



# Anwendung der Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes in der Recycling- / Entsorgungsbranche

## Einleitung

Im Dezember 2008 veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ein Schreiben zum steuerlichen Umgang mit tauschähnlichen Umsätzen (IV B8-S7203/07/10002 BStBl 2008). In dem Schreiben erläutert das Ministerium, wann bei der Entsorgung werthaltiger Abfälle ein tauschähnlicher Umsatz vorliegt.

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Bei vor dem 1. Juli 2009 abgeschlossenen Verträgen über die Lieferung oder die Entsorgung von Abfällen wird es bis zum 31. Dezember 2010 nicht beanstandet, wenn die Beteiligten davon ausgegangen sind, dass kein tauschähnlicher Umsatz vorliegt. Dies gilt nicht für die Lieferung oder die Entsorgung von Materialabfall, der z. B. bei der Be- oder Verarbeitung bestimmter Materialien, die selbst keine Abfallstoffe sind, anfällt (Abschn. 153 Abs. 2 Sätze 1 bis 4 UStR). Für ab dem 1. Juli 2009 abgeschlossene Verträge sind die BMF-Grundsätze mit der differenzierten Betrachtung von Dienstleistung und Materialbewertung anzuwenden.

Ziel dieses Papiers ist es den betroffenen Unternehmen die Anwendung des Prinzips des tauschähnlichen Umsatzes zu erleichtern, indem Anwendungsbeispiele gegeben und ein Entscheidungsbaum abgebildet wurde.

Das Papier ist Ergebnis einer Abstimmung der Verbände: Bundesverband der Deutschen Entsorgungs-, Wasser- und Rohstoffwirtschaft e.V. (**BDE**) Wirtschafts- und Arbeitgeberverband, Bundesvereinigung Deutscher Stahlrecycling- und Entsorgungsunternehmen e.V. (**BDSV**), Bundesverband Altöl e.V. (**BVA**), Bundesverband Sekundärrohstoffe und Entsorgung e.V. (**bvse**), Interessengemeinschaft der Aufbereiter und Verwerter von Müll-verbrennungsschlacken (**IGAM**), Interessengemeinschaft der Thermischen Abfallbehandlungsanlagen in Deutschland e.V. (**ITAD**), Verband Deutscher Metallhändler e.V. (**VDM**), Verband kommunale Abfallwirtschaft und Stadtreinigung e.V. im VKU (**VKS**).

## **A. Anwendung der Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes: Voraussetzungen**

### **I. Tauschähnlicher Umsatz, was ist das?**

Das Umsatzsteuerrecht kennt grundsätzlich die so genannte Lieferung und die sonstige Leistung. Üblicherweise besteht die Gegenleistung des Vertragspartners in der Zahlung von Geld. In diesen Fällen bereitet es keine Schwierigkeiten, die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer zu finden. Sie entspricht dem Nettobetrag der als Gegenleistung vereinbarten Zahlung. Anders ist es, wenn als Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht (nur) ein Geldbetrag, sondern vielmehr wiederum eine sonstige Leistung vereinbart wird. In diesen Fällen, in denen die Gegenleistung für eine sonstige Leistung wiederum in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht, spricht man von tauschähnlichem Umsatz (§ 3 XII UStG), gegebenenfalls zu- oder abzüglich einer (Differenz-)Zahlung (Baraufgabe). Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ergibt sich in diesen Fällen aus dem so genannten gemeinen Wert der jeweiligen Gegenleistung, zuzüglich beziehungsweise abzüglich der Baraufgabe (§ 10 II UStG).

#### **Beispiel:**

Der Juwelier erhält zur Fertigung eines Goldrings eine Vergütung in Höhe von 500,00 €. Das Material (Gold) wird ihm vom Auftraggeber gestellt. Den so genannten Feilstaub (Bearbeitungsabfall) darf er behalten. In diesem Fall besteht die Gegenleistung für die Fertigung des Goldrings (= sonstige Leistung) in der Lieferung des Feilstaubes zuzüglich der Baraufgabe in Höhe von 500,00 €. Anregung: Unter der Annahme, dass der Wert des Feilstaubes, den der Juwelier behalten darf, 100 € beträgt, wäre die eigentliche Leistung des Juweliers 600 € wert gewesen, entsprechend läge die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer auf seiten des Juweliers bei 600 €. 100 € hätte der Juwelier dem Auftraggeber gutzuschreiben.

