

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

E-Mail



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Gs/We
Tel.: +49 30 240087-68
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

27. Mai 2026

Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf eines BMF-Schreibens zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen in der Entsorgungswirtschaft bei Anwendung des § 2b UStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit zur Stellungnahme zu dem im Betreff genannten Entwurf eines BMF-Schreibens. Dazu haben wir Rückmeldungen aus der Praxis erhalten, die wir mit der Bitte um Ergänzung des Schreibens gerne an Sie weiterreichen.

Der Entwurf ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) im Grundsatz gelungen, so dass es sich bei den von uns kommentierten Punkten lediglich um weitere aus Sicht der Praxis notwendige Klarstellungen handelt.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen können Sie der nachfolgenden Stellungnahme entnehmen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

i. A. Meik Eichholz
Abteilungsleiter

i. A. Oliver Glückselig
Referatsleiter

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Entwurf eines BMF-Schreibens
zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen in der
Entsorgungswirtschaft bei Anwendung des § 2b UStG**

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

27. Mai 2026

Zu Rz. 1: Steuerpflicht von Verwertungsumsätzen in der kommunalen Entsorgungswirtschaft

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nach den allgemeinen Regelungen des § 2 Abs. 1 UStG als Unternehmer anzusehen, wenn sie selbstständig eine wirtschaftliche und damit nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausüben. In Rz. 1 Satz 3 des Entwurfs heißt es: „Eingeschränkt wird dies nur in den Fällen des § 2b.“ Damit folgt der Entwurf der Gesetzessystematik und greift diese auf, ohne jedoch konkrete Beispiele oder Leitlinien anzuführen, die die Rechtsanwendung im Bereich der Entsorgungswirtschaft erleichtern könnten. Auch fehlt eine Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 14. November 2019, BStBl. I, S. 1140 bzw. auf die Abschn. 2b.1 und 2 UStAE.

Petitum:

Wir regen daher an, folgende Ergänzungen einzufügen:

1. Aufnahme eines Klammerzusatzes in Rz. 1 nach dem Satz „*Eingeschränkt wird dies nur in den Fällen des § 2b UStG*“ (vgl. Abschn. 2b.1 und 2 UStAE). (...)
2. Einfügung einer Rz. 1a:

„Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit im Bereich der Entsorgungswirtschaft regelmäßig dann vorliegt, wenn

- (1) im Rahmen der Abfallbehandlung Stoffe, Energie oder sonstige Produkte erzeugt und entgeltlich an Dritte geliefert oder in bestehende Absatzmärkte (z. B. Energie- oder Rohstoffmärkte) eingespeist werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die zugrundeliegende Abfallentsorgung hoheitlich veranlasst ist;*
- (2) die betreffende Leistung eine eigenständige Wertschöpfungsstufe darstellt, die über die bloße Erfüllung der öffentlich-rechtlichen Entsorgungspflicht hinausgeht. Das ist insbesondere der Fall, wenn Maßnahmen der Sortierung, Aufbereitung oder Umwandlung zur Steigerung von Verwertungserlösen erfolgen;*
- (3) die Tätigkeit organisatorisch und funktional verselbständigt ist oder ein eigenständiger wirtschaftlicher Zweck mit ihr verfolgt wird (bspw. die Nutzung von Marktchancen).“*

Zu Rz. 2: „Hoheitliche Hilfsgeschäfte“ und Klarstellungen in Bezug auf die Verwertung bzw. Abfuhr von Abfällen

Nach bisherigem Recht wurden bestimmte Verwertungsgeschäfte als sog. hoheitliche Hilfsgeschäfte angesehen und waren mangels Betriebs gewerblicher Art (BgA) nicht umsatzsteuerbar. Nach der neuen Rechtslage (§ 2b UStG) entfällt diese Privilegierung. Mit Geltung von § 2b UStG sind Verwertungstätigkeiten grundsätzlich wirtschaftliche Tätigkeiten und damit steuerbare und steuerpflichtige Leistungen i. S. d. UStG.

