

Erneuerbare Energien**Unterliegen Pauschale und Beitrag nach dem Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz der Umsatzsteuer?****Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für die Leistungen der Netzbetreiber?**

PETER BRÄUMANN / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL*)



Nach langen Verhandlungen¹⁾ wurde zur Weiterentwicklung der Förderung „Erneuerbarer Energien“ im Juli das Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz (EAG) verabschiedet und am 27. 7. 2021 mit BGBl I 2021/150 kundgemacht; es ist am Tag danach in Kraft getreten.²⁾ Zur Aufbringung der Fördermittel sind ua gemäß § 73 EAG eine Erneuerbaren-Förderpauschale und gemäß § 75 EAG ein Erneuerbaren-Förderbeitrag vorgesehen, die analog den früheren Beiträgen zur Ökostromförderung ausgestaltet sind. Sie sind von allen an das öffentliche Elektrizitätsnetz angeschlossenen Endverbrauchern zu leisten, wobei sie von den Netzbetreibern in Rechnung zu stellen und gemeinsam mit dem jeweiligen Netznutzungsentgelt einzuheben sind. Im diesem Beitrag soll der Frage nachgegangen werden, ob die Erneuerbaren-Förderpauschale und der -Förderbeitrag der Umsatzsteuer unterliegen und daher in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für die Leistungen der Netzbetreiber einzubeziehen sind, wie dies bisher bei den Beiträgen zur Ökostromförderung vertreten wurde.

**1. Ausgangslage**

§§ 71 bis 75 EAG regeln die Einhebung einer (zählpunktbezogenen) Erneuerbaren-Förderpauschale und eines (verbrauchsabhängigen) Erneuerbaren-Förderbeitrags von den an das Elektrizitätsnetz angeschlossenen Endverbrauchern, welche die zuvor in vergleichbarer Form bestehende Ökostrompauschale und den Ökostromförderbeitrag nach §§ 45 bis 49 Ökostromgesetz 2012 (ÖSG) ersetzen. Die gesetzliche Ausgestaltung beider Formen wurde dabei im Wesentlichen beibehalten. Die von der Netzebene abhängigen Höhen der Pauschale sowie des Förderbeitrags (je kWh) werden normativ festgelegt; die Verrechnung an die Endverbraucher einerseits wie auch die Entrichtung an die Ökostromabwicklungsstelle andererseits erfolgen durch die Netzbetreiber. Dabei ist ein gesonderter Ausweis auf der Rechnung für die Netznutzung vorgeschrieben. Nach zeitlicher Verwaltungspraxis³⁾ sind diese Beträge dennoch als Teil des Entgelts für die „Netzdienstleistung“ nach § 4 UStG zu betrachten und damit im Ergebnis mit Umsatzsteuer zu belasten. Fraglich ist, ob und unter welchen Voraussetzungen diese Einbeziehung von Förderpauschale und -beitrag in die Umsatzsteuer zutreffend ist.



*) MMag. Dr. Peter Bräumann ist Universitätsassistent am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz. Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand dieses Instituts. Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M. ist Universitätsprofessor für internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. Dieser Beitrag basiert auf einem privaten Kurzgutachten, das von der Bundesarbeitskammer im vorparlamentarischen Begutachtungsverfahren vom EAG (58/ME 27. GP) öffentlich eingebracht wurde; siehe https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVII/SNME/SNME_18216/imfna_me_844909.pdf (Zugriff am 4. 8. 2021).

1) Der zugehörige Ministerialentwurf (58/ME 27. GP) wurde bereits am 16. 9. 2020 in Begutachtung geschickt.

2) Siehe § 103 EAG.

3) Siehe insbesondere Rz 657 UStR.

