



Der Energieeffizienzverband
für Wärme, Kälte und KWK e.V.

Umsetzungshilfe

Temporäre Umsatzsteuer- senkung für Fernwärme

nach § 28 Abs. 6 UStG

Autoren und Kontakt:

Dr. iur. Norman Fricke

Tel. (069) 6304-207

E-Mail: n.fricke@agfw.de

Wilma Pfefferl

Tel. (069) 6304-218

E-Mail: w.pfefferl@agfw.de

Herausgeber:

AGFW | Der Energieeffizienzverband für Wärme, Kälte und KWK e.V.

Stresemannallee 30, 60596 Frankfurt am Main

Postfach 70 01 08, 60551 Frankfurt am Main

Telefon: +49 69 6304-1

Telefax: +49 69 6304-391

E-Mail: info@agfw.de

Internet: www.agfw.de

Version 1 – 1. November 2022

© copyright AGFW, Frankfurt am Main

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Herausgebers unzulässig und strafbar. Das gilt vor allem für Vervielfältigungen in irgendeiner Form (Fotokopie, Mikrokopie oder ein anderes Verfahren), Übersetzungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Inhalt

1	Einführung	4
2	Was ist eine Wärmelieferung?	5
3	Welcher Leistungsumfang gehört zur Lieferung der Wärme?	6
3.1	Grundlagen	6
3.2	Bau-, Reparatur- und Wartungsleistungen am Hausanschluss	7
3.3	Mahn- und Sperrkosten	8
4	Wovon die Reduzierung der Umsatzsteuer nicht abhängt: Energieträger, Wärmeträger, Wärmebedarfsart, Kundentyp	8
4.1	Ist der Energieträger maßgeblich?	8
4.2	Ist der Wärmeträger maßgeblich?	9
4.3	Ist die Wärmebedarfsart maßgeblich?	9
4.4	Ist der Kundentyp maßgeblich?	10
5	Was passiert mit den Abschlägen?	10
6	Wie ist mit Änderungen des Umsatzsteuersatzes während des Abrechnungszeitraums umzugehen?	11
6.1	Steuerrechtliche Grundsätze	11
6.2	Aufteilung des Abrechnungszeitraums nach Umsatzsteuersatz	12

1 Einführung

Vom **1. Oktober 2022** bis zum **31. März 2024** gilt für die „Lieferung von Gas über das Erdgasnetz“ sowie für die „Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz“ der **ermäßigte Umsatzsteuersatz** von **7 %**. Ab dem 1. April 2024 soll dann wieder der Regelsteuersatz von 19 % gelten (§ 12 Abs. 1 UStG).

Rechtsgrundlage für die zeitweilige Absenkung der Umsatzsteuer ist § 28 UStG, und zwar § 28 Abs. 5 UStG für Gaslieferungen und § 28 Abs. 6 UStG für Wärmelieferungen. Die Neuregelung wurde vom Bundestag am 30. September 2022 beschlossen.¹ Der Bundesrat hat dem Gesetz am 7. Oktober 2022 zugestimmt.² Das Gesetz wurde am 25. Oktober 2022 im Bundesgesetzblatt³ verkündet und ist **rückwirkend** zum 1. Oktober 2022 **in Kraft** getreten.⁴

Die besondere Regelung für Gas und Wärme wirft einige Auslegungs- und Umsetzungsfragen auf. Die vorliegende Umsetzungshilfe soll einen Beitrag zur Klärung dieser Fragen aus der Perspektive der Fernwärme leisten. Grundlage hierfür sind die einschlägigen Dokumente des Gesetzgebungsverfahrens, insbesondere der Gesetzentwurf der Koalitionsfraktionen vom 20. September 2022⁵ sowie die Beschlussempfehlung des Bundestags-Finanzausschusses vom 28. September 2022.⁶

Außerdem hat das Bundesfinanzministerium (BMF) am 25. Oktober 2022 ein Schreiben verfasst, das praktische Anwendungsfragen der Neuregelung erläutert.⁷ Bei BMF-Schreiben handelt es sich um an die Finanzbehörden gerichtete Verwaltungsanweisungen. Diese prägen die steuerrechtliche Praxis maßgeblich. Vor diesem Hintergrund greift die vorliegende Umsetzungshilfe das BMF-Schreiben auf. Allerdings beantwortet das BMF-Schreiben längst nicht alle praktischen Details. Deshalb können mit der Umsetzungshilfe nicht alle Einzelheiten abschließend beantwortet werden. Bei Zweifelsfragen empfiehlt es sich, Steuerberater und/oder Finanzbehörden zu konsultieren.

