

Berlin, 14. Juli 2023

**BDEW Bundesverband
der Energie- und
Wasserwirtschaft e.V.**

Reinhardtstraße 32
10117 Berlin

www.bdeu.de

Stellungnahme

Der Handel von Strom und Gas über elektronische Schnittstellen

Anwendungsfragen zu den §§ 25e und 22f UStG

Der Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft (BDEW), Berlin, und seine Landesorganisationen vertreten über 1.900 Unternehmen. Das Spektrum der Mitglieder reicht von lokalen und kommunalen über regionale bis hin zu überregionalen Unternehmen. Sie repräsentieren rund 90 Prozent des Strom- und gut 60 Prozent des Nah- und Fernwärmeabsatzes, 90 Prozent des Erdgasabsatzes, über 90 Prozent der Energienetze sowie 80 Prozent der Trinkwasser-Förderung und rund ein Drittel der Abwasser-Entsorgung in Deutschland.

Der BDEW ist im Lobbyregister für die Interessenvertretung gegenüber dem Deutschen Bundestag und der Bundesregierung sowie im europäischen Transparenzregister für die Interessenvertretung gegenüber den EU-Institutionen eingetragen. Bei der Interessenvertretung legt er neben dem anerkannten Verhaltenskodex nach § 5 Absatz 3 Satz 1 LobbyRG, dem Verhaltenskodex nach dem Register der Interessenvertreter (europa.eu) auch zusätzlich die BDEW-interne Compliance Richtlinie im Sinne einer professionellen und transparenten Tätigkeit zugrunde. Registereintrag national: R000888. Registereintrag europäisch: 20457441380-38

Inhalt

1	Einleitung	3
2	Dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegende Strom- und Gaslieferungen fallen nicht in den Anwendungsbereich der §§ 25e und 22f UStG	5
3	Umsatzsteuerliche Begründung gegen die Einbeziehung von dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Strom- und Gaslieferungen in die Anwendungsbereiche der §§ 25e und 22f UStG	7
4	Ergänzender Hinweis: Die Übertragung von Zertifikaten i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG fällt nicht in Anwendungsbereich des § 25e UStG	13
5	Einkauf und Verkauf von Nutzungsmöglichkeiten/Unterlizenzen einer Software an verbundene Unternehmen stellt kein Betreiben dar	13
6	Ausblick auf „VAT in the Digital Age - ViDA“	15
7	Digitale Plattform gemäß § 1a Gassicherungsverordnung	16

1 Einleitung

Durch das „Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vom 11. Dezember 2018 hat der Gesetzgeber unter anderem § 22f i.V.m. § 25e UStG erstmals mit Wirkung zum 1. Januar 2019 eingeführt.¹ Beide Vorschriften sind zuletzt durch das „Jahressteuergesetz 2020“ mit Wirkung zum 1. Juli 2021 geändert worden.²

Mit Einführung der § 22f i.V.m. § 25e UStG begegnete der Gesetzgeber Umsatzsteuerausfällen i.Z.m. Lieferungen von Gegenständen von Unternehmern, die von elektronischen Schnittstellen unterstützt werden. Der Betreiber einer elektronischen Schnittstelle haftet unter Umständen für die nicht entrichtete Umsatzsteuer aus dieser Lieferung und hat zudem gemäß § 22f UStG besondere Aufzeichnungspflichten zu erfüllen.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit verschiedenen Schreiben zu § 22f und § 25e UStG Stellung genommen, Anwendungsfragen erläutert und Vordruckmuster veröffentlicht.³

Der Bundesverband der Energie und Wasserwirtschaft e.V. - BDEW - hat im Rahmen einer Verbandsanhörung des BMF zur „Änderung und Neuregelung auf Grund der zweiten Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets“⁴ mit Schreiben vom 25. Februar 2021 angeregt, unter § 3g UStG fallende Umsätze aus dem Anwendungsbereich dieses Schreibens herauszunehmen, da sich der Leistungsort für unter § 3g UStG fallende Umsätze nicht nach physischen Warenbewegungen bestimmt. Diese Anregung ist vom BMF mit Schreiben vom 1. April 2021⁵ in Abschnitt 3.18 Abs. 4 Satz 3 UStAE berücksichtigt worden:

„Lieferungen von Gas, Elektrizität, Wärme und Kälte sind keine bewegten Lieferungen und sind deshalb nicht vom Begriff des Fernverkaufs im Sinne des § 3 Abs. 3a Satz 2 UStG erfasst.“

¹ Die zeitliche Anwendung wird durch § 27 Abs. 25 UStG geregelt.

² Aus Vereinfachungsgründen nehmen wir in unserem Schreiben auf den aktuell gültigen Rechtsstand Bezug.

³ BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2018 (GZ. III C 5 - S 7420/14/10005-06, DOK 2018/0981385), 28. Januar 2019 (GZ. III C 5 - S 7420/19/10002 :002, DOK 2019/0069610), 21. Februar 2019 (GZ. III C 5 - S 7420/19/10002 :002, DOK 2019/0134756), vom 20. April 2021 (GZ. III C 5 -S 7420/19/10002 :013, DOK 2021/0449418), 28. Juli 2021 (GZ III C 5 -S 7420/19/10002 :014, DOK 2021/0844909 und DOK 2021/0844832)

⁴ BMF-Schreiben vom 02. Februar 2021 (GZ. III C 3 - S 7340/19/10003 :022, DOK 2021/0109263), Verbandsanhörung

⁵ BMF-Schreiben vom 01. April 2021 (GZ. III C 3 - S 7340/19/10003 :022, DOK 2021/0382933) zur Umsetzung der zweiten Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets zum 1. April 2021 bzw. 1. Juli 2021

Des Weiteren wies das BMF im Schreiben zur vorgenannten Verbandsanhörung vorsorglich darauf hin,

„dass die mittelbar infolge der Änderungen und Neuregelungen auf Grund der zweiten Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets erforderliche Anpassung der Regelungen in §§ 18e, 22f und 25e UStG einem separaten BMF-Schreiben vorbehalten bleibt.“

Die weiteren Schreiben des BMF zu § 25e und § 22f UStG beinhalten bisher keine konkretisierenden Regelungen zu den unter § 3g UStG fallenden Umsätzen. Daher möchten wir mit diesen Schreiben aufzeigen, dass auch hinsichtlich dieser Umsätze weitere klarstellende Regelungen erforderlich und sachlich begründet sowie für unsere Mitgliedsunternehmen von bedeutender Relevanz sind.

Im Ergebnis regen wir eine klarstellende Regelung an, wonach Strom- und Gaslieferungen, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG schuldet, vom Anwendungsbereich der § 22f und § 25e UStG ausgenommen sind (siehe **Gliederungspunkte 2 und 3**).

Daneben regen wir eine klarstellende Regelung zum Begriff des Unterstützens i.S.d. § 25e Abs. 6 UStG an, soweit Unternehmen Softwarelösungen für mit ihm verbundene Unternehmen beschaffen (siehe **Gliederungspunkt 5**).

Wir bitten um Berücksichtigung unserer Anregungen und stehen für Rückfragen oder für ein persönliches Gespräch sehr gerne zur Verfügung.

Management Summary

Mit Einführung der § 22f i.V.m. § 25e UStG begegnete der Gesetzgeber Umsatzsteuerausfällen i.Z.m. Lieferungen von Gegenständen von Unternehmen, die von elektronischen Schnittstellen unterstützt werden. Der Betreiber einer elektronischen Schnittstelle haftet unter Umständen für die nicht entrichtete Umsatzsteuer aus dieser Lieferung und hat zudem gemäß § 22f UStG besondere Aufzeichnungspflichten zu erfüllen.

Das BMF-Schreiben vom 1. April 2021⁶ enthält in Abschnitt 3.18 Abs. 4 Satz 3 UStAE die Klarstellung, dass unter § 3g UStG fallende Umsätze vom Begriff des Fernverkaufs i.S.d. § 3 Abs. 3a Satz 2 UStG nicht erfasst sind, weil es sich bei diesen Umsätzen um keine bewegten Lieferungen handelt.

⁶ BMF-Schreiben vom 1. April 2021 (GZ. III C 3 - S 7340/19/10003 :022, DOK 2021/0382933) zur Umsetzung der zweiten Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets zum 1. April 2021 bzw. 1. Juli 2021

Anders als im BMF-Schreiben vom 2. Februar 2021⁷ angekündigt, enthalten die weiteren Schreiben des BMF zu § 25e und § 22f UStG bisher keine für die Energiebranche notwendige Klarstellung zu den unter § 3g UStG fallenden Umsätzen.

Notwendigkeit einer klarstellenden Regelung: Die Strom- und Gaslieferungen der Akteure des Energiehandels (Energiehändler, Energiebroker und Energiebörsen) unterliegen regelmäßig der Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 5 i.V.m. Abs. 5 UStG (sogenanntes Reverse-Charge-Verfahren). In den komplexen Prozessen des Energiehandels (Mengenkauf und -verkauf) kommen unterstützende digitale IT-Lösungen zum Einsatz. Solche IT-Lösungen können unter Umständen als elektronische Schnittstellen zu bewerten sein und können damit zudem die Frage der möglichen Haftung des Betreibers für nicht entrichtete Steuern nach sich ziehen. Die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Strom- und Gaslieferungen nach § 3g UStG i.V.m. § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG sind nach Auffassung des BDEW vom Anwendungsbereich der §§ 25e und 22f UStG eindeutig nicht umfasst.

Für die Unternehmen der deutschen Energie- und Wasserwirtschaft ist von großer Bedeutung, die konkrete Reichweite einer möglichen Haftung nach § 25e UStG für Strom- und Gaslieferungen im nationalen und inter-nationalen Energiehandel rechtssicher bewerten sowie etwaige entsprechende haftungsvermeidende Maßnahmen implementieren zu können.

Der BDEW bittet daher um Klarstellung.

2 Dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegende Strom- und Gaslieferungen fallen nicht in den Anwendungsbereich der §§ 25e und 22f UStG

Notwendigkeit einer klarstellenden Regelung

Am Handel mit Strom- und Gaslieferungen sind eine Vielzahl unterschiedlicher Akteure (wie beispielsweise Energiehändler, Energiebroker und Energiebörsen) im Inland und Ausland beteiligt. Gewöhnlich treten auf der Stufe des Energiehandels Unternehmen auf, die als Wiederverkäufer im Sinne von § 3g Abs. 1 UStG zu qualifizieren sind. Die Strom- und Gaslieferungen dieser Akteure unterliegen daher regelmäßig der Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 5 i.V.m. Abs. 5 UStG (sogenanntes Reverse-Charge-Verfahren).