Diese Frage stellt sich insbesondere im Lichte der mehrwertsteuerlichen Rechtsprechung des EuGH. In den vergangenen Jahren hat der Gerichtshof schon mehrere abgabenähnliche Zahlungen entgegen der zuvor von den betroffenen Mitgliedstaaten gelebten Praxis (mit im Detail verschiedener Begründung) als nicht mehrwertsteuerpflichtig beurteilt. Als Beispiele seien etwa die österreichische NoVA,⁴⁾ die tschechische Rundfunkgebühr,⁵⁾ die polnische Urheberrechtsabgabe auf Speichermedien⁶⁾ oder die österreichische Urheberrechts-Folgevergütung⁷⁾ erwähnt. In den drei zuletzt genannten Urteilen stand freilich bereits das Fehlen eines mehrwertsteuerbaren Leistungsaustausches im Vordergrund, weil das dafür erforderliche Rechtsverhältnis und/oder die innerlich miteinander verknüpfte Leistung und Gegenleistung nicht vorlagen. Ein solcher Leistungsaustausch mit der Ökostromabwicklungsstelle wird auch bei den hier interessierenden Zahlungen der Stromkunden nicht vorliegen; die Finanzverwaltung begründet deren Einbeziehung in die Umsatzsteuer aber offenbar auch nicht auf diese Weise, sondern mit dem „Hinzurechnen“ zur Leistung des Netzbetreibers und dem dafür in Rechnung gestellten Entgelt. Auch für die mehrwertsteuerliche Behandlung derartiger Konstellationen bestehen jedoch unionsrechtliche Vorgaben, die etwa im erwähnten NoVA-Urteil entscheidend waren und im Folgenden näher dargestellt werden.

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

2.1. Unionsrechtliche Vorgaben

Im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht der EU setzen die Regelungen zur Steuerbemessungsgrundlage im UStG im Wesentlichen die Vorschriften des VII. Titels der Mehrwertsteuersystemrichtlinie⁸⁾ (MwStSyst-RL) um. Für die hier zu beantwortende Frage sind insbesondere zwei der darin enthaltenen Normen von Bedeutung: Art 78 lit a MwStSyst-RL, wonach *„Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst“* einen zwingenden Teil der Steuerbemessungsgrundlage bilden, und Art 79 lit c MwStSyst-RL, 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.⁹⁾

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind diese speziellen Bestimmungen jedoch von vornherein 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 für eine spätere Leistung 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.¹⁰⁾

Umgekehrt sind aber auch nicht sämtliche dem Leistungsempfänger aus Anlass einer mehrwertsteuerpflichtigen Lieferung oder Dienstleistung in Rechnung gestellte Abgaben zwangsläufig von Art 78 lit a MwStSyst-RL erfasst. Da solche Abgaben per Defini-

⁴⁾ EuGH 22. 10. 2010, *Kommission/Österreich*, C-433/09.

⁵⁾ EuGH 22. 6. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15.

⁶⁾ EuGH 18. 1. 2017, *SAWP*, C-37/16.

⁷⁾ EuGH 19. 12. 2018, *Kommission/Österreich*, C-51/18.

⁸⁾ RL 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 347 vom 11. 12. 2006, S 1, idF RL (EU) 2019/475, ABl L 83 vom 25. 3. 2019, S 42.

⁹⁾ Vgl EuGH 28. 7. 2011, *Lidl & Companhia*, C-106/10, Rn 32.

¹⁰⁾ Vgl EuGH 11. 6. 2015, *Lisboagás GDL*, C-256/14, Rn 29 ff.

tion 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.“¹¹⁾ Die österreichische Normverbrauchsabgabe (NoVA) erfüllt dieses Kriterium zB 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.¹²⁾ 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.¹³⁾ 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).¹⁴⁾

Demgegenüber ist etwa eine Werbeabgabe auf die Vorführung kommerzieller Fernsehwerbung nach Art 78 lit a MwStSyst-RL in die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage für die Dienstleistung der Ausstrahlung miteinzubeziehen.¹⁵⁾ 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 auszuschneiden ist.¹⁶⁾ 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.¹⁷⁾

Der EuGH hat in der Rs *TVI*¹⁸⁾ das Vorliegen eines durchlaufenden Postens in diesem Sinne auch dann verneint, wenn der zur Entrichtung verpflichtete 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 liefe nämlich auf eine Zahlung der Abgabe durch den Leistenden im eigenen Namen und auf eigene Rechnung hinaus. 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 Behörde ausgehende öffentlich-rechtliche Steuerschuldverhältnis eher gegenüber dem zur Entrichtung Verpflichteten oder aber dessen Kunden ausgestaltet sei.¹⁹⁾

¹¹⁾ Aus Sicht der österreichischen Finanzverfassung könnte freilich hinterfragt werden, ob die hier interessierenden Beiträge als „öffentliche Abgaben“ iSd § 5 F-VG einzuordnen sind. Der EuGH hat eine solche Differenzierung allerdings bislang nicht vorgenommen und etwa zB iZm 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, *Lisboa-gás GDL*, C-256/14, Rn 29 ff, zu Zahlungen an eine Gemeinde für die Nutzung öffentlichen Eigentums für Gaslieferungen.

¹²⁾ Vgl EuGH 22. 10. 2010, *Kommission/Österreich*, C-433/09, vor allem Rn 34, 37 und 43.

¹³⁾ Vgl EuGH 1. 6. 2006, *De Danske Bilimportører*, C-98/05, Rn 25 ff.

¹⁴⁾ Vgl EuGH 22. 10. 2010, *Kommission/Österreich*, C-433/09, Rn 48.

¹⁵⁾ Vgl EuGH 5. 12. 2013, *TVI*, C-618/11 ua, vor allem Rn 41 f.

¹⁶⁾ Vgl EuGH 28. 7. 2011, *Lidl & Companhia*, C-106/10, Rn 32.

¹⁷⁾ Vgl EuGH 28. 7. 2011, *Lidl & Companhia*, C-106/10, Rn 40 f; 22. 10. 2010, *Kommission/Österreich*, C-433/09, Rn 48; 20. 5. 2010, *Kommission/Polen*, C-228/09, Rn 39 f.

¹⁸⁾ Vgl EuGH 5. 12. 2013, *TVI*, C-618/11 ua, vor allem Rn 46 f.

¹⁹⁾ Vgl Schlussanträge GA *Cruz Villalón* 11. 6. 2013, *TVI*, C-618/11 ua, Rn 47 ff.

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.²⁰⁾ 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.²¹⁾ Von Beherbergungsanbietern abgeführte Orts- oder Kurtaxen werden hingegen als durchlaufende Posten in diesem Sinne betrachtet, obwohl die Vereinnahmung bzw Entrichtung im Namen und auf Rechnung des Landes bzw Gastes nur im Gesetz klar zum Ausdruck kommt;²²⁾ die Haftung des Beherbergungsunternehmers wurde dabei bislang offensichtlich nicht gewürdigt.²³⁾

Von der österreichischen Finanzverwaltung werden auch die Verrechnung von Kfz-Begeutachtungsplaketten (als im Namen der Behörde eingehoben), Auslagen der Notare und Rechtsanwälte für Gerichtsgebühren etc, für die der Klient der Schuldner ist, und die einem Bestandnehmer weiterverrechneten Rechtsgeschäftsgebühren (wohl nur aus historischen Gründen)²⁴⁾ als durchlaufende Posten eingestuft. Im Bereich der Ökostromförderung erkannte die Finanzverwaltung nur freiwillige „Förderaufschläge“, zu denen sich Stromkunden gegenüber der Ökostrombörse vertraglich verpflichtet hatten, als insoweit unbeachtliche durchlaufende Posten an, wohingegen die gesetzlichen Förderbeiträge (wie einleitend erwähnt) als Teil des umsatzsteuerpflichtigen Entgelts bei Stromlieferungen beurteilt wurden.²⁵⁾

3. Beurteilung als umsatzsteuerlich durchlaufende Posten für Erneuerbaren-Förderpauschale und -Förderbeitrag gemäß EAG

Die Erneuerbaren-Förderpauschale und der -Förderbeitrag belasten wie die derzeit bestehenden Ökostromförderungen tatbestandlich die Zurverfügungstellung des Zugangs zum öffentlichen Elektrizitätsnetz. Ihr Entstehungstatbestand fällt damit mit den umsatzsteuerpflichtigen Leistungen des Netzbetreibers zusammen, sodass sie iSd 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 wieder auszuschneiden. Dafür ist entscheidend, dass sie keinesfalls als Abgabenschulden, die 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-Urteil²⁶⁾ zum Ausdruck gelangten, könnten aufgrund der Formulierung des EAG Zweifel bestehen.

²⁰⁾ Vgl VwGH 20. 6. 2012, 2011/17/0157.

²¹⁾ Siehe bereits VwGH 23. 6. 1983, 82/15/0054.

²²⁾ Siehe bereits VwGH 4. 10. 1977, 0364/77; offenbar bestätigend VwGH 16. 12. 2015, Ro 2014/04/0065; Rz 657 UStR.

²³⁾ 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 Sbg LGBl 2013/106) haftete der Unterkunftgeber für die Abgabenschuld.