Im Ergebnis wird sich die Steuerpflicht für Entsorgungsträger und deren Vertragspartner regelmäßig nicht nachteilig auswirken, da in beiden Fällen der Abnehmer ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer ist, der den Vorsteuerabzug jedenfalls anteilig geltend machen kann. Davon zu unterscheiden und getrennt zu betrachten sind die jeweiligen Aufwands- und Dokumentationspflichten, die im Rahmen der Vorsteueraufteilung anfallen, und die sich für juristische Personen des öffentlichen Rechts komplex und zeitintensiv gestalten können.

Aus der im Entwurf in Rz. 2 dargestellten Steuerbarkeit der „regelmäßig“ in privatrechtlicher Handlungsform erfolgenden Verwertung von Abfällen, die öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger im Rahmen einer hoheitlichen Tätigkeit einsammeln, folgt, dass es auch Sonderkonstellationen geben kann, in denen die Verwertung öffentlich-rechtlich erfolgt (bspw. Beleihung). Die zwei folgenden Sätze im Entwurf sowie die Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 16. November 2026, BStBl. I, S. 1451 stellen im Weiteren klar, dass es für die Steuerbarkeit nicht darauf ankommt, ob es sich bei der Verwertung um ein hoheitliches Hilfsgeschäft handelt. Daraus folgt, im Einklang mit der Gesetzessystematik von § 2b UStG, dass das hoheitliche Hilfsgeschäft künftig kein taugliches Abgrenzungskriterium mehr darstellt. Vielmehr kommt es entscheidend darauf an, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen öffentlicher Gewalt handelt und ob die Nichtbesteuerung zu Wettbewerbsverzerrung führt. Aus der Passage im Entwurf folgt u. E. hingegen nicht, dass es nicht nach wie vor Sonderkonstellationen geben kann, in denen die Verwertung unselbstständiger Bestandteil der Daseinsvorsorge ist. Wir begrüßen daher die gewählte Formulierung im Entwurf, da sie Sonderkonstellationen in engen Ausnahmefällen weiterhin zulässt.

Beispiel:

Kommune betreibt Abfallentsorgung als Gesamtleistung; erhebt Gebühren nach KAG; umfasst Einsammeln, Transport, Behandlung und Verwertung im Rahmen der Verbrennung mit Energiegewinnung. Eine gesonderte Vermarktung erfolgt nicht, Verwertungserlöse fließen in die Gebührenkalkulation mit ein. In diesen Fällen ist § 2b Abs. 1 UStG erfüllt; allerdings fehlt es an einer Verwertungsleistung am Markt und damit an einer Wettbewerbssituation, so dass eine Wettbewerbsverzerrung ausgeschlossen ist. In diesen Sonderkonstellationen, die in der Praxis durchaus vorkommen, fällt nach wie vor keine Umsatzsteuer auf die Verwertung an.

Petitum:

Die bislang im Anwendungserlass stehende Regelung in Abschn. 2.11 Abs. 4 UStAE sollte gestrichen werden.

Es wäre zudem eine Klarstellung dahingehend wünschenswert, ob die Nichtsteuerbarkeit der Abfuhr von Abfällen auch für die Abfuhr von Abfall aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen (Gewerbemüll) gilt oder ob die Nichtsteuerbarkeit nur für die Abfuhr zur Entsorgung von Abfall aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen (Gewerbemüll) gilt. Aktuell wird von Seiten der Finanzverwaltung häufig die Auffassung vertreten, dass diese Steuerbarkeit nur gilt, soweit sich der öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger gegenüber dem Gewerbetreibenden vertraglich dazu verpflichtet, den bei diesem zur Beseitigung anfallenden Gewerbemüll zu verwerten. Wird an dieser Auffassung festgehalten?

Zu Rz. 4: Vorsteuerabzug bei Aufwendungen, die unternehmerisch und nicht wirtschaftlich genutzt werden

In Rz. 4 des Entwurfs wird darauf verwiesen, dass bei Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Anteils der unternehmerischen Nutzung die im BMF-Schreiben vom 12. Juni 2024 (BStBl. I 2024, S. 1041) aufgezeigten Methoden angewandt werden können. Durch diesen Verweis wird auf die zukünftige Behandlung des Vorsteuerabzugs bei BgA eingegangen. In Rz. 10 des BMF-Schreibens vom 12. Juni 2024 wird ausgeführt, dass es keine besonderen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Höhe der abzugsfähigen Vorsteuer bei abgrenzbaren Teilbereichen mit kaufmännischem Rechnungswesen (z. B. entsprechend geführter BgA, § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) geben sollte.