⁷ BMF-Schreiben vom 2. Februar 2021 (GZ. III C 3 - S 7340/19/10003 :022, DOK 2021/0109263), Verbandsanhörung

In den komplexen Prozessen des Energiehandels (Mengenkauf und -verkauf) kommen unterstützende digitale IT-Lösungen zum Einsatz. Die auf Energiemärkten tätigen Akteure können verschiedene Softwarelösungen zur Visualisierung, zur Platzierung von Energieangeboten sowie zum Abschluss von Energielieferungen nutzen. Vielfach sind die Softwarelösungen über IT-Schnittstellen datentechnisch miteinander verbunden und ermöglichen den Akteuren einen sekundenschnellen Handel notwendiger Energiemengen. Solche IT-Lösungen können unter Umständen als elektronische Schnittstellen zu bewerten sein und können damit zudem die Frage der möglichen Haftung des Betreibers für nicht entrichtete Steuern nach sich ziehen.

In der Literatur⁸ ist die Meinung geäußert worden, dass zum Anwendungsbereich des § 25e Abs. 1 UStG auch solche Lieferungen gehören, für die der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 UStG die Steuer schuldet. Der Wortlaut des § 25e Abs. 1 UStG lasse es zu, dass der Betreiber auch in den Fällen des Reverse-Charge-Verfahrens hafte, in denen der Kunde die von ihm nach § 13b Abs. 5 UStG geschuldete Umsatzsteuer nicht entrichtet. Diese Interpretation wird vom BDEW nicht geteilt. Wir zeigen daher in diesem Schreiben auf, dass auf Basis der gesetzgeberischen Zielsetzung, der Gesetzesbegründungen, der Stellungnahmen der Verbände und unter Berücksichtigung der gesamten Regelung des § 25e UStG nur die Steuerschuld des liefernden Unternehmers Gegenstand einer Haftung nach § 25e Abs. 1 UStG sein kann. Die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Strom- und Gaslieferungen nach § 3g UStG i.V.m. § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG sind nach Auffassung des BDEW vom Anwendungsbereich der §§ 25e und 22f UStG eindeutig nicht umfasst.

Besteht Rechtsklarheit und Rechtssicherheit darüber, dass dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegende Strom- und Gaslieferungen nicht unter die §§ 25e und 22f UStG fallen, erübrigt sich unseres Erachtens grundsätzlich die weitere Klärung der Fragen, ob die zum Energiehandel eingesetzten digitalen IT-Lösungen elektronische Schnittstellen darstellen können und wer haftender Betreiber dieser Schnittstellen wäre. Die Klärung dieser Fragen wäre durch meist miteinander verbundene, verschiedene Energiemärkte übergreifende Softwarelösungen schwierig zu beantworten und mit verbleibenden Rechtsunsicherheiten verbunden. Dennoch besteht für einen konkreten unter **Gliederungspunkt 5** beschriebenen Sachverhalt weiterer Regelungsbedarf.

Für unsere Mitgliedsunternehmen ist von großer Bedeutung, die konkrete Reichweite einer möglichen Haftung nach § 25e UStG für Strom- und Gaslieferungen im nationalen und internationalen Energiehandel rechtssicher bewerten sowie etwaige entsprechende haftungsvermeidende Maßnahmen implementieren zu können.

⁸ Zugmaier/Oldiges in DStR 2019, 15, 19, Punkt 2.4.1; zustimmend Heuermann in Sölch/Ringleb, UStG, Stand 6. EL 10/2022, § 25e Rz. 11; jeweils nur Verweis auf Zugmaier/Oldiges: Gehm in Hartmann/Metzenmacher, UStG, 02/2022, § 25e Rz. 27; Marchal in Rau/Dürrwächter, UStG, § 25e Rz. 11

Petition:

Der BDEW richtet die dringende Bitte an das BMF, klarzustellen, dass Strom- und Gaslieferungen im Sinne des § 3g i.V.m. § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG nicht in den Anwendungsbereich der §§ 25e und 22f UStG fallen (siehe hierzu das **Petition unter Gliederungspunkt 3**).

3 Umsatzsteuerliche Begründung gegen die Einbeziehung von dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Strom- und Gaslieferungen in die Anwendungsbereiche der §§ 25e und 22f UStG

Der Gesetzgeber ist dem Problem des Umsatzsteuerausfalls beim Handel mit Waren über das Internet unter Nutzung elektronischer Schnittstellen unter anderem dadurch begegnet, Betreiber einer elektronischen Schnittstelle in Haftung zu nehmen (§ 25e UStG) und diesen besondere Aufzeichnungspflichten aufzuerlegen (§ 22f UStG).⁹

Beide Regelungen stehen in einem systematischen Zusammenhang¹⁰: Zur Vermeidung seiner Haftung wird der Betreiber nur solche Unternehmer auf seiner elektronischen Schnittstelle zulassen, die eine gültige steuerliche Registrierung im Inland nachweisen. Die Finanzverwaltung wiederum hat auf Basis der vom Betreiber aufzuzeichnenden Angaben die Möglichkeit, zu prüfen, ob der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß nachkommt bzw. nachgekommen ist.¹¹ Die gesetzgeberische Zielsetzung, insbesondere im Ausland ansässige Unternehmer zur steuerlichen Registrierung und zur Zahlung anfallender deutscher Umsatzsteuer anzuhalten, wird durch eine etwaige Haftung der Betreiber wirksam erreicht.¹²

