

1. Einleitung zu dem fragenden Thema

Zur **steuerlichen Einordnung** der Entsorgungstätigkeit ist die **grundsätzliche und erneut hochaktuelle Frage** zu klären, ob die Entsorgungstätigkeit
eine hoheitliche oder gewerbliche Tätigkeit
darstellt.

Im Rahmen dieser zu klärenden Frage spielt wiederum die **allentscheidende Frage** die entscheidende Rolle, ob die entsorgungspflichtigen **Körperschaften des öffentlichen Rechts** im Zuge ihrer Pflichttätigkeit der Entsorgung
im Wettbewerb oder nicht im Wettbewerb
zu **Personen des Privatrechts** stehen.

Hochaktueller Anlaß für die Beschäftigung mit diesen Fragen ist die Tatsache, daß das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern mit Urteil **vom 29. Juli 1998** Az.: 1 K 6/97, DStRE 20/98, 791, feststellt, daß bezogen auf die rechtlichen Verhältnisse in Mecklenburg-Vorpommern im Jahre 1994 die Abwasserentsorgung als hoheitliche Tätigkeit ausgestaltet war und somit die Klage abgewiesen sowie die Revision nicht zugelassen wurde.

Somit wurde **folgerichtig** gegen das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern (FG M-V) wegen Nichtzulassung der Revision **Nichtzulassungsbeschwerde** eingelegt und beantragt, die **Revision** gegen das Urteil des FG M-V **vom 29. Juli 1998**

- sowohl **wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache**
- als auch **wegen der Abweichung des Finanzgerichtsurteils von Entscheidungen des Bundesfinanzhofes**

zuzulassen.

In den nachfolgenden Ausführungen, die sich schwerpunktmäßig auf die Entsorgungstätigkeit der Abwasserbeseitigung bzw. -entsorgung beziehen, wird plausibel dargestellt, daß **Wettbewerb auf dem Entsorgungsmarkt** gegeben ist und somit die Entsorgungstätigkeiten **steuerlich als gewerbliche Tätigkeiten** zu behandeln sind, wobei dies selbstverständlich analog auch für die Abfall- bzw. Hausmüllentsorgung gilt.

2. Begriffliche und steuerrechtliche Grundlagen

2.1 Begriffliche Grundlagen

Die **öffentliche Hand**, hier insbesondere die Gebietskörperschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts betreiben **wirtschaftliche Unternehmen**, die als **öffentliche Unternehmen** bezeichnet und als **Regiebetrieb, Eigenbetrieb, Zweckverband** und in der Rechtsform der **Kapitalgesellschaft**, die sogenannte **Eigengesellschaft** bei 100 %-iger Beteiligung, geführt werden.

Diese **öffentlichen Unternehmen**, insbesondere die **kommunalen Unternehmen** in der Hand der Kommunen - somit in der Hand von Gemeinden, kreisangehörigen Städten sowie kreisfreien Städten; die Landkreise als Gebietskörperschaften sind keine Kommunen - haben historisch gewachsene und angestammte **öffentliche** oder **öffentlichwirtschaftliche** bzw. **kommunalwirtschaftliche Betätigungsfelder**, insbesondere **den Bereich der Versorgung** der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität und Wärme sowie **den Bereich der Entsorgung** von Abwasser und Abfall. Sie sind damit im Bereich von **Infrastruktur - und Daseinsvorsorgedienstleistungen** als elementare Voraussetzungen unserer arbeitsteiligen Gesellschaft tätig.

Dem gegenüber steht die **Privatwirtschaft**, stehen die **privaten Unternehmen** als **Einzelunternehmen, Personengesellschaften** oder **Kapitalgesellschaften** mit ihren vielseitigen **privatwirtschaftlichen Betätigungsfeldern**.

Gemeinsam ist der **öffentlichen Hand** sowie der **Privatwirtschaft**, daß sie sich bei ihren wirtschaftlichen Unternehmungen gesellschaftsrechtlich jeweils auch **in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft organisieren können**, also in der Rechtsform des Privatrechts.

2.2 Körperschaftsteuerrechtliche Regelungen

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Der in dieser Vorschrift verwendete Begriff der Körperschaft bezieht sich auf alle **juristischen Personen des öffentlichen Rechts**, z.B. Körperschaften, (rechtsfähige) Anstalten, Zweckverbände und Stiftungen (vgl. BFH-Urteil vom **13. März 1974** - I R 7/71, BStBl II 1974, 391; vgl. Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom **22. Juli 1997**, Az.: 2 K 151/96, o. O.).