Aus unserer Sicht wäre es für die öffentlich-rechtlich organisierte Entsorgungswirtschaft – auch wenn ein BgA für die Umsatzsteuerbesteuerung ab 1. Januar 2027 ausgeführte Leistungen nicht mehr relevant ist – dennoch hilfreich in diesem BMF-Schreiben auf die Umsatzbesteuerung von BgAs, die vor dem 1. Januar 2027 begründet wurden, einzugehen. Das BMF-Schreiben kann nicht alle möglichen Fallkonstellationen, in denen wirtschaftliche Leistungen, die ab 1. Januar 2027 von der öffentlich-rechtlich organisierte Entsorgungswirtschaft erbracht werden, und den damit einhergehenden Vorsteuerabzug vollständig abdecken bzw. regeln.

Petitum:

Für eine angemessene Übergangsfrist wäre es für die öffentlich-rechtlich organisierte Entsorgungswirtschaft hilfreich, wenn im BMF-Schreiben ausgeführt werden würde, dass die bisherigen umsatzsteuerlichen Behandlungen von Leistungen, die von einem BgA vor dem 1. Januar 2027 erbracht wurden, grundsätzlich auch bei der Umsatzsteuerbesteuerung nach § 2b UStG weiterhin gelten.

Zu Rz. 5: Vorsteuerabzug für die Errichtung und den Betrieb einer Deponie

• Errichtung und Betrieb einer Deponie

In Rz. 5 werden Aussagen zum Vorsteuerabzug für die Errichtung und den Betrieb einer Deponie getroffen. Wir empfehlen, dass der Begriff „Betrieb“ definiert wird. Der Begriff umfasst nach unserer Einschätzung die folgenden Betriebsphasen einer Deponie: den Ablagerungsbetrieb, den Stilllegungsbetrieb (einschließlich Rekultivierung des Deponiekörpers) sowie die Nachsorge. Dagegen fällt die Nachnutzung einer Deponiefläche, nachdem die Deponie von der zuständigen Behörde aus der Nachsorge entlassen wurde, nicht mehr unter den Begriff Betrieb.

In Rz.5 wird zum Vorsteuerabzug bei Deponien folgendes ausgeführt: *„Hingegen besteht hinsichtlich der Errichtung und des Betriebs einer Deponie an sich kein Recht auf Vorsteuerabzug, da derartige Leistungsbezüge im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Abfallbeseitigung (und damit einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit im engeren Sinne) stehen. Ein*

nur mittelbar verfolgter Zweck, z. B. mit dem aus dem gelagerten Abfall gewonnenen Deponiegas Strom zu erzeugen, reicht für einen Vorsteuerabzug nicht aus (vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2 UStAE).“

Eine Vielzahl von Betrieben der öffentlich-rechtlich organisierten Entsorgungswirtschaft, die in eigenen Deponien einen Ablagerungsbetrieb unterhalten bzw. unterhalten haben, haben einen BgA Deponie begründet. Die umsatzsteuerbaren Leistungen eines BgA Deponie umfassen u. a. die Annahme und Ablagerung von Abfällen zur Beseitigung, die außerhalb des Entsorgungsgebietes der öffentlich-rechtlich organisierten Entsorgungswirtschaft angefallen sind, oder von Abfällen, deren Beseitigung nicht zu den hoheitlichen Aufgaben der öffentlich-rechtlich organisierten Entsorgungswirtschaft gehören. In diesen Fällen steht der öffentlich-rechtlich organisierten Entsorgungswirtschaft nach unserer Einschätzung ein Vorsteuerabzug für bezogene Leistungen für den Betrieb (soweit diese dem BgA zuzurechnen sind) zu.

Im Zuge des Betriebes einer Deponie kann es aus genehmigungsrechtlichen Auflagen oder technischen Vorgaben notwendig sein, Deponieersatzbaustoffe (Deponieersatzbaustoffe sind mineralische Abfälle, die als Ersatz für Primärrohstoffe beim Bau, Betrieb und der Rekultivierung von Deponien (Klasse 0 bis III) eingesetzt werden.), wie z. B. Bodenaushub, Recyclingbaustoffe, Baggergut oder Hausmüllverbrennungssasche, in der Deponie einzubauen. Aus unserer Sicht sollten in dem BMF-Schreiben hierzu Ausführungen gemacht werden. Sollte die öffentlich-rechtlich organisierte Entsorgungswirtschaft für die Annahme und Verwertung des Deponieersatzbaustoffes ein Entgelt bekommen und ist diese Leistung umsatzsteuerbar, dann sollte ihr für Leistungen, die bezogen wurden, um den Einbau des Deponieersatzbaustoffes zu realisieren, auch ein Vorsteuerabzug zustehen. In den Fällen, in denen für den Erwerb von Deponieersatzstoffen Entgelt gezahlt wurde, sollte für den Aufwand, der einem BgA Deponie zuzuordnen ist, ebenfalls ein Vorsteuerabzug zustehen.

Petitum:

Rz. 5 sollte um eine Definition des Begriffs „Betrieb“ einer Deponie ergänzt werden, die Ablagerungsbetrieb, Stilllegung einschließlich Rekultivierung sowie Nachsorge umfasst. Zudem sollte klargestellt werden, dass ein Vorsteuerabzug besteht, soweit Leistungen dem BgA Deponie zuzurechnen sind und im Zusammenhang mit umsatzsteuerbaren Tätigkeiten stehen. Schließlich sollten Regelungen zum Vorsteuerabzug beim Einsatz bzw. Erwerb von Deponieersatzbaustoffen aufgenommen werden.

• Vorsteuerabzug

Im Hinblick auf den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen bei Anwendung des § 2b UStG gelten die allgemeinen Regeln. Die Steuerpflicht der Verwertungsgeschäfte führt dazu, dass den Entsorgungsträgern anders als bisher der uneingeschränkte Vorsteuerabzug nach § 15 UStG zusteht. Ausdrücklich wird im Entwurf auf Abschn. 15.2b Abs. 2 UStAE verwiesen und ausgeführt, dass ein nur mittelbar verfolgter Zweck für den Vorsteuerabzug nicht ausreicht.

Wir möchten an dieser Stelle darauf hinweisen, dass es nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH für den Vorsteuerabzug nicht nachteilig ist, wenn mit den Eingangsumsätzen lediglich mittelbare Zwecke verfolgt werden (EuGH Urte. v. 1. Oktober 2020, C-405/19, Vos Aannemingen BVBA; Urte. v. 16. September 2020, C-528/19, BFH, Urte. v. 16. Dezember 2020, XI R 26/20 (XI R 28/17)). Der XI. Senat des BFH hat das EuGH-Urteil Mitteldeutsche Hartstein-Industrie zum Anlass genommen, seine Rechtsprechung, wonach mittelbare Zusammenhänge für das Recht, Vorsteuern abziehen zu können, nicht ausreichen, aufzugeben. Die Finanzverwaltung hat das BFH, Urte. v. 16. Dezember 2020, XI R 26/20 (XI R 28/17) in Abschn. 15.2b Abs. 2a UStAE zwar berücksichtigt, wendet dies aber nur sehr eingeschränkt an. Ein mittelbarer Zweck reicht für den Vorsteuerabzug demnach aus, wenn die Eingangsleistung zur Ermöglichung der eigenen unternehmerischen Tätigkeit erforderlich ist und der Vorteil für Dritte nebensächlich bleibt.