Schon dem Wortlaut¹³ der §§ 25e und 22f UStG ist unseres Erachtens sehr deutlich die gesetzgeberische Zielsetzung zu entnehmen, ausschließlich eine Haftung des Betreibers für Umsatz-

⁹ Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 19/4455, S. 1, S. 61

¹⁰ Heuermann in Sölch/Ringleb, UStG, Stand 6. EL 10/2022, § 25e Rz. 1; Sterzinger in UR 2019, S. 1, 4, Gliederungspunkt VIII., Unterpunkt 1

¹¹ Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 19/4455, S. 60; vgl. auch Bundesrat, BR-Drs. 372/18, S. 64 f.

¹² Zum Anstieg steuerlicher Registrierungen ausländischer Unternehmer in Deutschland seit Einführung der Haftungsregelung: siehe hierzu Kemper in UR 2020, 56, Gliederungspunkt I m.w.N.

¹³ In der aktuell gültigen Fassung regeln §§ 25e und 22f UStG im Wesentlichen Folgendes:

§ 25e Abs. 1 UStG bestimmt: „Wer mittels einer elektronischen Schnittstelle die Lieferung eines Gegenstandes unterstützt (Betreiber), haftet für die nicht entrichtete Steuer aus dieser Lieferung; dies gilt nicht in den Fällen des § 3 Absatz 3a.“ Der Betreiber haftet unter anderem dann nicht, wenn der liefernde Unternehmer i.S.d. § 22f Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG im Zeitpunkt der Lieferung über eine gültige vom Bundeszentralamt für Steuern nach § 27a UStG erteilte (deutsche) Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) verfügt (§ 25e Abs. 2 UStG). Die Betreiber haben zudem die Gültigkeit der USt-IdNr. des liefernden Unternehmers regelmäßig zu prüfen (vgl. § 18e Nr. 3 UStG). Der Betreiber haftet auch nicht, wenn er nach Zugang einer Mitteilung des für den liefernden Unternehmer zuständigen Finanzamts nachweist,

steuern des liefernden Unternehmers geregelt zu haben. Eine darüberhinausgehende Haftung für die Steuerschuld des Leistungsempfängers stünde im Widerspruch zur gesetzgeberischen Zielsetzung und schlägt sich folglich im Wortlaut beider Vorschriften nicht nieder.

Im Einzelnen begründen wir unsere Rechtsauffassung gegen eine Haftung des Betreibers einer elektronischen Schnittstelle für Steuerschulden des Leistungsempfängers wie folgt:

a) Das gesetzgeberische Ziel, der Gesetzeswortlaut und die Stellungnahmen der Verbände stellen ausschließlich auf die Steuerschuld des liefernden Unternehmers ab

- › Bei ausländischen Händlern wurden Umsatzsteuerausfälle im Onlinehandel festgestellt. Die Ansässigkeit der Händler im Ausland erschwert eine Vollstreckung von Ansprüchen als auch eine Verfolgung verantwortlicher Personen. Gesetzgeberisches Ziel war daher unter anderem, dass sich auch ausländische Onlinehändler in Deutschland steuerlich registrieren und ordnungsgemäß ihre Umsatzsteuer zahlen.¹⁴ Betreiber elektronischer Schnittstellen sollten in die Pflicht genommen und für von Händlern über ihre Onlineplattform ausgeführte Umsätze haftbar gemacht werden können.
- › Die Begründung der Bundesregierung zur Einführung der §§ 25e und § 22f UStG fokussiert folglich ausschließlich auf den liefernden Unternehmer, der zur umsatzsteuerlichen Registrierung im Inland und zur ordnungsgemäßen Zahlung seiner Umsatzsteuerschuld angehalten werden soll. Wörtlich heißt es in der Gesetzesbegründung:

„Der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes haftet für die nicht entrichtete Umsatzsteuer aus der Lieferung eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist.“ bzw. „Nach der Vorschrift haftet der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes für die

dass der liefernde Unternehmer über die elektronische Schnittstelle des Betreibers keine Waren mehr anbieten kann (§ 25e Abs. 4 UStG). Für den Erlass des Haftungsbescheides ist das Finanzamt zuständig, das für die Besteuerung des liefernden Unternehmers zuständig ist (§ 25e Abs. 7 UStG).

Hinsichtlich der besonderen Aufzeichnungspflichten bestimmt § 22f Abs. 1 UStG: „In den Fällen des § 25e Absatz 1 hat der Betreiber für Lieferungen eines Unternehmers, bei denen die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet, Folgendes aufzuzeichnen:

1. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des liefernden Unternehmers, [...]
3. die dem liefernden Unternehmer vom Bundeszentralamt für Steuern nach § 27a erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, [...]
6. den Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung sowie den Bestimmungsort, [...].“

¹⁴ Vgl. die Pressemitteilung zur Jahreskonferenz 2018 der Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder in Goslar vom 25. Mai 2018 zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs im Zusammenhang mit dem Internet-/Onlinehandel; siehe auch Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 19/4455, S. 62

entstandene Umsatzsteuer, wenn die Finanzverwaltung ihn davon in Kenntnis gesetzt hat, dass ein auf seinem Marktplatz tätiger Unternehmer/Verkäufer dort steuerpflichtige Umsätze erbringt und die daraus entstandene Umsatzsteuer nicht oder nicht vollständig abführt, [...]“.¹⁵

Eine Haftung für Steuerschulden des Leistungsempfängers ist in der Gesetzesbegründung an keiner Stelle erwähnt.