## II. Tauschähnlicher Umsatz und Entsorgungswirtschaft

In der Entsorgungswirtschaft wird durch Erfüllung der Entsorgungsleistung grundsätzlich vom Entsorger eine sonstige Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts erbracht. Ein tauschähnlicher Umsatz liegt dann vor, wenn auch als Gegenleistung eine Lieferung anzunehmen ist. Dies ist grundsätzlich dann der Fall, wenn Wertstoffe im Abfall enthalten sind. Wertstoffe sind Materialien, die mit positivem Marktwert weitergegeben werden können.

### **Beispiel:**

Ein Unternehmen A liefert einen Container mit aluminiumhaltigem Abfall an Entsorger E. Es ist eine Zahlung von A an E in Höhe von 500 € zzgl. MwSt. vereinbart. Unter Anwendung des Prinzips des tauschähnlichen Umsatzes hätte E den Wert des Aluminiums (Annahme 200 €) an A gutzuschreiben und A eine Rechnung über eine Entsorgungsleistung in Höhe von 700 € zzgl. MwSt. zu stellen. Gleichsam hätte E gegenüber A einen Anspruch auf eine Rechnung über die Lieferung des Aluminiums in Höhe von 200 € zzgl. MwSt (§ 14 II Nr. 2 Satz 2 UStG.)

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat durch Hinweise der Branchenverbände erkannt, dass die pauschale Umsetzung dieses Grundsatzes zu praktischen Schwierigkeiten führt und aus diesem Grunde mit dem BMF-Schreiben vom 01.12.2008 (BStBl. I 2008, S. 992) Vereinfachungsregelungen formuliert.

Grundsätzlich ist im BMF-Schreiben in **Punkt 1** geregelt, dass die Prinzipien des tauschähnlichen Umsatzes nur anzuwenden sind, wenn der Entsorgung (als Dienstleistung) eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Ferner muss nach den **übereinstimmenden** Vorstellungen der Vertragspartner der Abfallwert das vereinbarte Entsorgungsentgelt beeinflusst haben.

In **Punkt 2** des BMF-Schreibens wird dargestellt, dass aus **Vereinfachungsgründen** ein tauschähnlicher Umsatz **grundsätzlich nur** vorliegt, wenn die Beteiligten **ausdrücklich** hierauf gerichtete Vereinbarungen getroffen haben, bzw. diese Beeinflussung offensichtlich ist. Eine Offensichtlichkeit wird beispielhaft beschrieben, wobei in den Beispielen aa) bis cc) neben der Vereinbarung über das Entsorgungsentgelt immer eine Zusatzvereinbarung über eine Preisanpassung vorliegen muss. Das Beispiel dd) unterstellt tauschähnlichen Umsatz, wenn es für den überlassenen Abfall (Wertstoff) einen allgemein zugänglichen Marktpreis gibt. Alle Beispiele haben die Gemeinsamkeit, dass trotz offensichtlicher Verrechnung des Wertstoffes mit der Entsorgungsleistung der Abfallbesitzer eine Zahlung an den Entsorger leisten muss.

In einem Schreiben des niedersächsischen Finanzministeriums vom 19.05.2009, das mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der anderen Länder abgestimmt ist, wird darüber hinaus deutlich gemacht, dass tauschähnlicher Umsatz **nicht** anzunehmen ist, wenn der Entsorger dem Abfallerzeuger oder –besitzer eine Vergütung (Wertstoff-Gutschrift) für den gelieferten Abfall gewährt, ohne dass zugleich eine Entsorgungsleistung **ausdrücklich** vereinbart oder – wie z.B. bei Ausstellen eines Entsorgungsnachweises – offensichtlich ist. Es ist vielmehr entsprechend der Zahlungsrichtung von einer bloßen Abfalllieferung auszugehen.

Ob im Einzelfall das Prinzip des tauschähnlichen Umsatzes anzuwenden ist, kann in der Regel über folgende Prüfschritte ermittelt werden:

### **1. Sind Wertstoffe im Abfall enthalten?**

Sind keine Wertstoffe im Abfall enthalten, sind die Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes nicht anzuwenden.

#### **Beispiel:**

Entsorger E. entsorgt beim Gemüsehändler G. 2 Tonnen vergammeltes Obst. Im Abfall sind keine Wertstoffe enthalten, es liegt eine reine Entsorgungsleistung vor, so dass die Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes nicht anzuwenden sind.

