

>STELLUNGNAHME

Umsatzsteuerliche Behandlung der Mitbenutzungsentgelte nach § 22 Verpackungsgesetz

Berlin, den 19.01.2018

Der Verband kommunaler Unternehmen (VKU) vertritt rund 1.460 kommunalwirtschaftliche Unternehmen in den Bereichen Energie, Wasser/Abwasser, Abfallwirtschaft sowie Telekommunikation. Mit über 262.000 Beschäftigten wurden 2015 Umsatzerlöse von mehr als 115 Milliarden Euro erwirtschaftet und rund 11 Milliarden Euro investiert. Die VKU-Mitgliedsunternehmen haben im Endkundensegment große Marktanteile in zentralen Versorgungsbereichen (Strom 60 Prozent, Erdgas 65 Prozent, Trinkwasser 87 Prozent, Wärmeversorgung 69 Prozent, Abwasserentsorgung 42 Prozent). Sie entsorgen jeden Tag 31.500 Tonnen Abfall und tragen entscheidend dazu bei, dass Deutschland mit 66 Prozent die höchste Recyclingquote in der Europäischen Union hat. Die kommunalen Unternehmen versorgen 5,7 Millionen Kunden mit Breitband. Bis 2018 planen sie Investitionen von rund 1,7 Milliarden Euro, um dann insgesamt 6,3 Millionen Menschen an schnelles Internet anschließen zu können.

Verband kommunaler Unternehmen e.V. · Invalidenstraße 91 · 10115 Berlin
Fon +49 30 58580-0 · Fax +49 30 58580-100 · info@vku.de · www.vku.de

Am 30.02.2017 hat der Deutsche Bundestag das neue Verpackungsgesetz (VerpackG) beschlossen. Das Gesetz wird am 01.01.2019 im Wesentlichen in Kraft treten und dann die Regelungen der derzeit geltenden Verpackungsverordnung ersetzen. Unter anderem enthält das Gesetz detaillierte Regelungen zum sogenannten Abstimmungsverhältnis zwischen den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern und den Betreibern der dualen Systeme. Demnach müssen die Betreiber der dualen Systeme die ihnen obliegende Sammlung mit den vorhandenen Sammelstrukturen der öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger, im jeweiligen Gemeindegebiete abstimmen, § 22 Verpackungsgesetz (VerpackG). Dabei sieht das Gesetz Regelungen vor, die gegenüber dem bislang geltenden § 6 Abs. 4 Verpackungsverordnung (VerpackV) deutlich umfangreicher und teilweise inhaltlich geändert sind.

Vor dem Hintergrund der ab 01.01.2019 anzuwendenden Neureglungen wird derzeit die Frage diskutiert, ob mit diesen auch eine Neu beurteilung der steuerlichen Behandlung der sogenannten Mitbenutzungsentgelte einhergehen könnte. Ziel unserer Eingabe ist es, in diesem Punkt zur Herstellung einer hinreichenden Rechtssicherheit eine Klärung mit der Finanzverwaltung herbeizuführen.

Hintergrund

Gem. § 20 Kreislaufwirtschaftsgesetz (KrWG) sind die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger öRE verpflichtet, die in ihrem Gebiet angefallenen und überlassenen Abfälle aus privaten Haushaltungen und Abfälle zur Beseitigung aus anderen Herkunftsbereichen zu verwerten oder zu beseitigen. Da diese Pflichtaufgabe nicht auf private Dritte übertragen werden kann, und weil insoweit nach § 17 KrWG eine Überlassungspflicht der Abfallbesitzer an die öRE besteht, handelt es sich u.a. bei der Hausmüllentsorgung anerkannterweise um eine nichtsteuerbare hoheitliche Tätigkeit.

Ein Bestandteil des durch die öRE zu entsorgenden Hausmülls sind verwertbare Altpapier-Abfälle. Aus diesem Grund haben die öRE in nahezu allen Kommunen Strukturen geschaffen, die auch eine haushaltsnahe Erfassung der kommunalen Papierabfälle sicherstellen. Bei einem großen Anteil der in Haushalten anfallenden Papier-, Papp- und Kartonage-Abfällen handelt es sich jedoch um Verpackungen, für deren Entsorgung die derzeit 10 Betreiber der „Dualen Systeme“ verantwortlich sind.