- › Der Wortlaut beider Vorschriften spiegelt die gesetzgeberische Zielsetzung wider, stellt einzig auf den liefernden Unternehmer ab und trifft ausschließlich ihn betreffende Regelungen (§ 25e Abs. 2: gültige deutsche USt-IdNr.; § 25e Abs. 4: Sperrung vom Marktplatz; § 25e Abs. 7: Zuständigkeit des Finanzamts für Erlass des Haftungsbescheids; § 25e Abs. 8: Sitz des liefernden Unternehmers).
- › Die Stellungnahmen der Verbände¹⁶ zur Gesetzes Einführung thematisieren ausschließlich die Steuerschuld des liefernden Unternehmers. In keiner einzigen uns bekannten Stellungnahme ist die Steuerschuld des Leistungsempfängers zum Gegenstand einer möglichen Haftung des Betreibers erwähnt. Die Stellungnahmen verdeutlichen unseres Erachtens das Verständnis der Verbände, dass die Reichweite der Haftung auf Steuerschulden des liefernden Unternehmers begrenzt ist.
- › Die gesetzgeberische Zielsetzung, die Gesetzesbegründungen und auch der gesamte Wortlaut des § 25e UStG stellen auf den liefernden Unternehmer ab. Zwar ist es richtig, dass § 25e Abs. 1 UStG nicht explizit bestimmt, um wessen Steuerschuld es geht, es kann jedoch kein Zweifel daran bestehen, dass ausschließlich die Steuerschuld des liefernden Unternehmers gemeint ist. Die fehlende Angabe des Steuerschuldners im Wortlaut des § 25e Abs. 1 UStG ist unseres Erachtens als eine redaktionelle Ungenauigkeit einzuordnen.
- › Der Grundsatz der Rechtssicherheit gebietet zudem, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt sind und dass ihre Anwendung für den Einzelnen voraussehbar ist. Insbesondere gilt dieser Grundsatz, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell

¹⁵ Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 19/4455, S. 61 ff.; vgl. auch Bundesrat, BR-Drs. 372/18, S. 65 ff.; Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BT-Drs. 19/22850, S. 147; vgl. auch Bundesrat, BR-Drs. 503/20, S. 164

¹⁶ Stellungnahme der acht Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft vom 13. Juli 2018; Stellungnahme des Bundesverbands Informationswirtschaft, Telekommunikation und Neue Medien e.V. vom 13. Juli 2018; Stellungnahme des Bundesverbands E-Commerce und Versandhandel Deutschland e.V. vom 13. Juli 2018; Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. vom 13. Juli 2018; Stellungnahme des Händlerverbands e.V. vom 11. Juli 2018; Stellungnahme des Bundes der Steuerzahler Deutschland e.V. vom 13. Juli 2018

belastend auswirken kann.¹⁷ Eine Haftung für Umsatzsteuern stellt eine solche finanzielle Belastung dar. Daher ist eine teleologische Erweiterung des Haftungsumfangs unseres Erachtens ausgeschlossen. Eine gesetzliche Regelungslücke liegt nicht vor.

b) Das Reverse-Charge-Verfahren ist bereits das gesetzliche Mittel zur Verhinderung von Umsatzsteuerausfällen

- › Akteure im nationalen und internationalen Strom- und Gashandel sind regelmäßig als Wiederverkäufer im Sinne des § 3g Abs. 1 UStG zu qualifizieren, folglich unterliegen entsprechende Strom- und Gaslieferungen dem Verfahren der Übertragung der Schuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 i.V.m. Abs. 5 UStG). Das Reverse-Charge-Verfahren ist bereits das gesetzliche Mittel zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen.¹⁸ Eine zusätzliche Haftung der Betreiber für dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegende Umsätze würde über das Maß dessen hinausgehen, was zum Schutz der staatlichen Ansprüche auf eine Sicherung der Gesetzesanwendung und des Steueraufkommens notwendig erscheint. Es besteht somit keine gesetzgeberische Handlungsnotwendigkeit, Betreiber für Strom- und Gaslieferungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG in Haftung zu nehmen.

c) Bei Reverse-Charge-Umsätzen verfehlen die Aufzeichnung der gültigen USt-IdNr. und die Sperrung des liefernden Unternehmers die gesetzgeberische Zielsetzung

- › Zur Enthftung hat der Betreiber einer elektronischen Schnittstelle die gültige (deutsche) USt-IdNr. des liefernden Unternehmers aufzuzeichnen und unter Umständen den liefernden Unternehmer von der elektronischen Schnittstelle zu sperren. Zusätzlich ist die Gültigkeit der USt-IdNr. regelmäßig elektronisch zu überprüfen (qualifizierte Bestätigungsabfrage, A 18e.3 Abs. 1UStAE). Schuldet allerdings der Leistungsempfänger die Steuer, sind auf den liefernden Unternehmer ausgerichtete Maßnahmen vollkommen wirkungslos.
- › Im internationalen Strom- und Gashandel verfügt der ausländische Akteur (Energiehändler, Energiebörse) infolge der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens regelmäßig über keine deutsche USt-IdNr. Eine Enthftung des Betreibers nach § 25e Abs. 2 UStG und die Erfüllung der besonderen Aufzeichnungen nach § 22f Abs. 1 Nr. 3 UStG

¹⁷ EuGH vom 8. November 2018 – C-495/17 (Cartrans Spedition), Rn. 55 f.