¹ BR-Drucks. 476/22.

² BR-Drucks. 476/22 (Beschluss).

³ BGBl. 2022 I, S. 1743.

⁴ Art. 2 des Gesetzes zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz.

⁵ BT-Drucks. 20/3530.

⁶ BT-Drucks. 20/3744.

⁷ BMF-Schreiben vom 25. Oktober 2022, Geschäftszeichen: III C 2 – S 7030/22/10016:005.

2 Was ist eine Wärmelieferung?

Der ermäßigte Steuersatz von 7 % gilt nach dem Wortlaut des Gesetzes für Wärme, die über ein **Wärmenetz** geliefert wird. Zwar würde nach einem engen Verständnis für nicht-leitungsgebundene Formen der Wärmelieferung nach wie vor der reguläre Umsatzsteuersatz von 19 % gelten. Das BMF interpretiert den Gesetzestext jedoch weit und versteht darunter jede Lieferung von Wärme aus einer **Wärmeerzeugungsanlage**.⁸

Damit kommt es nicht auf die Frage an, ob die Wärme über ein Wärmenetz zum Kunden transportiert wird oder vor Ort beim Kunden erzeugt wird. Vielmehr gilt der reduzierte Steuersatz für **jede** Form der **Wärmelieferung**. Begünstigt sind damit zum einen leitungsgebundene Wärmelieferungen: also sowohl die klassische **Fernwärme** als auch die Versorgung über eines kleines Insel- oder Arealnetz (häufig auch **Nahwärme** genannt). Zum anderen gilt der ermäßigte Steuersatz auch für Formen des sog. **Anlagen-Contractings**, bei denen sich die Wärmeerzeugungsanlage im Gebäude befindet und die Wärme unmittelbar in die Kundenanlage eingespeist wird. In diesem Fall wird keine Wärmeleitung als Transport genutzt. Gleiches gilt für Grenzfälle, bei denen über die gebäudeinterne Erzeugungsanlage weitere Gebäude der Nachbarschaft versorgt werden, die über eine Wärmeleitung erschlossen werden. Grenzfälle wie diese verdeutlichen, dass die Anknüpfung der umsatzsteuerrechtlichen Regelung an das Vorhandensein eines Wärmenetzes wenig sinnvoll ist.

Das BMF begründet seine Rechtsauffassung nicht näher, warum allein die Bereitstellung der Wärme aus einer Wärmeerzeugungsanlage maßgeblich ist. Im Ergebnis entspricht dieses Verständnis dem weiten **vertragsrechtlichen** Begriff der Fernwärme. In Auslegung des Begriffs „Fernwärme“ im Sinne des § 1 Abs. 1 AVBFernwärmeV und in Einklang mit der gesetzlichen Definition der Fernwärme in § 2 Abs. 3 FFVAV ist der Transport von Wärme über ein Wärmenetz kein maßgebliches Kriterium. Daher fallen unter den vertragsrechtlichen Begriff der Fernwärme auch sonstige Wärmedienstleistungen, insbesondere das Anlagen-Contracting.

Dass die Bereitstellung der Wärme aus einem Wärmenetz rechtlich nicht maßgeblich ist, ergibt sich aus der Gesetzgebungsgeschichte und einem Vergleich mit der gasspezifischen Regelung. Nach dem ursprünglichen Gesetzentwurf der Bundesregierung sollte der Umsatzsteuersatz nur für Erdgaslieferungen ermäßigt werden.⁹ Der Bundestag hat sodann auch für die Einbeziehung der Fernwärme votiert.¹⁰ Dabei hat er ersichtlich die wärmespezifische Regelung sprachlich nach dem

⁸ BMF-Schreiben vom 25. Oktober 2022, Rn. 9.