Gemäß § 4 Abs. 1 KStG ist ein **Betrieb gewerblicher Art** einer **juristischen Person des öffentlichen Rechts** jede Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraushebt.

Gemäß § 4 Abs. 3 KStG gehören zu den **Betrieben gewerblicher Art** auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen. Danach werden hier **primär Versorgungsbetriebe** aufgeführt und **Entsorgungsbetriebe nicht genannt**.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG gehören zu den **Betrieben gewerblicher Art** nicht Betriebe, die **überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt** dienen (**Hoheitsbetriebe**), wobei für die Annahme eines Hoheitsbetriebes Zwangs- oder Monopolrechte nicht ausreichen.

Die Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR) konkretisieren in der KStR 5 Abs. 13: Die **Ausübung der öffentlichen Gewalt** ist eine Tätigkeit, die der öffentlich-rechtlichen Körperschaft **eigentümlich und vorbehalten** ist. Kennzeichnend für die Ausübung öffentlicher Gewalt ist die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen, wobei dies nicht schon der Fall ist, wenn der juristischen Person des öffentlichen Rechts Tätigkeiten durch Gesetz zugewiesen wurden. Außerdem liegt die Ausübung der öffentlichen Gewalt **nicht** vor, wenn sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet.

Nach KStR 5 Abs. 14 können Anstalten zur Abführung von Abwässern und Abfällen zu den Hoheitsbetrieben gehören.

Damit sind die **öffentlichen Unternehmen** in der Organisationsform des **Regiebetriebes**, des **Eigenbetriebes** oder des **Zweckverbandes** nur körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie als **Betrieb gewerblicher Art** und somit in ihrer Tätigkeit als **gewerblich** eingestuft werden. Da zur Zeit die **Entsorgungstätigkeit** steuerlich noch als **hoheitliche Tätigkeit** eingeordnet wird, sind diese Betriebe und Verbände mit ihrer Entsorgungstätigkeit noch **Hoheitsbetriebe** und dadurch körperschaftsteuerfrei.

Die **Kapitalgesellschaft** ist bereits **gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG** unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, so daß sie auch mit ihrer Entsorgungstätigkeit, obgleich „angeblich“ hoheitliche Tätigkeit, körperschaftsteuerpflichtig ist.

2.3 Umsatzsteuerrechtliche Regelungen

Gemäß § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) ist **Unternehmer**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt und **gemäß § 2 Abs. 3 UStG** gilt dies für die **juristischen Personen des öffentlichen Rechts** nur im Rahmen ihrer **Betriebe gewerblicher Art** (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des KStG) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe.

Damit sind die **öffentlichen Unternehmen** in der Organisationsform des **Regiebetriebes**, des **Eigenbetriebes** oder des **Zweckverbandes** Unternehmer und **gemäß § 1 UStG** mit ihren Umsätzen auch umsatzsteuerbar, wenn sie als **Betrieb gewerblicher Art** eingestuft werden. Als **Hoheitsbetrieb** sind sie mit ihren Umsätzen dagegen nicht steuerbar.

Die **Kapitalgesellschaft** gilt **gemäß § 2 Abs. 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG)** stets in vollem Umfang ihrer Tätigkeit - unabhängig von der hoheitlichen oder gewerblichen Tätigkeit - als Gewerbebetrieb, ist somit Unternehmer und in vollem Umfang ihrer Umsätze steuerbar. So auch der **Abschnitt 23 Abs. 3 der Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR)**.

2.4 Die grundsätzliche Problematik der steuerlichen Beurteilung in Abhängigkeit der Rechtsform

Die Ausführungen zu den steuerrechtlichen Grundlagen lassen die **grundsätzliche Problematik** offenbar werden, daß **hoheitliche Tätigkeiten**, durchgeführt in der Organisationsform des Regiebetriebes, des Eigenbetriebes oder des Zweckverbandes, keine steuerliche Relevanz als Hoheitsbetrieb haben; aber durchgeführt von einer Kapitalgesellschaft sowohl körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig als auch umsatzsteuerbar und -pflichtig sind.

Die Organisationsform des Betriebes bzw. die Rechtsform bestimmt die unterschiedliche steuerliche Relevanz, letztlich ein unbefriedigender Zustand.

Da allerdings hier plausibel dargelegt wird, daß die Entsorgungstätigkeit eine gewerbliche Tätigkeit ist, relativiert sich diese aufgezeigte grundsätzliche Problematik.

