

Gutachten

**Anwendung des Reverse-Charge-
Verfahrens nach § 13b Abs. 2 Nr. 6
UStG bei dem Erwerb von
Emissionszertifikaten durch
juristische Personen des
öffentlichen Rechts für den
hoheitlichen Bereich**

**für ITAD – Interessengemeinschaft
der Thermischen
Abfallbehandlungsanlagen in
Deutschland e.V.**

**Jens Röhrbein
Dr. Zacharias-Alexis Schneider**

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-----|---------------------------------------|----|
| A. | Gutachtenauftrag | 3 |
| B. | Sachverhalt | 4 |
| C. | Executive Summary | 5 |
| D. | Stellungnahme | 6 |
| I. | Vorbemerkungen | 6 |
| II. | Beschaffung von Emissionszertifikaten | 7 |
| | Disclaimer | 11 |

A. Gutachtenauftrag

Der ITAD – Interessengemeinschaft der Thermischen Abfallbeseitigungsanlagen in Deutschland e.V. (nachfolgend auch „**ITAD**“) ist ein Verband, der die Interessen der Betreiber und Eigentümer Thermischer Abfallbeseitigungsanlagen vertritt. Der ITAD hat um eine umsatzsteuerrechtliche Stellungnahme dazu gebeten, ob die Beschaffung von Emissionszertifikaten durch juristische Personen des öffentlichen Rechts (nachfolgend „**JPöR**“) dem Reverse-Charge-Verfahren nach § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG unterliegt. Dabei geht es insbesondere darum, ob das gegebenenfalls auch dann der Fall ist, wenn das betreffende Zertifikat nicht für den unternehmerischen, sondern für den nichtunternehmerischen, hoheitlichen Bereich im Sinne des Umsatzsteuerrechts bestimmt ist.

B. Sachverhalt

Zahlreiche Thermische Abfallbeseitigungsanlagen werden von jPöR unterhalten, zum Beispiel von Kommunen (insbesondere von Landkreisen und Städten), Zweckverbänden, Anstalten öffentlichen Rechts (nachfolgend auch „AöR“) etc. Diese erwerben im Rahmen des Betriebs dieser Anlagen Emissionszertifikate. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die jPöR bei dem Erwerb dieser Zertifikate dem umsatzsteuerrechtlichen Reverse-Charge-Verfahren unterliegen.

C. Executive Summary

Die Beschaffung von Emissionszertifikaten im Sinne des § 3 Nr. 2 BEHG unterliegt bei jPöR, die – zumindest auch – unternehmerisch im Sinne des UStG tätig sind, nach § 13b Abs. 2 Nr. 6 in Verbindung mit § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 UStG dem Reverse-Charge-Verfahren, so dass sie als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer auf die von einem anderen Unternehmer bewirkte Übertragung der Zertifikate schulden. Dabei spielt es keine Rolle, ob die jPöR die Zertifikate in ihrem unternehmerischen oder in ihrem nichtunternehmerischen Bereich einsetzt bzw. nutzt.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn die jPöR überhaupt nicht unternehmerisch tätig ist.

D. Stellungnahme

I. Vorbemerkungen

Mit dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften¹ wurde § 13b UStG mit Wirkung vom 1. Juli 2010 vollständig neu gefasst. In diesem Zusammenhang wurde auch die Bestimmung des § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG neu eingefügt. Diese Regelung hat durch das Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019² und durch das Achte Verbrauchsteuergesetz vom 24. Oktober 2022³ seitdem zwei Änderungen erfahren.

Gegenwärtig lautet § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG wie folgt:

„(2) Für folgende steuerpflichtige Umsätze entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats:

[...]

6. Übertragung von Berechtigungen nach § 3 Nummer 3 des Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes, Emissionsreduktionseinheiten nach § 2 Nummer 20 des Projekt-Mechanismen-Gesetzes, zertifizierten Emissionsreduktionen nach § 2 Nummer 21 des Projekt-Mechanismen-Gesetzes, Emissionszertifikaten nach § 3 Nummer 2 des Brennstoffemissionshandelsgesetzes sowie von Gas- und Elektrizitätszertifikaten;

[...].“

§ 13b UStG regelt seiner Überschrift zufolge, unter welchen Voraussetzungen der „Leistungsempfänger als Steuerschuldner“ zu behandeln ist. Tatsächlich behandeln die Abs. 1 bis 4 des § 13b UStG den Zeitpunkt der Steuerentstehung. Die vom umsatzsteuerrechtlichen Regelfall, dass der leistende Unternehmer die Steuer schuldet, abweichende Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers regelt erst § 13b Abs. 5 und 6 UStG unter Verweis auf die in § 13b Abs. 1 und 2 UStG geregelten Fälle.