⁹ BT-Drucks. 20/3530, S. 4.

¹⁰ BT-Drucks. 20/3744, S. 4.

Vorbild der Gasregelung gefasst. Bei Gas ist die Anknüpfung der Lieferung über ein Netz von entscheidender Bedeutung. So führt die Gesetzesbegründung aus, dass die Regelung nicht für die Lieferung über andere Vertriebswege gilt,¹¹ also gerade nicht für nicht-leitungsgebundene Formen der Gaslieferung. Der Gesetzgeber denkt hierbei insbesondere an die Lieferung per Tankwagen oder Kartuschen,¹² mithin an Flüssiggas.

Die Bezugnahme des Gesetzestextes auf ein Gasnetz dient also vornehmlich dazu, leitungsgebundene Gasversorgung von nicht-leitungsgebundenen Formen des Gastransports (Flüssiggas) abzugrenzen. Diese Frage stellt sich jedoch so nicht bei Wärmelieferungen. Außerdem hat der Gesetzgeber nicht näher begründet, warum gerade die Lieferung aus einem Wärmenetz maßgeblich sein soll. Daher ist davon auszugehen, dass sich der Gesetzgeber nicht bewusst war, dass es neben leitungsgebundenen Formen der Wärmelieferung auch nicht-leitungsgebundene Formen gibt. Hätte der Gesetzgeber bewusst nicht-leitungsgebundene Formen ausschließen wollen, hätte es nahegelegen, dass der Gesetzgeber zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten klarstellt, was unter einem Wärmenetz zu verstehen ist. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass der Gesetzeswortlaut in Bezug auf das Wärmenetzkriterium keine Rolle spielt. Rechtsmethodisch handelt es sich hierbei um eine teleologische Reduktion des Gesetzestextes.

3 Welcher Leistungsumfang gehört zur Lieferung der Wärme?

3.1 Grundlagen

Der steuerrechtliche Begriff der Lieferung von leitungsgebundenen Medien wird weit verstanden. Dazu gehört nicht nur die ständige Bereitstellung des jeweiligen Mediums über die Dauer des Versorgungsvertrags hinweg, sondern auch die Schaffung der technischen Voraussetzungen für die Bereitstellung. Begünstigt ist damit nicht nur die Zahlung sämtlicher regelmäßig wiederkehrender **Preisbestandteile** (Arbeitspreis, Grund- bzw. Leistungspreis, Emissionspreis, Messpreis usw.) einschließlich etwaiger Umlagen, sondern auch Einmalzahlungen, insbesondere der **Hausanschlusskostenbeitrag**.

¹¹ BT-Drucks. 20/3530, S. 11.

¹² BT-Drucks. 20/3530, S. 11.

3.2 Bau-, Reparatur- und Wartungsleistungen am Hausanschluss

Der **Bundesfinanzhof** hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass zur Lieferung von Wasser auch das Legen eines **Hausanschlusses** gehört.¹³ Grund dafür ist, dass ohne den Hausanschluss dem Kunden kein Leitungswasser bereitgestellt werden kann.¹⁴ Dazu gehören sämtliche Arbeiten am Hausanschluss: angefangen vom erstmaligen Bau des Hausanschlusses über die Wartung bis hin zum Um- oder Rückbau des Hausanschlusses. Unerheblich ist dabei, ob die Arbeiten vom Wasserversorgungsunternehmen selbst oder von einem Dritten erbracht werden.¹⁵ Daher unterliegen auch die Rechnungen externer Bau- und Handwerksunternehmen dem reduzierten Umsatzsteuersatz. Vor diesem Hintergrund hat die Finanzverwaltung in einem BMF-Schreiben für die Wasserversorgung klargestellt, dass zum Legen des Hausanschlusses alle Leistungen gehören, die der den Anschluss verlegende Unternehmer erbringt.¹⁶ Dazu zählen auch übliche **Nebenleistungen**, wie der Bodenaushub. Ebenso gehören dazu **Reparatur-, Wartungs-** und vergleichbare Leistungen an den Hausanschlüssen.¹⁷ Entsprechendes gilt ausweislich des BMF-Schreibens auch für die Lieferung von Gas über ein Erdgasnetz¹⁸ bzw. die Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz.