Da der Aufbau von parallelen Sammelstrukturen für die Erfassung der PPK-Verpackungen volkswirtschaftlich nicht sinnvoll ist, sowie mit dem ausdrücklichen Ziel, die kommunalen Entsorgungseinrichtungen nicht zu gefährden, muss das jeweilige System zur Entsorgung gebrauchter Verkaufsverpackungen im Rahmen der sogenannten Abstimmungsvereinbarung dezidiert auf das vorhandene Sammel- und Verwertungssystem des öRE abgestimmt werden.

Zudem haben Kommunen seit jeher einen Anspruch darauf, dass die dualen Systeme die bestehenden kommunalen Entsorgungsstrukturen entgeltlich mitbenutzen müssen. Dabei ist hervorzuheben, dass auch die Systembetreiber einen entsprechenden Anspruch auf Mitbenutzung haben; es handelt sich also um wechselseitige Ansprüche.

Derzeit sind diese Mitbenutzungsansprüche noch in § 6 Abs. 4 VerpackungV geregelt. Die Regelung ist jedoch knapp formuliert, sehr allgemein gehalten und daher in ihrer praktischen Anwendung stark streitanfällig. Problematisch ist insbesondere, dass nach der Verpackungsverordnung der Anspruch auf Mitbenutzung der kommunalen Entsorgungseinrichtungen nicht ausdrücklicher Bestandteil der oben genannten Abstimmungsvereinbarung ist. Aus diesem Grund haben Kommunen und die Betreiber der dualen Systeme in der Vergangenheit regelmäßig privatrechtliche Vereinbarungen über die Mitbenutzung der kommunalen Altpapiersammlung außerhalb der Vorgaben der Verpackungsverordnung geschlossen.

Die ab 01.01.2019 anzuwendende Regelung zur Mitbenutzung in § 22 Abs. 3 und 4 VerpackG ist gegenüber dem Rechtsrahmen der Verpackungsverordnung deutlich detaillierter, wobei eine wesentliche und für die steuerliche Beurteilung möglicherweise letztlich entscheidende Änderung der Umstand ist, dass die Entgeltregelungen zur Mitbenutzung der kommunalen Entsorgungseinrichtungen nun ausdrücklich Teil der Abstimmungsvereinbarung sind.

Bisherige Handhabung

Derzeit werden entsorgungspflichtige Körperschaften des öffentlichen Rechts als wirtschaftlich tätig angesehen, wenn sie aufgrund von privatrechtlichen Vereinbarungen Aufgaben im Rahmen des § 6 Abs. 3 Satz 1 Verpackungsverordnung vom 21.8.1998 (Duales Systems) durchführen. Dies gilt auch für die Erfassung von Verkaufsverpackungen, die Öffentlichkeitsarbeit, die Wertstoffberatung, die Zurverfügungstellung und die Reinigung von Containerstellplätzen. Damit begründet die entgeltliche Mitbenutzung kommunalen Einrichtungen durch die dualen Systeme bei der Kommune einen Betrieb gewerblicher Art, der sowohl der Ertrag- als auch der Umsatzbesteuerung unterliegt, Abschnitt 4.5 Abs. 6 S. 7, 8 KStR.

In gewisser Weise wird diese Verwaltungsvorschrift durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bestätigt. Dieser befasst sich in seinem Urteil vom 03.04.2012 (I R 22/11) mit der steuerlichen Behandlung der Abfallberatung im Zusammenhang mit den dualen Systemen. Diese Beratungsleistungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Mitbenutzung der kommunalen Entsorgungseinrichtungen stehen, können nach Auffassung des BFH auch von privaten Unternehmen erbracht werden, so dass hier ein BgA anzunehmen sei.

Steuerliche Neubewertung infolge § 22 Verpackungsgesetz?

Wie bereits eingangs angedeutet, wird derzeit innerhalb der Branche und in der Literatur die Frage diskutiert, ob die steuerpflichtige Behandlung der Mitbenutzungsentgelte insbesondere vor dem Hintergrund der künftig anzuwendenden Neureglung in § 22 VerpackG richtig ist. Vor allem besteht die Sorge, dass die in den Rechnungen an die Systembetreiber gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer vor dem Hintergrund der Neuregelung künftig nicht mehr abzugsfähig sein könnte.

Nachfolgend wird – auch unter Berücksichtigung des § 2b UStG – dargestellt, aus welchen Gründen die Bedenken gegen die Behandlung als steuerpflichtige Behandlung bestehen.

Öffentlich-rechtliche Grundlage

Nach § 2b Abs. 1 UStG muss es sich bei der zu beurteilenden Tätigkeit um eine solche im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt handeln. Dem BMF-Schreiben vom 16.12.2016 zufolge ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn die jPdöR auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird. Diese Voraussetzung ist im Falle einer Mitbenutzung unter der Ägide des § 22 VerpackG erfüllt.

Anders als die Regelung des § 6 Abs. 4 VerpackG stellt § 22 Abs. 4 VerpackG klar, dass der Mitbenutzungsanspruch im Rahmen der Abstimmung besteht. Dies hat zur Folge, dass sich der Rechtscharakter der Vereinbarung zwischen öRE und Systembetreibern in Bezug auf die Mitbenutzung deutlich verändert.

Während bislang – wie es auch in Abschnitt 4.5 Abs. 6 S. 7, 8 KStR ausdrücklich dargestellt wird – zwischen den Parteien „privatrechtliche“ Verträge abgeschlossen werden, dürfte künftig eine öffentlich-rechtliche Grundlage für die Leistung des öRE bestehen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Kommune im Rahmen der Abstimmungsvereinbarung in weiten Bereichen einseitige Einflussmöglichkeiten auf die Ausgestaltung der Vereinbarung hat. Dies wird in der Gesetzesbegründung explizit dargelegt, in der insoweit von „starken subordinationsrechtlichen Elementen“ die Rede ist.

Anders als bislang sieht das VerpackG auch einen für die Bestimmung der Höhe der Mitbenutzungsentgelte einen festen Rechtsrahmen vor. Demnach gelten bei der Ermittlung der Mitbenutzungsentgelte die Grundsätze des § 9 Bundesgebührengesetzes. Auch dies unterstreicht den öffentlich-rechtlichen Charakter der Beziehung zwischen öRE und Systembetreiber.

Insbesondere mit Blick auf § 2b UStG ist damit festzustellen, dass jedenfalls die erste Voraussetzung der neuen Vorschrift erfüllt ist, da es sich im Anwendungsbereich des

VerpackG um eine Tätigkeit im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt handeln dürfte. Dies ist gegenüber dem bisherigen Rechtsrahmen ein erheblicher Unterschied, der umsatzsteuerlich beachtlich erscheint.

Führt Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen?

Aus unserer Sicht bestehen zudem berechtigte Zweifel daran, dass die Nichtbesteuerung der Mitbenutzungsentgelte zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen kann, so dass auch die zweite Voraussetzung des § 2b UStG durchaus erfüllt sein könnte.

Dem BMF-Schreiben zufolge ist diese Voraussetzung des § 2b Abs. 1 UStG nicht erfüllt, wenn die jeweilige Tätigkeit der öffentlichen Hand eine Marktrelevanz aufweist. Es muss also die reelle Möglichkeit bestehen, dass öffentlich-rechtliche Körperschaften und private Wirtschaftsteilnehmer marktrelevant aufeinander treffen können und aufgrund der unterschiedlichen Besteuerung die Wettbewerbssituation verfälscht werden könnte.