¹⁸ Vgl. die Begründung der Bundesregierung zur Einführung des § 13b UStG im Entwurf des StÄndG 2001, BT-Drs. 14/6877, S. 35ff., zu Nr. 4 (§ 13b)

sind in diesem Fall rechtlich unmöglich. Eine ausländische USt-IdNr. anstelle einer deutschen zu hinterlegen, ist vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt.

d) Keine finanzamtliche Zuständigkeit bei Reverse-Charge-Umsätzen gesetzlich bestimmt

- › Als örtliche Zuständigkeit für den Erlass eines Haftungsbescheids bestimmt § 25e Abs. 7 UStG das für die Besteuerung des liefernden Unternehmers zuständige Finanzamt. Die fehlende Regelung zur örtlichen Zuständigkeit bei einer Steuerschuld des Leistungsempfängers verdeutlicht unseres Erachtens die gesetzgeberische Absicht, Reverse-Charge-Umsätze und somit auch Strom- und Gaslieferungen i.S.v. § 3g i.V.m. § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG vom Anwendungsbereich der §§ 25e und 22f UStG auszuschließen.

e) Strom- und Gaslieferungen sind weder warenbewegte noch ruhende Lieferungen und somit auch ohne Beginn und Ende einer Beförderung/Versendung

- › Neben den Ausführungen zum Reverse-Charge-Verfahren spricht gegen eine Anwendung auf Strom- und Gaslieferungen des Weiteren, dass die systematisch zusammenhängenden §§ 25e und 22f UStG auf warenbewegte Lieferungen mit einem Beginn oder Ende der Beförderung/Versendung im Inland abstellen. Wie bereits mit Schreiben des BDEW vom 25. Februar 2021 dargelegt, sind unter § 3g UStG fallende Umsätze keine warenbewegten Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 6 UStG. Mangels physischer Bestimmbarkeit stellen sie zudem auch keine ruhenden Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 7 UStG dar.¹⁹ Die Abschnitte 3.18 Abs. 4 Satz 3 UStAE, 3g Abs. 6 UStAE und 6a.1 Satz 3 UStAE bestätigen dies.
- › Die schwierige Bestimmbarkeit eines konkreten Lieferorts sowie dessen uneinheitliche Beurteilung in den EU-Mitgliedstaaten gab Anlass, den Bestimmungsort von Strom- und Gaslieferungen zu vereinheitlichen und dabei vereinfachend an einen fiktiven Lieferort anzuknüpfen.²⁰ Nach § 3g Abs. 1 UStG liegt dieser Ort dort, wo der Abnehmer sein Unternehmen bzw. seine Betriebsstätte betreibt, und nach § 3g Abs. 2 UStG dort, wo der Abnehmer die Gegenstände tatsächlich nutzt oder verbraucht. Im nationalen und internationalen Strom- und Gashandel bestimmt sich der Liefer- und Bestimmungsort regelmäßig nach § 3g Abs. 1 UStG und liegt damit fiktiv am Ort des Leistungsempfängers. Da der physische Ort einer Strom- und Gaslieferung schwierig zu bestimmen ist, sind für diese Umsätze die Aufzeichnungen zum tatsächlichen Ort des Beginns der Beförderung/Versendung sowie des Bestimmungsorts nicht erfüllbar (§ 22f Abs. 1 Nr. 6 UStG).

¹⁹ Vellen in UR 2005, 133, 139

²⁰ Richtlinie 2003/92/EG des Rates vom 7. Oktober 2003 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Vorschriften über den Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität

- › Die vom Gesetzgeber verfolgten Ziele, Betreiber besondere Aufzeichnungspflichten aufzuerlegen, um liefernde Unternehmer zur steuerlichen Registrierung in Deutschland und zur Zahlung der Umsatzsteuer aus ihren Umsätzen anzuhalten, sind nachvollziehbar. Die Regelungen auf Reverse-Charge-Umsätze analog anwenden zu wollen, ginge an der gesetzgeberischen Zielsetzung und dem Gesetzeswortlaut vorbei. Es besteht für diese Umsätze auch keine Regelungsnotwendigkeit. Aus diesem Grund ist die Anwendung des § 22f UStG auf dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegende Strom- und Gaslieferungen abzulehnen.
- › § 22f UStG steht in einem systematischen Zusammenhang mit § 25e UStG.²¹ Nur für unter § 25e UStG fallende Umsätze hat der Betreiber einer elektronischen Schnittstelle Aufzeichnungen zu führen. Dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegende Strom- und Gaslieferungen sind daher vom Betreiber nicht nach § 22f UStG aufzuzeichnen.