Anderes gilt hingegen für **Mehrspartenanschlüsse**. Hierfür ist insgesamt der reguläre Umsatzsteuersatz von 19 % anzusetzen, soweit für ein Medium dieser Steuersatz gilt. Dies geht aus dem BMF-Schreiben vom 4. Februar 2021 für Wasserhausanschlüsse hervor. Soweit die Wärmehausanschlussleitung gemeinsam mit einem Strom- und oder einem Telekommunikationsanschluss verlegt wird, ist folglich der Steuersatz von 19 % anzusetzen, weil für die Medien Strom und Telekommunikation der normale Steuersatz gilt. Wird hingegen der Wärmeanschluss ausschließlich gemeinsam mit einem Wasseranschluss verlegt, gilt der reduzierte Steuersatz von 7 %, weil auch für Wasser seit jeher der reduzierte Steuersatz von 7 % gilt (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. Anlage 2 Nr. 34).

Folgt man den Grundsätzen, dürften zu den vergleichbaren Leistungen an den Fernwärme-Hausanschlüssen auch Wartungsarbeiten an der **Hausstation** bzw. an der Übergabestation und Hauszentrale zählen. Das gilt auch für die gesetzlich vorgeschriebene **Legionellenprüfung** (§ 14b TrinkwV), wenn das Warmwasser auf Grundlage einer Wärmelieferung bereitete wird.

¹³ BFH, Urt. v. 10. August 2016 XI R 41/14; BFH, Urt. v. 7. Februar 2018, XI R 17/17.

¹⁴ BFH, Urt. v. 7. Februar 2018, XI R 17/17.

¹⁵ BFH, Urt. v. 7. Februar 2018, XI R 17/17.

¹⁶ BMF-Schreiben vom 4. Februar 2021.

¹⁷ BMF-Schreiben vom 4. Februar 2021.

¹⁸ BMF-Schreiben vom 25. Oktober 2022, Rn. 6.

Praxishinweis:

Wie ausgeführt unterliegen auch die Werkleistungen externer Bau- und Handwerksunternehmen im Zusammenhang mit Fernwärme dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Erfahrungsgemäß ist davon auszugehen, dass diese Unternehmen noch nicht die neue Regelung kennen. Es empfiehlt sich daher, diese im Zusammenhang mit der Auftragsabwicklung aktiv auf die neue Lage anzusprechen. Dies vermeidet späteren Aufwand bei der Korrektur der Rechnungen.

3.3 Mahn- und Sperrkosten

Die Leistung von **Schadenersatz** unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Es liegt keine Lieferung im Sinne des § 1 UStG vor, da es an einem Leistungsaustausch fehlt.¹⁹ **Mahnkosten** unterliegen deshalb überhaupt nicht der Umsatzsteuer.²⁰ Gleiches gilt für die **Sperrkosten**, also die Kosten für die Unterbrechung der Versorgung.

Anders verhält es sich für die **Kosten zur Wiederaufnahme der Versorgung** nach Ablauf der Liefersperre. Die technische Maßnahme zur Wiederaufnahme der Versorgung ist Voraussetzung, um die Wärme bereitzustellen. Sie wird daher als Lieferung behandelt. Da ohne die Wiederaufnahme der Versorgung die Wärme vom Kunden nicht genutzt werden kann, gilt der reduzierte Umsatzsteuersatz von 7 %.

4 Wovon die Reduzierung der Umsatzsteuer nicht abhängt: Energieträger, Wärmeträger, Wärmebedarfsart, Kundentyp

4.1 Ist der Energieträger maßgeblich?

Der reduzierte Steuersatz gilt für jede über ein Wärmenetz gelieferte Wärme. Unerheblich ist insbesondere, aus welchem **Brennstoff** bzw. mit welcher **Technologie** die Wärme erzeugt wird.