Ist der Abfall selber ein Wertstoff oder sind nur einzelne Inhaltsstoffe des Abfalls werthaltig, bedarf es weiterer Prüfungen.

### **2. Liegen eindeutige Vereinbarungen vor, die eine Entsorgungsleistung und eine Wertstofflieferung beinhalten?**

Wenn dies der Fall ist, müssen die wechselseitigen Leistungen durch Rechnung und Wertstoff-Gutschrift fakturiert werden.

#### **Beispiel:**

Entsorger E entsorgt für die Deutsche Bahn Betonschwellen und vereinbart für die Entsorgung einen Preis von 10 € je Tonne. Für die in den Betonschwellen enthaltene Bewehrung wird eine Vergütung in Höhe von 4 € je Tonne vereinbart. Entsorger E muss eine Rechnung über 10 €/t als Entsorgungsleistung erstellen, sowie eine Wertstoff-Gutschrift (oder Rechnungsstellung durch die Deutsche Bahn) über 4 €/t.

**Beispiel:**

Abrissunternehmer A bietet Bauunternehmen B den Abriss eines Gebäudes an. Er verlangt für den Abriss und die Entsorgung von Abfall und Schrott 25.000 € pauschal. Aus dieser Vereinbarung geht eindeutig hervor, dass der Wert des Schrottes mit der Abriss- und Entsorgungsleistung verrechnet wurde. Der Schrott müsste separat vergütet werden.

Liegen keine eindeutigen Vereinbarungen vor, bedarf es weiterer Prüfungen.

**3. Ist nur eine Leistung vereinbart (Entsorgungsleistung oder „Kauf von Abfällen“ – im Entscheidungsbaum gleichzusetzen mit: entweder eine Rechnung oder eine Wertstoff-Gutschrift), ist die Zahlungsrichtung entscheidend.**

**3a. Kauf des Abfalls durch den Entsorger/Entsorger bezahlt an Abfallbesitzer**

In diesen Fällen liegt grundsätzlich kein tauschähnlicher Umsatz, sondern eine reine Abfalllieferung vor, wenn nicht offensichtlich der Entsorgungsleistung eine eigene wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Dies soll dann der Fall sein, wenn z.B. ein Entsorgungsnachweis ausgestellt werden muss.

**Beispiel:**

Entsorger E. holt Kabelreste bei Bauunternehmer B. ab. Er zahlt B. 1.000 € je Tonne.

Der Abholung kommt keine eigene wirtschaftliche Bedeutung im Sinne einer Entsorgungsleistung zu, so dass lediglich eine Lieferung des Materials von B. an E. anzunehmen ist. Die Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes sind nicht anzuwenden. Diese Regelung gilt unabhängig von sog. Preisanpassungsklauseln oder existierenden Indizes.

**Beispiel:**

Entsorger E entsorgt bei Kunde K Bleibatterien. E zahlt 100 €/t an K. Da es sich um gefährlichen Abfall handelt, stellt er K einen Entsorgungsnachweis aus.

Aufgrund der Zahlungsrichtung ist zwar zunächst nicht von einem tauschähnlichen Umsatz auszugehen, durch das Ausstellen eines Entsorgungsnachweises unterstellt die Finanzverwaltung allerdings, dass eine Entsorgungsleistung vorliegt, der (dokumentiert durch den Entsorgungsnachweis) eine eigene wirtschaftliche Bedeutung aus Sicht des Kunden K zukommt. Insofern sind die Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes anzuwenden.

### 3b Entgeltliche Entsorgungsleistung/Abfallbesitzer zahlt an Entsorger

Wird seitens des Entsorgers nicht ein Entgelt für den Abfall, sondern vom Abfallbesitzer ein Entgelt für die Entsorgung gezahlt, ist zunächst **nicht** von einem tauschähnlichen Umsatz auszugehen.

#### Beispiel:

Aufbereiter A vereinbart mit MVA M für die Entsorgung von Schlacke ein festes Entgelt von 20 €/t. Für die Schlacke existiert kein öffentlich zugänglicher Marktpreis, es sind keine Preisanpassungsklauseln vereinbart. Das Prinzip des tauschähnlichen Umsatzes muss nicht angewendet werden.