Petitum:

Wir regen daher an, den Verweis auf den UStAE in Rz. 5 des Entwurfs um Abschn. 15.2b Abs. 2a entsprechend zu ergänzen und die Rechtsprechung umzusetzen. Eine Ergänzung könnte wie folgt lauten:

„Ein nur mittelbar verfolgter Zweck, z. B. mit dem aus dem gelagerten Abfall gewonnenen Deponiegas Strom zu erzeugen, reicht regelmäßig für einen Vorsteuerabzug nicht aus (vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2 UStAE; Abschnitt 15.2b Abs. 2a UStAE).“

Zu Rz. 7: (anteiliger) Vorsteuerabzug aus Vorleistungen

Das Einsammeln und ggf. Sortieren der Abwässer, Bioabfälle usw. sowie des Altpapiers berechtigen nach dem Entwurf zumindest anteilig zum Vorsteuerabzug, weil die betreffenden Leistungsbezüge nicht nur der Erfüllung der hoheitlichen Entsorgungspflichten dienen, sondern anteilig auch in die Kosten für die unternehmerischen Verwertungsumsätze einfließen. Diese Klarstellung ist aus Sicht der BStBK zu begrüßen.

Die Aufteilung der Vorsteuern nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung (Abschn. 15.17 Abs. 2 UStAE) ist bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand möglich. Wir begrüßen daher den Verweis auf das BMF-Schreiben vom 12. Juni 2024, BStBl. I 2024, S. 1041, das besondere Regelungen zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen beinhaltet und den Einnahmeschlüssel als ein Beispiel konkretisiert. Damit wird deutlich, dass der Einnahmeschlüssel als praktikabler Aufteilungsmaßstab angewendet werden kann, andere Möglichkeiten der Vorsteueraufteilung nach sachgerechten Maßstäben, wie Haushaltsansätze o. ä., aber nicht ausgeschlossen sind.

Als zu berücksichtigende Einnahmen für eine Aufteilung kommen insbesondere Verwaltungserlöse, Entgelte für die Mitbenutzung nach § 22 Abs. 3 und 4 VerpackG, Gebühreneinnahmen des öffentlichen Entsorgungsbetriebs und ggf. erhaltene Zuschüsse in Betracht (insoweit ist § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG zu beachten).

Petitum:

Zum besseren Verständnis schlagen wir die Aufnahme von zwei weiteren konkreten Beispielen nach Beispiel 2 in Rz. 8 vor, bei denen der Erlös aus der Verwertung sowie evtl. Mitbenutzungsentgelte der dualen Systeme zwar nach § 2b UStG der Umsatzsteuer unterliegen, während gleichzeitig die für die Vorhaltsaufgabe anfallende Gebühr nicht der Umsatzsteuer unterworfen ist, wie bspw. im Bereich der Altpapierentsorgung.

Die Beispiele könnten wie folgt lauten:

„Beispiel 3: Satzung enthält keine gesonderte Gebühr für die Entsorgung: Eingangsleistungen (z. B. Sammeln, Transport usw.) stehen in einem ausschließlichen und unmittelbaren Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Umsätzen (Verwertungserlöse und Mitbenutzungsentgelte der dualen Systeme). Sofern die steuerpflichtigen Einnahmen aus der Entsorgung die Ausgaben übersteigen (bspw. im Rahmen einer Jahresbetrachtung) und eine Kostendeckung vorliegt, ist nicht von einer Finanzierung über nicht steuerbare Gebühren auszugehen.

Übersteigen die Ausgaben die steuerpflichtigen Einnahmen besteht mangels Kostendeckung kein ausschließlicher Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einnahmen, da die Kosten für die Entsorgung, durch die nicht steuerbaren Gebühren mitfinanziert werden. Die Eingangsleistungen gehen anteilig auch in nicht steuerbare Gebühren ein. Vorsteueraufteilung analog § 15 Abs. 4 UStG nach dem Verhältnis der steuerpflichtigen zu den gesamten Einnahmen.

Beispiel 4: Satzung beinhaltet eine gesonderte Gebühr für die Entsorgung: Eingangsleistungen (z. B. Sammeln, Transport usw.) gehen anteilig in steuerpflichtige Einnahmen sowie nicht steuerbare Gebühren ein. Vorsteueraufteilung analog nach § 15 Abs. 4 UStG nach dem Verhältnis der steuerpflichtigen zu den gesamten Einnahmen des Bereichs.“