Dies ergibt sich erstens aus dem Wortlaut des § 28 Abs. 6 UStG, der schlicht auf die Lieferung von Wärme verweist. Zweitens enthält die Gesetzesbegründung keine Hinweise dafür, dass die Reduzierung des Steuersatzes von bestimmten Energieträgern abhängig ist, insbesondere nur für erdgasbasierte Wärme gelten soll. Zwar wurde die Reduzierung des Steuersatzes von Fernwärme

¹⁹ BMF, Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, Abschnitt 1.3 Abs. 1.

²⁰ BMF, Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, Abschnitt 1.3 Abs. 6 S. 2.

aus Anlass der durch den Ukraine-Krieg herbeigeführten Gasmangellage und gemeinsam mit einer Steuerreduzierung für Erdgaslieferungen eingeführt. Jedoch sollte der Steuersatz generell für Wärmelieferungen ermäßigt werden. Im Übrigen versteht die Finanzverwaltung die für Gaslieferungen geltende Regelung (§ 28 Abs. 5 UStG) weit und zählt neben Erdgas dazu auch Biogas.²¹

4.2 Ist der Wärmeträger maßgeblich?

Unerheblich ist, mit welchem **Wärmeträger** die Wärme über das Leitungsnetz transportiert wird. Klassische Wärmeträger sind **Dampf**, **Heizwasser** und **Kondensat**. Hinzu kommen auch sonstige Wärmeträger, wie sie zum Teil in Wärmesystemen der neuesten Generation eingesetzt werden, z. B. bei Low-Ex-Netzen. Insbesondere gilt die Umsatzsteuerreduzierung auch für die Lieferung von Dampf aus Dampfnetzen, gleich ob der Dampf zur Deckung des Raumwärmebedarfs oder zu gewerblichen Zwecken (Prozesswärme) bereitgestellt wird (siehe auch 4.3).

Weder der Gesetzestext noch die Gesetzesbegründung deuten darauf hin, dass die Wärme mittels eines bestimmten Wärmeträgers bereitgestellt werden muss. Außerdem verdeutlicht ein Vergleich mit anderen Gesetzen, dass die konkrete Art des Wärmeträgers unter keinen Umständen maßgeblich ist. Entscheidend ist, dass die Wärme überhaupt über einen Wärmeträger transportiert wird. So setzt die Definition des Begriffs „Nah/Fernwärme“ in § 3 Abs. 1 Nr. 19 GEG voraus, dass die Wärme „mittels eines Wärmeträgers“ verteilt wird. Sie differenziert also nicht zwischen den verschiedenen Wärmeträgerarten. In § 4 Abs. 1 AVBFernwärmeV werden die klassischen Wärmeträger „Dampf, Heizwasser und Kondensat“ aufgezählt. Es bestehen aber keine Hinweise dafür, dass diese Aufzählung abschließend ist.²²

4.3 Ist die Wärmebedarfsart maßgeblich?

Unerheblich ist, für welchen Verbrauchszweck die Wärme vom Kunden genutzt wird. Typische **Wärmebedarfsarten** sind die **Raumheizung**, die **Warmwasserbereitung** und die **Prozesswärme**.²³ Weder der Gesetzestext noch die Gesetzesbegründung deuten darauf hin, dass ein bestimmter Verbrauchszweck maßgeblich ist.

Zweifelsfragen bestehen hinsichtlich der Lieferung von **Kälte**. Sprachlich ist Kälte gerade das Gegenteil von Wärme. Kältelieferungen können daher gerade nicht als Wärmelieferungen verstanden

²¹ BMF-Schreiben vom 25. Oktober 2022, Rn. 5.

²² Hempel/Franke, Recht der Energie- und Wasserversorgung, 116. EL – Mai 2014, § 4 AVBFernwärmeV Rn. 4.

²³ Hempel/Franke, Recht der Energie- und Wasserversorgung, 116. EL – Mai 2014, § 3 AVBFernwärmeV Rn. 2.

werden. Daher ist vorsorglich davon auszugehen, dass der reguläre Steuersatz greift. Das gilt jedenfalls für Kältelieferungen über ein Kältenetz (Fernkälte) oder mit Hilfe von Kompressionsmaschinen erzeugter Kälte. Wird die Kälte durch Sorptionskälteanlagen unter Nutzung eines über ein Wärmenetz transportierten Wärmeträgers erzeugt, könnte die Auffassung vertreten werden, dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt, weil die Kälteerzeugung auf einer Wärmelieferung über ein Wärmenetz beruht.