Existieren **neben** der Vergütung für die Entsorgungsleistung weitere vertragliche Vereinbarungen, ist zu prüfen, ob sich aus diesen Regelungen ergibt, dass der Wert des Abfalls die Höhe des Entsorgungsentgeltes beeinflusst hat. Gleiches gilt, wenn offensichtlich ist, dass der Wert des Abfalls den Preis der Entsorgungsleistung beeinflusst hat. Dies soll nach Auffassung des BMF dann der Fall sein, wenn:

- Abfallbesitzer und Entsorger neben einem festen Entsorgungsentgelt Preisanpassungsklauseln (abhängig von der Preisentwicklung des Materials), Beteiligung des Abfallbesitzes am Weiterveräußerungserlös oder eine Abhängigkeit des Entsorgungsentgeltes von der Qualität des Abfalls vereinbaren, da diese Klauseln auf einen Wertstoff schließen lassen oder aber
- für den übernommenen Abfall ein allgemein bekannter Preis zum Beispiel über Börsenindizes, Preislisten der Verbände, EUWID usw. vorhanden ist.

#### Beispiel:

Entsorger E vereinbart mit Hersteller H. für die Entsorgung von Kühlschränken einen festen Entsorgungspreis von 80 € je Tonne mit der Zusatzvereinbarung, dass sich der Preis entsprechend der Entwicklungen des Stahlpreisindex verändert.

Die Preisanpassungsklausel führt zur Anwendung der Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes, da über die „Nebenvereinbarung“ (Preisanpassungsklausel) dokumentiert wird, dass sich beide Vertragsparteien des Wertstoffinhalts bewusst sind.

#### Beispiel:

Entsorger E vereinbart mit Privatmann P für die Entsorgung eines 6 m<sup>3</sup> Container Baustellenmischabfall einen festen Entsorgungspreis in Höhe von 250 €. Zusätzlich wird vereinbart, dass sich der Preis um 50 € reduziert, wenn der Schrottanteil im Abfall 5 Gewichtsprozent übersteigt.

Die an der Qualität des Abfalls orientierte Vergütung führt zur Anwendung der Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes, da auch hier über die Nebenvereinbarung dokumentiert wird, dass sich beide Vertragsparteien um den Wertstoffinhalt wissen und ihm eine wirtschaftliche Bedeutung beimessen.

### Beispiel:

Entsorger E vereinbart mit der Unternehmen U die Entsorgung von Altpapier der Qualität B12. Es ist lediglich ein festes Entsorgungsentgelt von 10 € je Tonne vereinbart. Für das Altpapier besteht ein entsprechender öffentlich zugänglicher Preisindex (der in der Zeitschrift Euwid veröffentlichte Preis liegt zwischen 15 €/t und 20 €/t).