Dabei hat § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG folgenden Wortlaut:

¹ Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (EU-Vorgaben-Umsetzungsgesetz) vom 8. April 2010, BGBl. I 2010, 386.

² BGBl. I 2019, 2451.

³ BGBl. I 2022, 1838.

„[...] in den in Absatz 2 Nummer 5 Buchstabe a, Nummer 6, 7, 9 bis 11 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist.“

Und § 13b Abs. 5 Satz 11 lautet folgendermaßen:

„In den in Absatz 2 Nummer 4, 5 Buchstabe b und Nummer 7 bis 12 genannten Fällen schulden juristische Personen des öffentlichen Rechts die Steuer nicht, wenn sie die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich beziehen.“

§ 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG dehnt in Verbindung mit § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 UStG die Steuerschuldnerschaft des unternehmerischen Leistungsempfängers hinsichtlich der Übertragung von Emissionszertifikaten auf Fälle aus, in denen auch der leistende Unternehmer im Inland ansässig ist.⁴ Ist der leistende Unternehmer nicht im Inland ansässig, sind statt des § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG in Verbindung mit Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 UStG die Vorschriften des § 13b Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG (nach § 3a UStG im Inland steuerpflichtige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers) bzw. § 13b Abs. 2 Nr. 1 in Verbindung mit Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG (u.a. sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers) anzuwenden.⁵ Auf diese Bestimmungen gehen wir im Folgenden indes nicht näher ein, weil sich die Fragestellung im Rahmen des Gutachtenauftrags nur auf § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG bezog.

Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG in Verbindung mit § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 UStG beruht auf der Ermächtigung nach Art. 199a Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL.⁶

II. Beschaffung von Emissionszertifikaten

§ 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG erfasst die Übertragung mehrerer Arten von Rechten. Die Übertragungen von Rechten stellt eine sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG dar.⁷ Bei den tatbestandlichen Rechten handelt es sich um:

- Berechtigungen nach § 3 Nr. 3 des Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes (TEHG),
- Emissionsreduktionseinheiten nach § 2 Nr. 20 des Projekt-Mechanismen-Gesetzes (ProMechG),
- zertifizierte Emissionsreduktionen nach § 2 Nr. 21 des Projekt-Mechanismen-Gesetzes (ProMechG),

⁴ So Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 13b UStG, Rn. 468 (Stand: 04.2021).

⁵ Vgl. Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 13b UStG, Rn. 468 (Stand: 04.2021).

⁶ Siehe auch Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 13b UStG, Rn. 468 (Stand: 04.2021).

⁷ Siehe auch Stadie, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 13b UStG, Rn. 471 (Stand: 04.2021).

- Emissionszertifikate nach § 3 Nr. 2 des Brennstoffemissionshandelsgesetzes (BEHG) sowie
- Gas- und Elektrizitätszertifikate. Zu den Elektrizitätszertifikaten gehören insbesondere Herkunftsnachweise nach § 79 EEG und Regionalnachweise nach § 79a EEG.⁸

Bei den von den im Rahmen des Betriebs von Thermischen Abfallbeseitigungsanlagen genutzten Emissionszertifikaten handelt es sich um solche nach § 3 Nr. 2 BEHG.

Der Übergang der Steuerschuld für die Übertragung dieser Emissionszertifikate ist in § 13b Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 UStG geregelt, der auf § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG Bezug nimmt. Nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 UStG muss der Leistungsempfänger Unternehmer sein, damit die Steuerschuld danach auf ihn übergeht. Denn nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 UStG schuldet der Leistungsempfänger in den in § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a, Nr. 6, 7, 9 bis 11 UStG genannten Fällen die Steuer nur, wenn er Unternehmer ist. Voraussetzung ist damit allein die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers. Auch jPöR können grundsätzlich Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts sein.

JPöR sind insbesondere die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände), die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften, die Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern, die staatlichen Hochschulen und die sonstigen Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Zu den letztgenannten Gebilden gehören neben Körperschaften auch Anstalten und Stiftungen öffentlichen Rechts (zum Beispiel Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts und Universitätskliniken in der Rechtsform von Anstalten öffentlichen Rechts).⁹

Unter welchen Voraussetzungen diese jPöR Unternehmer sind, ergibt sich aus § 2 Abs. 1 in Verbindung mit § 2b UStG bzw. (bei Anwendung der Übergangsregelung nach § 27 Abs. 22 in Verbindung mit Abs. 22a UStG¹⁰) aus § 2 Abs. 3 UStG a.F. in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG. Wir gehen davon aus, dass die hier in Rede stehenden jPöR, die Thermische Abfallbeseitigungsanlagen betreiben, nicht ausschließlich hoheitlich tätig sind, sondern auch unternehmerisch im umsatzsteuerrechtlichen Sinne (§ 2 Abs. 1 in Verbindung mit § 2b UStG bzw. § 2 Abs. 3 UStG a.F. in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG).¹¹ Damit geht die Steuerschuldnerschaft bei Übertragung

⁸ Abschn. 13.b Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 Satz 2 UStAE.

⁹ So zu § 2b UStG, BMF, Schreiben vom 16. Dezember 2016, BStBl. I 2016, 1451, Rn. 3.

¹⁰ Zu einer möglicherweise weiteren Verlängerung der Übergangsfrist bis zum 31. Dezember 2026, vgl. Art. 21 Nr. 24 Buchst. a des Regierungsentwurfs zum Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024), BR-Drs. 369/24 vom 16. August 2024.

¹¹ Zur Abgrenzung der unternehmerischen (wirtschaftlichen) von der hoheitlichen (nichtwirtschaftlichen) Sphäre bei jPöR im Zusammenhang mit der Abwasser- und Abfallentsorgung vgl. *Sterzinger*, UR 2020, 372; BMF, Schreiben vom 16. Dezember 2016, BStBl. I 2016, 1451, Rn. 8 f.; *Stadler*, in: *Rau/Dürnwächter*, UStG, § 2b UStG, Rn. 234 ff. (Stand: 03.2022); insoweit zu § 2 Abs. 3 UStG a.F., *Sterzinger*, in: *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2. Aufl. 2023, § 9 Umsatzsteuerrecht, Rn. 287 ff.

eines Emissionszertifikats gemäß § 3 Nr. 2 BEHG von einem anderen Unternehmer auf die betreffende jPöR als Leistungsempfänger über.

Werden die steuerpflichtigen Umsätze nach § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG an Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften Bund bzw. Länder erbracht, sind die Verhältnisse der jeweiligen Gebietskörperschaft maßgeblich.¹² Dabei gelten die Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Nr. 6 in Verbindung mit § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 UStG nach Auffassung der Finanzverwaltung stets als erfüllt, wobei namentlich § 13b Abs. 5 Satz 11 UStG hiervon unberührt bleibt.¹³ Das bedeutet, wenn keine Ausnahme nach § 13b Abs. 5 Satz 11 UStG einschlägig ist, führt § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG immer dazu, dass es bei der Übertragung von Emissionszertifikaten an diese Gebietskörperschaften zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft und damit zur Umsatzsteuerschuld der die Leistung empfangenden Gebietskörperschaft kommt, ohne dass beispielsweise geprüft werden müsste, ob sie unternehmerisch tätig ist und damit § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 UStG erfüllt ist. Wir gehen allerdings davon aus, dass diese Grundsätze nicht für andere Gebietskörperschaften als Bund und Länder entsprechend gelten, weil die Verwaltung nur Bund und Länder als die relevanten Gebietskörperschaften in der Verwaltungsvorschrift nennt.

Für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nach § 13b Abs. 2 Nr. 6 in Verbindung mit § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 UStG ist es unerheblich, ob das entsprechende Zertifikat im unternehmerischen (wirtschaftlichen) Bereich der jPöR oder im hoheitlichen und damit nichtwirtschaftlichen Bereich der jPöR eingesetzt wird. § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 UStG setzt lediglich voraus, dass der Leistungsempfänger Unternehmer sein muss, ohne dass weitere Bedingungen für den Übergang der Steuerschuldnerschaft aufgestellt werden.¹⁴ Das bestätigt § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG überdies, indem er anordnet, dass die Sätze 1 bis 6 des § 13b Abs. 5 UStG auch dann gelten, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird.

Davon sind in den Sätzen 9 bis 11 des § 13b Abs. 5 UStG jedoch Ausnahmen geregelt. Die Sätze 9 und 10 kommen vorliegend jedoch von vornherein nicht in Betracht. Insbesondere gehen wir davon aus, dass keine der betreffenden jPöR unter die Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG fällt.

§ 13b Abs. 5 Satz 11 UStG trifft jedoch eine Ausnahmeregelung ausdrücklich für jPöR. Dadurch beabsichtigt der Gesetzgeber die Vermeidung unnötigen Verwaltungsaufwandes für die jPöR.¹⁵ Nach diesem Satz 11 schulden jPöR die Steuer in den in § 13b Abs. 2 Nr. 4, Nr. 5 Buchst. b und Nr. 7 bis 12 UStG genannten Fällen nicht, wenn sie die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich beziehen. Dort ist

¹² Abschn. 13b.1 Abs. 3 Satz 2 UStAE.

¹³ Abschn. 13b.1 Abs. 3 Satz 2 UStAE.

¹⁴ Siehe Abschn. 13b.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE; auch *Wäger*, in: *Wäger*, UStG, 3. Aufl. 2024, § 13b UStG, Rn. 179; *Sterzinger*, in: *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2. Aufl. 2023, § 9 Umsatzsteuerrecht, Rn. 945.

¹⁵ So *Sterzinger*, in: *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2. Aufl. 2023, § 9 Umsatzsteuerrecht, Rn. 946; *ders.*, UR 2016, 1, 4; *Heuermann*, in: *Söch/Ringleb*, UStG, § 13b UStG, Rn. 50 (Stand: Juni 2024).

indes die Nr. 6 des § 13b Abs. 2 UStG gerade nicht aufgeführt, so dass es im vorliegenden Fall der Beschaffung von Emissionszertifikaten bei der Umkehr der Steuerschuldnerschaft auch für jPöR bleibt, die zumindest auch unternehmerisch tätig sind.

Das bedeutet bei – zumindest auch – unternehmerisch tätigen jPöR (oder bei solchen für die die Finanzverwaltung die unternehmerische Tätigkeit unterstellt, d.h. Bund und Ländern) kommt es zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 Nr. 6 in Verbindung mit § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 UStG, so dass die jPöR die Umsatzsteuer auf die Übertragung der Emissionszertifikate schuldet, unabhängig davon, ob sie die Zertifikate in ihrem unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich nutzt.

Disclaimer

Das vorstehende Gutachten ist erstellt auf der Grundlage unserer Mandatsvereinbarung vom 27. Februar/20. März 2009 und der ergänzenden Vereinbarung vom 14./19. August 2024, nach der unsere Haftung für dieses Gutachten auf EUR 10 Millionen für alle Fälle einfachen Fahrlässigkeit der für uns tätigen Anwälte begrenzt ist (ggf. andere Regelung zur Haftungshöchstsumme widergeben). Wir haben diesem Gutachten den in Ziff. 1 beschriebenen Sachverhalt sowie die uns zur Verfügung stehenden und in Ziff. 6 dieses Gutachtens aufgelisteten Unterlagen zugrunde gelegt. Die daraus resultierenden tatsächlichen Angaben haben wir als richtig und vollständig unterstellt, ohne weitere Überprüfungen vorzunehmen, soweit uns nicht bekannt oder offensichtlich erkennbar war, dass sie unrichtig oder unvollständig sind. Das Gutachten berücksichtigt ausschließlich die Interessen unseres Mandanten, nicht aber solche Dritter. Das Gutachten ist unter Berücksichtigung der Rechtslage erstellt, wie sie am heutigen Tag unter Berücksichtigung der bis zum Vortag veröffentlichten Rechtsprechung und anderer sekundärer Quellen besteht. Nachfolgende Entwicklungen und neue bzw. nachträglich bekannt gewordene Tatsachen werden nicht berücksichtigt, wir sind nicht zur Aktualisierung des Gutachtens verpflichtet.

Ohne unsere vorherige Zustimmung wird unser Mandant dieses Gutachten weder ganz noch teilweise anderen Personen zugänglich machen als den Mitarbeitern des Mandanten oder von mit diesem verbundenen Unternehmen, soweit diese zur Erfüllung des mit dem Gutachten verfolgten Zwecks hiervon Kenntnis haben müssen. Darüber hinaus ist die Weitergabe an Ihre Berater gestattet, sofern diese von Berufs wegen zur Verschwiegenheit verpflichtet sind und sie das Gutachten zur Erfüllung seines Zwecks benötigen. Im Übrigen stimmen wir einer Weitergabe des Gutachtens an Dritte zu, sofern der Dritte – neben der Wahrung der Vertraulichkeit des Gutachtens - entweder dem Ausschluss unserer Haftung (sog. non-reliance) oder einer Regelung schriftlich zustimmt (sog. reliance), nach der unsere Haftung für einfache Fahrlässigkeit ihm gegenüber im Rahmen der mit dem Mandanten vereinbarten Haftungshöchstsumme erfolgt, die gesamte Haftungshöchstsumme also für alle gegen uns wegen unserer einfachen Fahrlässigkeit gerichteten Ansprüche des Mandanten oder Dritten, also nur einmal, zur Verfügung steht.

Hannover, den 06.09.2024



Jens Röhrbein
Rechtsanwalt
Steuerberater



Dr. Zacharias-Alexis Schneider
Rechtsanwalt
Steuerberater