4.4 Ist der Kundentyp maßgeblich?

Unerheblich ist, welcher Kundentyp mit der Wärme beliefert wird. Deshalb kommt es nicht darauf an, ob der Kunde nach den zivilrechtlichen Kriterien Verbraucher (§ 13 BGB) oder Unternehmer (§ 14 BGB) ist. Ebenso wenig ist von Belang, ob der Versorgungsvertrag auf Grundlage der AVBFernwärmeV, mit einem Industriekunden (vgl. § 1 Abs. 2 AVBFernwärmeV) oder nach individuellen Verhandlungen geschlossen wurde. Weder der Gesetzestext noch die Gesetzesbegründung deuten darauf hin, dass ein Kundentyp maßgeblich ist.

5 Was passiert mit den Abschlägen?

Ändern sich die Preise innerhalb eines Abrechnungszeitraums, so können die Abschläge entsprechend des Umfangs der Preisänderung angepasst werden (§ 25 Abs. 2 AVBFernwärmeV). Das gilt auch für Änderungen der Umsatzsteuer.²⁴ Indes sind Fernwärmeversorgungsunternehmen nicht verpflichtet, den Abschlag anzupassen.²⁵ Ein Ausgleich erfolgt dann mit der turnusmäßigen Abrechnung. In der Vertragspraxis wird dabei zumeist der Aufwand gegen den Nutzen abgewogen.

Für Fernwärmeversorgungsunternehmen stellt sich die Frage, ob sie die Abschläge ab Oktober 2022 angesichts der seit dem 1. Oktober 2022 geltenden Reduzierung der Umsatzsteuer absenken. Damit könnten sie einerseits den Wärmepreis spürbar senken, zumindest vorerst. Andererseits ist damit zu rechnen, dass angesichts der extremen Brennstoffpreissteigerungen demnächst

²⁴ Hempel/Franke, Recht der Energie- und Wasserversorgung, 129. EL – November 2016, § 25 AVBFernwärmeV Rn. 26; Hermann/Recknagel/Schmidt-Salzer, Allgemeine Versorgungsbedingungen, Bd. II 1984, § 25 AVBFernwärmeV Rn. 11; Witzel/Topp, AVBFernwärmeV, 2. Aufl. 1997, S. 195 f.

²⁵ Hempel/Franke, Recht der Energie- und Wasserversorgung, 129. EL – November 2016, § 25 AVBFernwärmeV Rn. 27; Hermann/Recknagel/Schmidt-Salzer, Allgemeine Versorgungsbedingungen, Bd. II 1984, § 25 AVBFernwärmeV Rn. 11; Witzel/Topp, AVBFernwärmeV, 2. Aufl. 1997, S. 195 f.

die Wärmepreise – je nach vereinbarter Preisänderungsklausel und vereinbartem Preisanpassungstermin – drastisch steigen werden, z. B. zum Jahreswechsel 2022/2023. Daher erscheint es vielen Fernwärmeversorgungsunternehmen als nicht sinnvoll, zunächst durch Absenkung des Abschlags den irrigen Eindruck zu erwecken, dass die Wärmepreise sinken werden, obwohl bereits eine deutliche Preissteigerung zu erwarten ist.

Vor diesem Hintergrund ist mit keiner einheitlichen Vorgehensweise der Fernwärmeversorgungsunternehmen zu rechnen. Einige werden die Abschläge angesichts der Umsatzsteuersenkung reduzieren; andere werden die Abschläge so belassen wie sie sind.

6 Wie ist mit Änderungen des Umsatzsteuersatzes während des Abrechnungszeitraums umzugehen?

6.1 Steuerrechtliche Grundsätze

Nach allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Regelungen ist für die jeweilige Abrechnung derjenige Umsatzsteuersatz anzusetzen, der am **Ende** des **Abrechnungszeitraums** gilt. Unerheblich ist damit, ob zu Beginn oder während des Abrechnungszeitraums ein anderer Steuersatz galt. Dies ergibt sich im Einzelnen aus § 27 Abs. 1 UStG. Dabei entspricht es der ständigen Steuerverwaltungspraxis, dass Energielieferungen mit Ablauf des jeweiligen „Ablesezeitraums“ als ausgeführt gelten.²⁶ Mit Ablesezeitraum ist der Abrechnungszeitraum gemeint.

Hat ein Fernwärmeversorgungsunternehmen beispielsweise mit seinen Kunden eine jährliche Abrechnung vereinbart, die mit dem jeweiligen Kalenderjahr identisch ist, ergibt sich angesichts der temporären Umsatzsteuerabsenkung folgende Konstellation: Für die Abrechnung des Kalenderjahrs 2022 ist für das volle Jahr der Umsatzsteuersatz von 7 % anzusetzen, weil dieser Steuersatz zum Ende des Abrechnungszeitraums 2022 galt – auch wenn noch für die ersten neun Monate der normale Steuersatz galt. Hingegen ist für die Abrechnung des Kalenderjahrs 2024 für das volle Jahr der Umsatzsteuersatz von 19 % anzusetzen, weil der reduzierte Steuersatz nur bis März 2024 gelten wird.

²⁶ BMF-Schreiben vom 25. Oktober 2022, Rn. 4.

6.2 Aufteilung des Abrechnungszeitraums nach Umsatzsteuersatz

Von diesen Grundsätzen darf aus **Vereinfachungsgründen** abgewichen werden. Es gelten die von der Steuerverwaltung entwickelten Nichtbeanstandungsregelungen.²⁷ Danach darf der Abrechnungszeitraum entsprechend der Anpassung des Umsatzsteuersatzes aufgeteilt werden. Für den einen Teil des Abrechnungszeitraums, in dem noch der alte Umsatzsteuersatz galt, darf dieser angesetzt werden und für den anderen Teil darf der neue Satz angesetzt werden.

Am Beispiel einer Abrechnung für das Jahr 2022 – Prämisse: einjähriger Abrechnungszeitraum, der mit dem Kalenderjahr identisch ist – gilt dann Folgendes: Für die Monate Januar bis September wird der Umsatzsteuersatz von 19 % und für die Monate Oktober bis Dezember 2022 der Steuersatz von 7 % berechnet.

Beträgt der Abrechnungszeitraum mehr als drei Monate, ist nach der Praxis der Finanzverwaltung eine **verbrauchsabhängige Gewichtung** vorzunehmen.²⁸ Damit sollen die saisonal bedingten Verbrauchsunterschiede berücksichtigt werden. Zur Abgrenzung der Verbräuche kommt eine **Zwischenablesung** zum Stichtag des Umsatzsteuersatzwechsels in Betracht (hier: 30. September 2022 und 31. März 2024). Soweit der Verbrauch einzelner Kunden mit fernablesbaren Messeinrichtungen erfasst wird, dürfte dies in der Regel unproblematisch sein. Sofern die Zwischenablesung mit einem erheblichen Aufwand verbunden ist, können nach § 24 Abs. 3 AVBFernwärmeV die jährlichen Verbrauchsschwankungen auf Grundlage von Erfahrungswerten ermittelt werden. Ein anerkanntes Verfahren ist die **Heizgradtagzahl**-Methode.²⁹

²⁷ BMF-Schreiben vom 25. Oktober 2022, Rn. 12.

²⁸ BMF-Schreiben vom 25. Oktober 2022, Rn. 12.

²⁹ Hempel/Franke, Recht der Energie- und Wasserversorgung, 116. EL – Mai 2014, § 24 AVBFernwärmeV Rn. 47; Hermann/Recknagel/Schmidt-Salzer, Allgemeine Versorgungsbedingungen, Bd. II 1984, § 24 AVBFernwärmeV Rn. 5; Witzel/Topp, AVBFernwärmeV, 2. Aufl. 1997, S. 176.