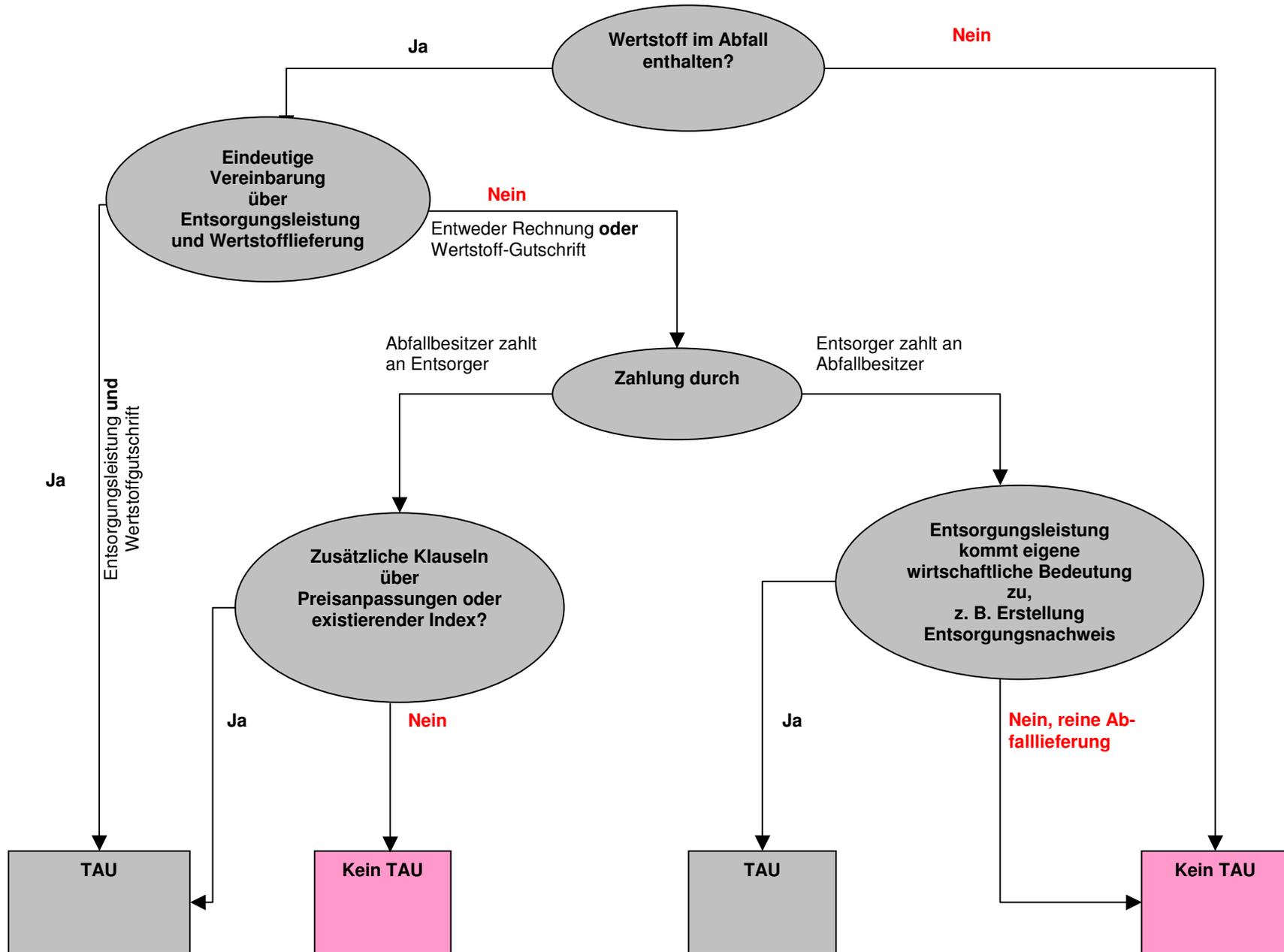
Da die Werthaltigkeit des Altpapiers durch einen öffentlich zugänglichen Preisindex belegt ist, sind auch in diesem Falle die Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes anzuwenden. Die Finanzbehörde unterstellt, dass das Papier mindestens einen Wert von 15 €/t hat, somit hätte der Entsorger dem Abfallbesitzer für dessen Abfalllieferung 15 €/t im Wege der Gutschrift zu vergüten und 25 €/t als Entsorgungsleistung zu berechnen.

## **B. Folgen der Anwendung der Grundsätze des tauschähnlicher Umsatzes**

Wenn nach dem unter A. dargestellten Prüfungsschema die Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes anzuwenden sind, ist abzuwägen, ob es sich anbietet, mit dem Kunden ein fixes Entsorgungsentgelt zu vereinbaren und den Abfallwert separat zu vergüten. Wertveränderungen des Abfalls wären dann in der Wertstoff-Gutschrift des Abfalls, nicht in der Höhe des Entsorgungsentgeltes zu berücksichtigen. Dies sollte jedoch mit Ihrem Steuerberater abgeklärt werden.

Hinsichtlich der Festlegung der Höhe des Entsorgungsentgeltes sind nach Auffassung des BMF die getroffenen Vereinbarungen maßgeblich, soweit diese nicht offensichtlich unzutreffend sind.

### C. Entscheidungsbaum zur Anwendung des Prinzips tauschähnlicher Umsätze



## D. Schlusswort

Grundsätzlich lässt sich festhalten, dass das BMF-Schreiben nicht abschließend alle Fälle der Anwendung des tauschähnlichen Umsatzes regelt, so dass empfohlen wird, im Zweifel Rücksprache mit dem Steuerberater zu halten oder eine „verbindliche Auskunft“ des für ihr Unternehmen zuständigen Finanzamtes einzuholen. Wir weisen darauf hin, dass die hier verfasste Entscheidungshilfe keinen rechtlich bindenden Charakter hat.

Anhang: Auf Länderebene abgestimmtes Schreiben des Niedersächsischen Finanzministeriums vom 19.05.2009 zu den Leistungsbeziehungen bei der Abgabe werthaltiger Abfälle.

BMF-Schreiben IV B 8 - S 7203/07/10002 vom 8.12.2008 zu den Leistungsbeziehungen bei der Abgabe werthaltiger Abfälle; Anwendung der Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes.