

Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien
zH Herrn Mag. Josef Thoman
Prinz-Eugen-Straße 20–22
1040 Wien
Per E-Mail: josef.thoman@akwien.at

Linz, am 26. Oktober 2020

Kriterien für und gegen die Einbeziehung von Erneuerbaren-Förderpauschale und -Förderbeitrag in die Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage (Kurzgutachten)

Sehr geehrter Herr Mag. Thoman,

Sie haben uns gebeten, zur Frage „*Wie ist der Gesetzesentwurf des Erneuerbaren Ausbaugesetzes zu ändern, damit auf die Erneuerbaren-Förderpauschale (§ 70) und den Erneuerbaren-Förderbeitrag (§ 71) keine Umsatzsteuer eingehoben werden muss?*“ aus steuerwissenschaftlicher Sicht Stellung zu nehmen.

Gerne kommen wir Ihrer Bitte im Folgenden nach. Auftragsgemäß beschränken wir uns auf ein Kurzgutachten von wenigen Seiten. Bei unserer Darstellung handelt es sich daher um keine abschließende Analyse aller Aspekte, sondern eine eingeschränkte Beurteilung auf Basis der im Text ausdrücklich ausgeführten umsatzsteuerlichen Überlegungen. Wir bitten Sie, diese Einschränkungen zu beachten und insbesondere auch die am Ende formulierten Handlungsanregungen nur in diesem Rahmen zu verstehen.

Wir werden im Folgenden unter 1. die rechtliche Ausgangslage Ihrer Frage kurz skizzieren, unter 2. die wesentlichen rechtlichen Gesichtspunkte für die Einbeziehung einer sonstigen Steuer oder Abgabe in die Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage (insbesondere aus unionsrechtlicher Sicht) darstellen und diese unter 3. konkret auf die Beurteilung des Erneuerbaren-Ausbaugesetzes im Sinne Ihrer Frage anwenden.

1. Ausgangslage

Mit 16.9.2020 wurde ein Ministerialentwurf für ein geplantes Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz (EAG) und ergänzende Normen als „EAG-Paket“ zur Begutachtung veröffentlicht.¹ §§ 68–71 EAG regeln die Einhebung einer Erneuerbaren-Förderpauschale und eines (verbrauchsabhängigen) Erneuerbaren-Förderbeitrags von den an das Elektrizitätsnetz angeschlossenen Endverbrauchern, welche die derzeit in vergleichbarer Form bestehende Ökostrompauschale und den Ökostromförderbeitrag nach §§ 45–49 Ökostromgesetz 2012 (ÖSG) ersetzen sollen. Die von der Netzebene abhängigen Höhen der Pauschale sowie des Förderbeitrags (je kWh) werden normativ festgelegt; deren Entrichtung an die Ökostrom- bzw EAG-Förderabwicklungsstelle erfolgt dabei ebenso wie deren Verrechnung an die Endverbraucher durch die Netzbetreiber. Dabei ist ein gesonderter Ausweis auf der Rechnung für die Netznutzung vorgeschrieben. Nach derzeitiger Verwaltungspraxis² sind diese Beträge dennoch als Teil des Entgelts für die Stromlieferung nach § 4 UStG zu betrachten und damit im Ergebnis mit Umsatzsteuer zu belasten. Im Folgenden ist zu analysieren, ob und unter welchen Voraussetzungen diese Einbeziehung von Förderpauschale und -beitrag in die Umsatzsteuer zwingend ist.

2. Kriterien für die Einbeziehung einer sonstigen Steuer oder Abgabe in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer

2.1 Unionsrechtliche Vorgaben

Die Regelungen zur Steuerbemessungsgrundlage im UStG setzen im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht der Europäischen Union im Wesentlichen die Vorschriften des VII. Titels der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie³ (MwStSyst-RL) um. Für die hier zu beantwortende Frage sind insbesondere zwei der darin enthaltenen Normen von Bedeutung: Art 78 lit a, wonach *„Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst“* einen zwingenden Teil der Steuerbemessungsgrundlage bilden, und Art 79 lit c, wonach *„Beträge, die ein Steuerpflichtiger vom Erwerber oder vom Dienstleistungsempfänger als Erstattung der in ihrem Namen und für ihre Rechnung verauslagten Beträge erhält und die in seiner Buchführung als durchlaufende Posten behandelt sind“*, nicht in diese einzubeziehen sind.⁴

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind diese speziellen Bestimmungen aber nicht anzuwenden, wenn ein Mehrwertsteuerpflichtiger schon vor und unabhängig von einem konkreten späteren Umsatz im eigenen Namen Zahlungen an die öffentliche Hand zu leisten hat. Selbst bei gesondertem Ausweis in der Rechnung wird in derartigen Situationen keine „Steuer“ iSd Art 78 lit a MwStSyst-RL, sondern schlicht ein Teil der vom Leistungserbringer selbst getragenen Kosten weitergegeben, welcher schon nach allgemeinen Regelungen in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer miteinzubeziehen ist.⁵

Dem Leistungsempfänger aus Anlass einer mehrwertsteuerpflichtigen Lieferung oder Dienstleistung in Rechnung gestellte Abgaben sind aber umgekehrt nicht zwangsläufig von

¹ Bundesministerium für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie, Begutachtungsverfahren – Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz, <https://www.bmk.gv.at/recht/begutachtungsverfahren/eag.html> (abgefragt 16.10.2020).

² Siehe insbesondere UStR 2000 Rz 657.

³ RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/384, 92 idF RL (EU) 2019/475, ABl L 2019/83, 42.

⁴ Vgl EuGH 28.7.2011, C-106/10, *Lidl & Companhia*, ECLI:EU:C:2011:526, Rn 32.

⁵ Vgl EuGH 11.6.2015, C-256/14, *Lisboagás GDL*, ECLI:EU:C:2015:387, Rn 29 ff.

Art 78 lit a MwStSyst-RL erfasst. Da solche Abgaben per Definition keinen „Mehrwert“ oder eine wirtschaftliche Gegenleistung für die erhaltene Lieferung oder Dienstleistung darstellen (andernfalls würden sie wiederum Teil des steuerpflichtigen Entgelts schon nach allgemeinen Regeln sein), erfordert ihre Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer einen unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Leistung, der insbesondere vorliegt, wenn der Entstehungstatbestand der Steuer oder Abgabe mit jenem der Mehrwertsteuer zusammenfällt.⁶ Die österreichische Normverbrauchsabgabe (NoVA) erfüllt dieses Kriterium beispielsweise nicht, da ihr Tatbestand materiell die Zulassung eines Fahrzeugs und nicht dessen (mehrwertsteuerpflichtige) Lieferung im Inland zu erfassen sucht, auch wenn der Steuertatbestand in vielen Fällen genau an diesen Vorgang anknüpft.⁷ Derartige, nicht von Art 78 lit a MwStSyst-RL erfasste Zahlungsflüsse an Behörden können aus Sicht des zur Entrichtung verpflichteten Lieferers oder Dienstleisters zugleich mehrwertsteuerlich unbeachtliche durchlaufende Posten nach Art 79 lit c MwStSyst-RL darstellen, wenn bei der Entrichtung im Interesse des Kunden und in dessen Namen und auf dessen Rechnung gehandelt wird.⁸ Diese zusätzliche Qualifikation als durchlaufender Posten scheidet aber aus, wenn der Leistungserbringer selbst als Steuerschuldner der anderen Abgabe normiert ist (wie zB für die NoVA).⁹

Demgegenüber ist etwa eine Werbeabgabe auf die Vorführung kommerzieller Fernsehwerbung nach Art 78 lit a MwStSyst-RL in die Mehrwertsteuer-Bemessungsgrundlage für die Dienstleistung der Ausstrahlung miteinzubeziehen.¹⁰ Auch in Fällen einer derartigen „Steuer“ scheint aber denkbar, dass dieselbe nach Art 79 lit c MwStSyst-RL als durchlaufender Posten für Zwecke der Mehrwertsteuer wieder auszuscheiden ist.¹¹ Dafür ist allerdings ein Auftreten im (fremden) Namen und auf Rechnung des Leistungsempfängers erforderlich, was allenfalls dann möglich ist, wenn der Leistende nicht selbst vom Gesetz als Schuldner der fraglichen Steuer bestimmt wird, weil er ansonsten wiederum nur eine eigene Schuld tilgt.¹²

Der EuGH hat das Vorliegen eines durchlaufenden Posten in diesem Sinne auch dann verneint, wenn der zur Entrichtung verpflichtende Leistende das Risiko des Zahlungsausfalls seiner Kunden gegenüber der Abgabenbehörde trägt, dh für die Steuer nach nationalem Recht haftet, und ein Rückgriff auf diese Kunden für die Behörden nicht möglich ist. Das laufe letztlich auf eine Zahlung der Abgabe durch den Leistenden im eigenen Namen und auf eigene Rechnung hinaus.¹³ Die Frage der Steuerschuldnerschaft nach nationalem Recht war zwischen den Parteien dieses Verfahrens allerdings umstritten. Der Generalanwalt hatte deshalb allgemeiner umschrieben, dass wohl auf Basis des nationalen Rechts zu beurteilen sei, ob das von der

⁶ Aus Sicht der österreichischen Finanzverfassung könnte freilich hinterfragt werden, ob die hier interessierenden Beiträge als „Abgaben“ einzuordnen sind. Der EuGH hat eine solche Differenzierung allerdings bislang nicht vorgenommen und etwa zB im Zusammenhang mit einer mehrwertsteuerpflichtigen Leistung zwangsweise an Dritte entrichtete Zahlungen, welche nicht Teil des mehrwertsteuerlichen Leistungsaustausches selbst waren und zugunsten der öffentlichen Hand erfolgten, generell (zumindest auch) anhand von Art 78 lit a MwStSyst-RL gewürdigt; siehe zB EuGH 11.6.2015, C-256/14, *Lisboagás GDL*, ECLI:EU:C:2015:387, Rn 29 ff zu Zahlungen an eine Gemeinde für die Nutzung öffentlichen Eigentums für Gaslieferungen.

⁷ Vgl EuGH 22.10.2010, C-433/09, *Kommission/Österreich*, ECLI:EU:C:2010:817, va Rn 34, 37 u 43.

⁸ Vgl EuGH 1.6.2006, C-98/05, *De Danske Bilimportører*, ECLI:EU:C:2006:363, Rn 25 ff.

⁹ Vgl EuGH 22.10.2010, C-433/09, *Kommission/Österreich*, ECLI:EU:C:2010:817, Rn 48.

¹⁰ Vgl EuGH 5.12.2013, C-618/11 ua, *TVI*, ECLI:EU:C:2013:789, va Rn 41 f.

¹¹ Vgl EuGH 28.7.2011, C-106/10, *Lidl & Companhia*, ECLI:EU:C:2011:526, Rn 32.

¹² Vgl EuGH 28.7.2011, C-106/10, *Lidl & Companhia*, ECLI:EU:C:2011:526, Rn 40 f; 22.10.2010, C-433/09, *Kommission/Österreich*, ECLI:EU:C:2010:817, Rn 48; 20.5.2010, C-228/09, *Kommission/Polen*, ECLI:EU:C:2010:295, Rn 39 f.

¹³ Vgl EuGH 5.12.2013, C-618/11 ua, *TVI*, ECLI:EU:C:2013:789, va Rn 46 f.

Behörde ausgehende öffentlich-rechtliche Steuerschuldverhältnis eher gegenüber dem zur Entrichtung Verpflichteten oder aber dessen Kunden ausgestaltet sei.¹⁴

2.2 Österreichische Praxis zu Abgaben als umsatzsteuerlich durchlaufende Posten

Mit Verweis auf die Judikatur des EuGH hat auch der VwGH ausgesprochen, dass von einem Produzenten als Steuerschuldner entrichtete Verbrauchsteuern, welche bei der späteren Lieferung über das Entgelt wirtschaftlich auf die Kunden überwältzt werden, jedenfalls einen Teil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer bilden.¹⁵ Schon vor Geltung des auf das Unionsrecht ausgerichteten UStG 1994 wurde geurteilt, dass Gebühren, für welche (auch) der umsatzsteuerlich Leistende gesetzlich als Schuldner bestimmt wird, dessen eigene Schulden und daher keine durchlaufenden Posten nach der diesbezüglichen österreichischen Vorschrift in § 4 Abs 3 UStG sind.¹⁶ Von Beherbergungsanbietern abgeführte Orts- oder Kurtaxen werden hingegen als durchlaufende Posten in diesem Sinne betrachtet, obwohl die Vereinbarung bzw Entrichtung im Namen und auf Rechnung des Landes bzw Gastes nur im Gesetz klar zum Ausdruck kommt;¹⁷ die Haftung des Beherbergungsunternehmers wurde dabei bislang offensichtlich nicht gewürdigt.¹⁸

Von der österreichischen Finanzverwaltung werden auch die Verrechnung von Kfz-Begutachtungsplaketten (als im Namen der Behörde eingehoben), Auslagen der Notare und Rechtsanwälte für Gerichtsgebühren udgl, für die der Klient der Schuldner ist, und die einem Bestandnehmer weiterverrechneten Rechtsgeschäftsgebühren (wohl nur aus historischen Gründen)¹⁹ als durchlaufende Posten eingestuft. Im Bereich der Ökostromförderung erkennt die Finanzverwaltung nur freiwillige „Förderaufschläge“, zu denen sich Stromkunden gegenüber der Ökostrombörse vertraglich verpflichtet haben, als insoweit unbeachtliche durchlaufende Posten an, wohingegen die gesetzlichen Förderbeiträge (wie einleitend erwähnt) als Teil des umsatzsteuerpflichtigen Entgelts bei Stromlieferungen beurteilt werden.²⁰