²⁴⁾ Dazu kritisch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2018) § 4 Tz 56; *Mayr/Ungericht*, UStG⁴ (2014) § 4 Anm 15.

²⁵⁾ Siehe Rz 657 UStR.

²⁶⁾ Vgl EuGH 5. 12. 2013, *TVI*, C-618/11 ua.

Für die Entrichtung ausschließlich in fremdem Namen und damit als durchlaufende Posten stehen die Definitionen in § 5 Z 15 und 16 EAG sowie § 73 Abs 1 EAG und § 75 Abs 1 EAG, die von Leistungen der Endverbraucher sprechen, sowie die vom Haushaltseinkommen eines Endverbrauchers abhängigen Möglichkeiten einer persönlichen Befreiung (§ 72 EAG) sowie einer Kostendeckelung (§ 72a EAG) für einkommensschwache Haushalte. 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 (§ 74 Abs 3 EAG und § 75 Abs 6 EAG), genannt werden. Auch dass in den zuletzt genannten Bestimmungen iZm der Einbringlichmachung der Beiträge nur von Streitigkeiten entweder zwischen Ökostromabwicklungsstelle und Netzbetreiber oder Netzbetreiber und Endverbraucher gesprochen wird, könnte gegen eine Stellung der Netzbetreiber als reine „Mittelpersonen“ interpretiert werden.

Im Gesetzgebungsprozess zum EAG wurde die Chance versäumt, diese wohl schon nach dem bisher geltenden ÖSG unklare Rechtslage konkreter auszugestalten. Daher kann mit durchaus guten Argumenten vertreten werden, dass die jeweiligen EAG-Förderpauschalen und -beiträge bei zutreffender Behandlung als umsatzsteuerlich durchlaufende Posten einzustufen sind und die bisherige Verwaltungspraxis zu Ökostrompauschale und -beitrag nicht dem Unionsrecht entspricht. Wenngleich der Rechtsweg zum EuGH in dieser Frage umständlich erscheint und der wirtschaftliche Gewinn für einzelne Klagende gering erscheint, könnten sich Konsumenten (zB im Verband) veranlasst sehen, von Netzbetreibern für die Förderpauschale und -beitrag in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nach dem Vorbild der Klage gegen die Umsatzsteuer auf die Rundfunkgebühr²⁷⁾ zurückzufordern.

i Auf den Punkt gebracht

Die Erneuerbaren-Förderpauschale und der Erneuerbaren-Förderbeitrag sind nach dem Vorbild der bisherigen Ökostromabgaben von allen an das öffentliche Elektrizitätsnetz angeschlossenen Endverbrauchern zu leisten und dafür von den Netzbetreibern in Rechnung zu stellen und an die Ökostromabwicklungsstelle abzuführen. Es gibt gute Argumente dafür, diese nach der Rechtsprechung des EuGH als umsatzsteuerlich durchlaufende Posten anzusehen. Entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis zu Ökostrompauschale und -beitrag könnten diese daher nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Die Möglichkeit zur Schaffung einer diesbezüglich eindeutigen Rechtslage bei Gesetzwerdung des EAG wurde nicht genutzt.

²⁷⁾ Siehe dazu zB *Wiener Zeitung*, Klage gegen Umsatzsteuer auf GIS-Gebühren, Ausgabe vom 10. 10. 2018, abrufbar unter https://www.wienerzeitung.at/nachrichten/kultur/medien/995121_Klage-gegen-Umsatzsteuer-auf-GIS-Gebuehren.html (Zugriff am 4. 8. 2021).

Jahresbilanz 2020 der Steuerfahndung

Im Jahr 2020 haben die 193 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Steuerfahndung 527 Fälle bearbeitet und abgeschlossen. Das führte im Krisenjahr zu einem Mehrergebnis von rund 172 Mio Euro. Insgesamt wurden im Jahr 2020 66 Zwangsmaßnahmen durchgeführt, darunter 53 Hausdurchsuchungen an 190 Einsatzorten. Bei diesen Hausdurchsuchungen wurden ua 65.000 Gigabyte an IT-Daten sichergestellt. Darüber hinaus wurden 48 abgabenrechtliche Prüfungsmaßnahmen wie Betriebsprüfungen und Umsatzsteuersonderprüfungen durchgeführt.