Unstrittig führt die Nichtbesteuerung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, wenn für die jeweilige Tätigkeit der öffentlichen Hand eine Anschluss- und Benutzungszwang besteht. Dem Wortlaut sowohl des § 6 VerpackV als auch des § 22 VerpackG zufolge ist dies im hier zu beurteilenden Sachverhalt nicht der Fall. Beide Regelungen sehen vor, dass sowohl der öRE als auch die Systembetreiber einen Anspruch auf Mitbenutzung der kommunalen Entsorgungseinrichtungen haben und diesen geltend machen können. Ein entsprechender gesetzlicher Zwang zur Mitbenutzung besteht nicht.

Dennoch erscheint es vorliegend nicht sachgerecht, von einer marktrelevanten Tätigkeit der jeweiligen Kommunen zu sprechen. Der Mitbenutzungsanspruch bezieht sich auf eine kommunale Infrastruktur, die in Erfüllung einer hoheitlichen Aufgabe errichtet wurde. Ziel des § 22 Abs. 4 VerpackG ist es, dort, wo solche Infrastrukturen bestehen, den Wettbewerb zwischen öffentlicher Hand und Privatwirtschaft auszuschließen, indem im Bereich der haushaltsnahen Erfassung von Altpapier Doppelstrukturen vermieden werden. An dem Aufbau solcher Doppelstrukturen haben dabei weder die betroffenen Kommunen noch die privaten Entsorger ein erkennbares Interesse. Daher reicht es zur Erreichung der gesetzgeberischen Ziele auch aus, wechselseitige Mitbenutzungsansprüche zu gewähren.

Der Anordnung eines öffentlich-rechtlichen Anschluss- und Benutzungszwangs bedarf es dabei nicht. Dennoch hat die Regelung zur Folge, dass in keinem uns bekannten Fall, eine bestehende kommunale Entsorgungsinfrastruktur für die haushaltsnahe Altpapiererfassung nicht vom dualen System mitbenutzt werden würde.

Es erscheint damit allenfalls theoretisch vorstellbar, dass neben der kommunalen Entsorgungseinrichtung noch eine zweite, privatwirtschaftliche Altpapierfassung erfolgt. Damit ist ein reeller, auch nur potentieller Wettbewerb in diesem Bereich nicht gegeben. Allenfalls in solchen Kommunen, in denen - historisch bedingt - entsprechende kommunale Infrastrukturen nicht existieren, gibt es entsprechende privatwirtschaftlich Sammelstrukturen. Hierbei handelt es sich jedoch um seltene Ausnahmen, die aus unserer Sicht nicht ausreichen, um hier zwingend größere Wettbewerbsverzerrungen infolge der Nichtbesteuerung der öRE anzunehmen.

Damit sprechen aus unserer Sicht gute Gründe dafür, dass auch die zweite Voraussetzung des § 2b UStG vorliegend erfüllt ist und die Mitbenutzungsentgelte zumindest im Geltungsbereich des VerpackG als nichtsteuerbar angesehen werden können. Auch bei Anwendung der alten Rechtslage (§ 2 Abs. 3 UStG aF) kann dabei nichts anderes gelten.

Fazit

Mit unserer Stellungnahme möchten wir dazu beitragen, dass die Rechtsverhältnisse zwischen öRE und Systembetreibern im Geltungsbereich des VerpackG rechtssicher geklärt sind, bevor das Gesetz in Kraft tritt.

Wir gehen davon aus, dass die Mitbenutzung der kommunalen Entsorgungseinrichtungen nach § 22 Abs. 4 VerpackG als nichtsteuerbar angesehen werden können. Dies gilt sowohl bei Anwendung des § 2b UStG, der jedoch in den meisten Fällen wohl erst ab dem 01.01.2021 anzuwenden sein wird, als auch bei Anwendung der alten Rechtslage (§ 2 Abs. 3 UStG aF).

Es wäre aus Gründen der Rechtssicherheit sowohl für die Kommunen als auch für die Systembetreiber wichtig, dass noch vor Anwendung des § 22 VerpackG zum 01.01.2019 hierzu eine ausdrückliche Klarstellung durch die Finanzverwaltung erfolgt.

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.