3. Fazit für Erneuerbaren-Förderpauschale und -Förderbeitrag gemäß EAG

3.1 Beurteilung als umsatzsteuerlich durchlaufende Posten auf Basis des Entwurfs

Die Erneuerbaren-Förderpauschale und der -Förderbeitrag belasten wie die derzeit bestehenden Ökostromförderungen tatbestandlich die Zurverfügungstellung des Zugangs zum öffentlichen Elektrizitätsnetz bzw die Lieferung von Strom. Ihr Entstehungstatbestand fällt damit mit den umsatzsteuerpflichtigen Leistungen des Netzbetreibers zusammen, sodass sie iSv Art 78 lit a MwStSyst-RL (anders als etwa die NoVA) zunächst einen Teil der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage bilden werden.

Sollte diesen Beträgen aber das Wesen durchlaufender Posten – insbesondere im Lichte der dargestellten Judikatur des EuGH – zugesprochen werden können, wären sie aus selbiger

¹⁴ Vgl Schlussanträge GA *Cruz Villalón* 11.6.2013, C-618/11 ua, *TVI*, ECLI:EU:C:2013:382, Rn 47 ff.

¹⁵ Vgl VwGH 20.6.2012, 2011/17/0157.

¹⁶ Siehe bereits VwGH 23.6.1983, 82/15/0054.

¹⁷ Siehe bereits VwGH 4.10.1977, 0364/77; offenbar bestätigend VwGH 16.12.2015, Ro 2014/04/0065; UStR 2000 Rz 657.

¹⁸ VwGH 16.12.2015, Ro 2014/04/0065 nimmt auf die Salzburger Kurtaxe Bezug; nach § 4 Abs 1 Salzburger Kurtaxengesetz 1993 (Sbg LGBl 1993/41 idF LGBl 2013/106) haftete der Unterkunftgeber für die Abgabenschuld.

¹⁹ Dazu krit *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2018) § 4 Rz 56; *Mayr/Ungericht*, UStG⁴ (2014) § 4 Anm 15.

²⁰ Siehe UStR 2000 Rz 657.

wieder auszuscheiden. Dafür ist entscheidend, dass sie keinesfalls als Abgabenschulden, welche der Netzbetreiber letztlich gegebenenfalls im eigenen Namen und nicht bloß als „Mittelsperson“ abzuführen hat, ausgestaltet werden. Gerade im Lichte der im Zweifel dafür eher strengen Anforderungen, wie sie zumindest in einem EuGH-Urteil²¹ zum Ausdruck gelangten, scheint der Entwurf des EAG noch nicht abschließend eindeutig zu sein.

Für die Entrichtung ausschließlich in fremdem Namen und damit als durchlaufende Posten stehen die Definitionen in § 5 Z 14 und 15 sowie § 69 Abs 1 und § 71 Abs 1, welche von Leistungen der Endverbraucher sprechen, sowie die vom Haushaltseinkommen eines Endverbrauchers abhängige Möglichkeit einer persönlichen Befreiung (§ 68). Dagegen könnten die nicht explizit geregelte Schuldnerschaft und Rechtsposition bei der Entrichtung sowie die in ihren Konsequenzen (zB bei Insolvenz des Endverbrauchers) nicht klar umrissene Pflicht der Netzbetreiber, alle erforderlichen gerichtlichen und außergerichtlichen Maßnahmen zur Einbringlichmachung zu ergreifen (§ 70 Abs 3 und § 71 Abs 6), genannt werden. Auch dass in den zuletzt genannten Bestimmungen im Zusammenhang mit der Einbringlichmachung der Beiträge nur von Streitigkeiten entweder zwischen Förderstelle und Netzbetreiber oder Netzbetreiber und Endverbraucher gesprochen wird, könnte gegen eine Stellung der Netzbetreiber als reine „Mittelspersonen“ interpretiert werden.

3.2 Anregungen zur deutlicheren Ausgestaltung als durchlaufende Posten

Eine beabsichtigte Ausgestaltung als umsatzsteuerlich durchlaufende Posten könnte uE im Gesetzestext des EAG wie folgt stärker verankert werden, wobei wir darauf hinweisen, dass diese Anregungen ausschließlich auf umsatzsteuerlichen Überlegungen zu dieser Frage und nur auf Basis der zuvor dargestellten Judikatur ohne Beachtung sonstiger Folgen beruhen:

- ausdrückliche Normierung der Schuldnerschaft der Endverbraucher, zB (1.) durch Einfügung des Satzes „*Die Endverbraucher schulden die Erneuerbaren-Förderpauschale.*“ (bzw den -Förderbeitrag) in § 70 Abs 1 oder 3 und § 71 Abs 3 oder 6; alternativ zB (2.) zumindest die Verwendung der Phrase „*werden von den Endverbrauchern geschuldet*“ statt „sind von den Endverbrauchern zu leisten“ in den Definitionen (§ 5 Z 14 und 15 sowie § 69 Abs 1 und § 71 Abs 1)
- ausdrückliche Normierung der „Durchleitfunktion“ der Netzbetreiber, zB durch Ergänzung des § 70 Abs 1: „Die Erneuerbaren-Förderpauschale ist von den Netzbetreibern den Endverbrauchern *im Namen der EAG-Förderabwicklungsstelle* in Rechnung zu stellen und vierteljährlich an die EAG-Förderabwicklungsstelle *im Namen der Kunden* abzuführen.“ (mit analoger Anpassung des § 71 Abs 3)
- ausdrückliche Regelung bzw Klarstellung²² der Haftung der Netzbetreiber, zB durch Einfügung des Satzes „*Die Netzbetreiber haften nur für schuldhafte Verletzungen dieser Pflicht, nicht jedoch für die Erneuerbaren-Förderpauschale (bzw den -Förderbeitrag) selbst.*“ als zweiter Satz in § 70 Abs 3 bzw § 71 Abs 6

²¹ Vgl EuGH 5.12.2013, C-618/11 ua, TVI, ECLI:EU:C:2013:789.

²² Nach einer uns von Dr. Benedikt Ennsner, Leiter der Abteilung Energie-Rechtssachen im Bundesministerium für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie am 22.10.2020 erteilten Auskunft werden die diesbezüglich bestehenden Normen im ÖSG 2012 vonseiten der Bundesverwaltung schon bisher so verstanden, dass die Netzbetreiber zwar alle Bemühungen zur Einbringlichmachung zu ergreifen, letztlich aber nicht für einen Zahlungsausfall einzustehen haben. Ein solcher gehe im Ergebnis nur zulasten des Aufkommens. Die diesbezügliche Anregung würde dies ausdrücklich im Gesetz klarstellen, um allfällige Zweifel auszuräumen.

- Öffnung des Rechtswegs zwischen Förderstelle und Endverbraucher, zB durch Umformulierung von § 70 Abs 3 und § 71 Abs 6 jeweils letzter Satz: „In Streitigkeiten zwischen der EAG-Förderabwicklungsstelle, Netzbetreibern und Endverbrauchern, ...“

Mit derartigen (oder vergleichbaren) Änderungen und Ergänzungen scheinen die umsatzsteuerlichen Vorschriften, insbesondere die MwStSyst-RL nach der bisherigen Judikatur des EuGH, einer Behandlung von Erneuerbaren-Förderpauschale und -Förderbeitrag als durchlaufende Posten nicht entgegenzustehen. Damit wären diese nicht mehr als Teil der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage zu erfassen und deshalb letztlich auch nicht mit Umsatzsteuer zu belasten. Wir weisen jedoch auf das Risiko hin, dass der EuGH die Behandlung von „Steuern“ iSv Art 78 lit a MwStSyst-RL als durchlaufende Posten in den dargestellten Urteilen zwar auf Basis der dargestellten Faktoren mehrfach erwogen, aber in den Anlassfällen im Ergebnis noch nie bejaht hat.

Unsere Beurteilung stützt sich ausschließlich auf die oben wiedergegebene und zitierte Rechtsprechung und Literatur zum Zeitpunkt der Ausfertigung. Höchstgerichtliche Rechtsprechungsänderungen sowie eine abweichende Beurteilung durch Behörden und Gerichte im Rahmen ihrer freier Beweiswürdigung können nicht ausgeschlossen werden. Außerdem möchten wir nochmals betonen, dass alle Ausführungen und Anregungen lediglich auf den dargestellten Gesichtspunkten des Umsatzsteuerrechts beruhen und weitere Rechtsfolgen (zB im Hinblick auf Zivil- und Energierecht oder umsatzsteuerliche Folgefragen) außer Betracht geblieben sind.

Wir hoffen, Ihnen mit unseren Ausführungen dienen zu können und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Tax Research GmbH



MMag. Dr. Peter Bräumann
(Geschäftsführer)



Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M.
(Geschäftsführer)