Was ist bei Anzahlungen für Gas-Anschlussleistungen zu beachten?

Sollte in dem zu erwartenden BMF-Schreiben klargestellt werden, dass auch Hausanschlussleistungen in der Gaswirtschaft ermäßigt besteuert werden, wäre zu beachten, dass Versorger den Hausanschlusskunden häufig Vorausrechnungen für die noch nicht ausgeführte Hausanschlussleistung erteilen. Es stellt sich die Frage, welcher Steuersatz in der Vorausrechnung auszuweisen ist, wenn diese vor dem 01.10.2022 erteilt wird, die Anschlussleistung jedoch nach dem 01.10.2022 vollendet wird. Die gleiche Frage wird sich stellen, wenn die Vorausrechnung vor dem 01.04.2024 erteilt wird, die Anschlussleistung jedoch erst nach dem 31.03.2024 vollendet wird.

Das BMF-Schreiben enthielt hierzu in Rz. 11 verschiedene Regelungen, die auch diesmal in vergleichbarer Weise zu erwarten sein dürften. Demnach wäre in der Vorausrechnung, die vor dem 01.10.2022 erteilt wird, der Regelsteuersatz auszuweisen. Wird die Gas-Anschlussleistung dann nach dem 01.10.2022 ausgeführt, wird diese jedoch dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen. Die Umsatzsteuer ist dann in dem Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung zu berichtigen. Ist der Anschlusskunde Unternehmer, kann er aus der erteilten Vorausrechnung den Vorsteuerabzug geltend machen. Ist der Anschlusskunde kein Unternehmer, muss die Rechnung korrigiert und dem Kunden die zu viel gezahlten Steuerbeträge zurückgezahlt werden.

Wenn bereits zum Zeitpunkt der Erteilung der Vorausrechnung klar ist, dass die Anschlussleistung nach dem 01.10.2022 erbracht wird, wird es der Finanzverwaltung zufolge eventuell erneut aus Vereinfachungsgründen möglich sein, bereits in der Vorausrechnung den Steuersatz von 7 % auszuweisen. Da das BMF-Schreiben erst kurz vor dem 01.10.2022 veröffentlicht werden dürfte

und erst dann abschließend klar ist, welche Regelungen gelten, wird es hierzu jedoch keine praktischen Anwendungsfälle geben.

Die vorgenannten Grundsätze zur Steuersatzänderung zum 01.10.2022 dürften dann entsprechend für die Steuersatzänderung zum 01.04.2024 gelten. Zu beachten wäre dann also insbesondere: Wenn vor dem 01.04.2024 eine Vorausrechnung erteilt wird und zu diesem Zeitpunkt bereits klar ist, dass die Anschlussleistung erst nach dem 31.03.2024 ausgeführt wird, so würden aus Sicht der Finanzverwaltung keine Bedenken bestehen, in der Vorausrechnung aus Vereinfachungsgründen den Steuersatz von 19 % auszuweisen.

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

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