Aus vorgenannten Gründen ergibt sich unseres Erachtens unzweifelhaft, dass die gesetzgeberische Zielsetzung nur die Haftung für Umsatzsteuern des liefernden Unternehmers verfolgt. Die vereinzelt in der Literatur vertretene Auffassung einer Einbeziehung der vom Leistungsempfänger geschuldeten Umsatzsteuer in den Haftungsumfang des Betreibers ist vom Gesetzeszweck und Wortlaut eindeutig nicht gedeckt. Die Verhinderung von Steuerausfällen bei Strom- und Gaslieferungen hatte der Gesetzgeber bereits durch Einbeziehung der Umsätze in den Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens ausreichend geregelt. Daher bedarf es, wie vorstehend ausgeführt, keiner darüberhinausgehenden Haftung für Umsatzsteuerschulden des Leistungsempfängers durch den Betreiber einer elektronischen Schnittstelle. Strom- und Gaslieferungen i.S.d. des § 3g i.V.m. § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG fallen somit nicht in Anwendungsbereich der §§ 25e und 22f UStG.

Petition:

In den Abschnitten 25e und 22f UStAE sollte eine klarstellende Formulierung aufgenommen werden, wonach unter § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG fallende Umsätze vom Anwendungsbereich ausgenommen sind. Die Formulierung könnte beispielsweise wie folgt lauten:

„Umsätze, auf die die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG Anwendung finden, sind vom Anwendungsbereich des § 25e und des § 22f UStG ausgenommen.“

²¹ Heuermann in Sölch/Ringleb, UStG, Stand 6. EL 10/2022, § 25e Rz. 1; Sterzinger in UR 2019, S. 1, 4, Gliederungspunkt VIII., Unterpunkt 1

Zudem sollte im Wortlaut des § 25e Abs. 1 UStG klargestellt werden, dass der Betreiber ausschließlich für die Steuern des liefernden Unternehmers haftet. Daher regen wir folgende Anpassung des Gesetzeswortlauts an:

„Wer mittels einer elektronischen Schnittstelle die Lieferung eines Gegenstandes unterstützt (Betreiber), haftet für die vom liefernden Unternehmer nicht entrichtete Steuer aus dieser Lieferung; dies gilt nicht in den Fällen des § 3 Abs. 3a.“

4 Ergänzender Hinweis: Die Übertragung von Zertifikaten i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG fällt nicht in Anwendungsbereich des § 25e UStG

Die Übertragung von Zertifikaten/Berichtigungen i.S.d. des 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG stellt umsatzsteuerlich eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG dar.²²

Sonstige Leistungen fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 25e UStG, daher gehen wir davon aus, dass die Übertragung dieser Zertifikate/Berichtigungen auch vom Anwendungsbereich ausgenommen ist.

Sollte unser Verständnis nicht korrekt sein, gelten unsere vorstehenden Ausführungen zu den unter das Reverse-Charge-Verfahren fallende Strom- und Gaslieferungen analog auch für die Übertragung von Zertifikaten/Berechtigungen i.S.d. des 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG.

Wir bitten um einen entsprechenden klarstellenden Hinweis.

5 Einkauf und Verkauf von Nutzungsmöglichkeiten/Unterlizenzen einer Software an verbundene Unternehmen stellt kein Betreiben dar

Bitte um eine klarstellende Regelung

Nach unserem unter **Gliederungspunkt 3** aufgeführten Rechtsverständnis fallen dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegende Strom- und Gaslieferungen nicht unter §§ 25e und 22f UStG. Daher sollte unseres Erachtens folglich nicht mehr das Erfordernis bestehen, im Energiehandel eingesetzte IT-Lösungen auf die Möglichkeit, eine elektronische Schnittstelle zu sein, zu über-

²² Vgl. hierzu das BMF-Schreiben vom 23. März 2020 (GZ. III C 3 - S 7279/19/10003 :002, DOK 2020/0258168) zur Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) auf die Übertragung von Gas- und Elektrizitätszertifikaten

prüfen. Dennoch besteht die Bitte um eine klarstellende Regelung zu nachfolgend beispielhaft beschriebenem Sachverhalt:

Beispiel:

Unternehmen A gehört zu einer Gruppe gesellschaftsrechtlich verbundener Unternehmen mit der Aufgabe, für die mit Unternehmen A verbundenen Unternehmen benötigte IT-Technologie (einschließlich Software) zu beschaffen. Softwareunternehmen S bietet eine Software an, die Energiehandelsprozesse technisch mit unterstützt. Unternehmen A schließt mit S eine Vereinbarung, die unter anderem die Erlaubnis vorsieht, die Software an verbundene Unternehmen zur Nutzung zu überlassen.

Im Kontext des § 25e UStG stellen sich für Unternehmen A die Grundsatzfragen, (1) ob bereits durch den Einkauf und Verkauf einer Software (Lizenz oder Nutzungsmöglichkeit) ein Unterstützen i.S.d. § 25e Abs. 6 Satz 1 UStG vorliegen kann und (2) ob die Verwendung der Software durch gesellschaftsrechtlich verbundene Unternehmen dem Unternehmen A mittelbar zuzurechnen ist, insbesondere im Hinblick auf die Prüfung der Negativabgrenzung (i.S.d. § 25e Abs. 6 Satz 2 und Satz 3 UStG). Würden beide Grundsatzfragen zu bejahen sein, hätte Unternehmen A bei jeder zu beschaffenden Software den Zweck und die Funktionen der Software dahingehend zu prüfen, ob Unternehmen A als Betreiber einer elektronischen Schnittstelle zu bewerten ist und somit entsprechende Lieferungen von Gegenständen unterstützt.

§ 25e Abs. 6 Satz 1 UStG definiert das Unterstützen als „die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, um es einem Leistungsempfänger und einem liefernden Unternehmer, der über eine elektronische Schnittstelle Gegenstände zum Verkauf anbietet, zu ermöglichen.“ Der Anwendungsbereich wird durch eine Negativabgrenzung nach § 25e Abs. 6 Satz 2 und Satz 3 UStG beschränkt. In Satz 2 aufgeführte Tätigkeiten dürfen weder unmittelbar noch mittelbar kumulativ ausgeführt werden. In Satz 3 beschriebene Tätigkeiten stellen jede für sich allein betrachtet kein Unterstützen dar.

Durch die Negativabgrenzungen in den Sätzen 2 und 3 wird deutlich, dass nicht Sinn und Zweck der Haftungsregelung sein soll, beliebig viele Unternehmen als Betreiber elektronischer Schnittstellen zu qualifizieren. Unternehmen, die wie vorstehend Softwarelösungen für andere Unternehmen beschaffen, sollten sich mit dem Zweck und der Funktion der beschafften Software und ihrem eigenen Mitwirken im Kontext des § 25e UStG nicht auseinander zu setzen haben. Eine gesellschaftsrechtliche Verbundenheit zu den softwarenutzenden Unternehmen sollte für den Tatbestand, ob eine Tätigkeit weder unmittelbar noch mittelbar ausgeführt wird, nicht zu berücksichtigen sein.

Wir bitten um eine entsprechende klarstellende Regelung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass.

Petition:

Es sollte eine weitere Negativabgrenzung im Abschnitt 25e UStAE mit aufgenommen werden, die regelt, dass ein Unternehmen i.S.d. § 25 Abs. 6 UStG auch dann nicht vorliegt, wenn ein Unternehmen eine Nutzungsmöglichkeit bzw. eine Lizenz an einer Software beschafft und diese an andere mit ihm verbundene Unternehmen zur Nutzung weiterreicht bzw. unterlizensiert.

„Der Einkauf und Verkauf von Software, beispielsweise in Form von Lizenzen oder Nutzungsmöglichkeiten, eines Unternehmens stellt für sich betrachtet kein Unternehmen i.S.v. § 25e Abs. 6 UStG dar. Eine gesellschaftsrechtliche Verbindung zu den die Software nutzenden Unternehmen ist zudem unbeachtlich, soweit es um die Bewertung geht, ob eine Tätigkeit i.S.v. § 25e Abs. 6 Satz 2 UStG weder unmittelbar noch mittelbar ausgeführt wird.“

6 Ausblick auf „VAT in the Digital Age - ViDA“

Im Rahmen der Initiative „VAT in the Digital Age - ViDA“ beabsichtigt die EU-Kommission u.a. die Ausweitung der Lieferkettenfiktion für über Handelsplattformen unterstützte Lieferungen innerhalb der EU. Die Ansässigkeit des Lieferanten (ob innerhalb der EU oder im Drittstaat) und der Status des Kunden (Unternehmer oder Verbraucher) sollen unbeachtlich sein.

Das Modell der Lieferkettenfiktion hätte einen umsatzsteuerfreien Umsatz eines Lieferanten an den Plattformbetreiber und einen der regulären Besteuerung unterliegenden Umsatz des Plattformbetreibers an den Kunden zur Folge.

Wie in unserer Stellungnahme beschrieben, treten beim Handel von Strom und Gas über elektronische Schnittstellen eine Vielzahl unterschiedlicher Akteure auf. Die eingesetzten Softwarelösungen sind häufig datentechnisch miteinander verbunden. Unter den vielen am elektronischen Handel beteiligten Akteuren nun denjenigen eindeutig und für alle rechtssicher zu bestimmen, der als Plattformbetreiber zu betrachten ist, wird sehr schwierig. Zudem bestünde kein fiskalischer Mehrwert, einen Plattformbetreiber in eine Lieferkettenfiktion für unter das Reverse-Charge-Verfahren fallende Umsätze einzubeziehen. Es sollten daher unter § 3g UStG fallende Umsätze aus der beabsichtigten Ausweitung der Lieferkettenfiktion herausgenommen werden.

Petition:

Wir regen daher an, im Rahmen der Initiative „VAT in the Digital Age – ViDA“ die unter § 3g UStG fallenden Umsätze von der beabsichtigten Ausweitung der Lieferkettenfiktion auszunehmen.

7 Digitale Plattform gemäß § 1a Gassicherungsverordnung

In § 1a der Verordnung zur Sicherung der Gasversorgung in einer Versorgungskrise (Gassicherungsverordnung - GasSV) ist geregelt, dass der Marktgebietsverantwortliche für die Abwicklung von Maßnahmen nach § 1 Abs. 1 ab dem 1. Oktober 2022 eine digitale Plattform bereitstellt.

Auch hier wäre unserer Ansicht nach zur Vermeidung von Zweifeln eine Klarstellung zu begrüßen, dass es sich bei dieser Plattform nicht um eine solche im Sinne der §§ 22f und 25e UStG handelt.

Ansprechpartner

Dr. Tanja Utescher-Dabitz
Tel.-Nr.: 030 / 300 199 - 1664
Tanja.Utescher-Dabitz@BDEW.de

Martin Müller
Tel.-Nr.: 030 / 300 199 - 1665
Martin.Mueller@BDEW.de