3. Verwaltungsrechtliche Grundlagen

3.1 Verwaltungsrechtliche Regelungen der Abwasserentsorgung

3.1.1 Das Wasserhaushaltsgesetz als Rahmengesetz des Bundes

Die **Rechtsgrundlagen für staatliches Handeln** im Bereich der Abwasserentsorgung sind in der Rahmengesetzgebung des Bundes, und zwar im **Gesetz zur Ordnung des Wasserhaushalts (Wasserhaushaltsgesetz - WHG)** in der Fassung der Bekanntmachung vom 12.11.1996 (BGB I, Seite 1695) enthalten.

In **§ 18 a Abs. 1 Wasserhaushaltsgesetz** ist geregelt, daß Abwasser so zu beseitigen ist, daß das **Wohl der Allgemeinheit** nicht beeinträchtigt wird. Dem Wohl der Allgemeinheit kann auch die Beseitigung von häuslichem Abwasser durch dezentrale Anlagen entsprechen. Abwasserbeseitigung im Sinne dieses Gesetzes umfaßt das Sammeln, Fortleiten, Behandeln, Einleiten, Versickern, Verregnen und Verrieseln von Abwasser sowie das Entwässern von Klärschlamm in Zusammenhang mit der Abwasserbeseitigung.

§ 18 a Abs. 2 WHG weist den Ländern die Regelungsbefugnis zu, welche Körperschaften des öffentlichen Rechts zur Abwasserbeseitigung verpflichtet sind und die Voraussetzungen, unter denen anderen die Abwasserbeseitigung obliegt. Weist ein für verbindlich erklärter Plan nach **Absatz 3** andere Träger aus, so sind diese zur Abwasserbeseitigung verpflichtet. **Die zur Abwasserbeseitigung Verpflichteten können sich zur Erfüllung ihrer Pflichtaufgabe Dritter bedienen.**

Es wird darauf hingewiesen, daß die Möglichkeit des „**beliehenen Unternehmens**“ gemäß **§ 18 a Abs. 2 a Satz 1 WHG** erst in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. November 1996 möglich wurde und bereits einige Bundesländer in ihrem jeweiligen Landeswassergesetz die Möglichkeit kodifiziert haben. Den Ländern wird in § 18 a Abs. 2 a WHG die Regelungskompetenz gegeben zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen die **Abwasserbeseitigungspflichten** der öffentlich-rechtlichen Körperschaften **auf Dritte** übertragen werden können, so daß der Dritte ein sogenanntes „**beliehenes Unternehmen**“ wird, indem er nicht nur die Tätigkeit, sondern grundsätzlich die Verpflichtung unmittelbar übernimmt.

Zusammenfassend ist zu konstatieren:

Für den Bau und Betrieb von Abwasseranlagen und die Zulassung von Abwasserbehandlungsanlagen sieht das Wasserhaushaltsgesetz zwar eine **behördliche Genehmigung** vor, dafür, daß die Durchführung der Abwasserbeseitigung eine hoheitliche Tätigkeit ist, **gibt aber das Wasserhaushaltsgesetz nichts her.**

Da letztlich geklärte Abwässer wieder einem fließenden Gewässer oder einem stehenden Gewässer zugeführt werden, ist weiterhin § 2 Wasserhaushaltsgesetz einschlägig, wonach die Benutzung eines Gewässers der **behördlichen Erlaubnis** gemäß § 7 Wasserhaushaltsgesetz bedarf.

Die in dem Wasserhaushaltsgesetz getroffenen Regelungen machen deutlich, daß durch den Bundesgesetzgeber in der Rahmengesetzgebung zwar die hoheitliche Überwachung der Abwasserbeseitigung vorgesehen ist, daß aber deren Durchführung gerade nicht hoheitlich ist, sondern durch Körperschaften des öffentlichen Rechts oder durch private Dritte bzw. durch die Verursacher selbst durchgeführt werden kann.

3.1.2 Die Landeswassergesetze

Die Rechtsgrundlage für die **Abwasserbeseitigungspflicht** findet sich in den jeweiligen Landeswassergesetzen der Bundesländer. Als Beispiel soll die Regelung im Lande Mecklenburg-Vorpommern dienen, und zwar **§ 40 Abs. 1 Wassergesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern** (LWaG vom 30.11.1992, GVOBl. S. 669/GS M-V Gl.-Nr. 753-2; geändert durch Enteignungsgesetz vom 02.03.1993, GVOBl. S. 178; im weiteren kurz: **Landeswassergesetz M-V** oder LWaG M-V).

Gemäß § 40 Abs. 1 Landeswassergesetz M-V obliegt die **Abwasserbeseitigung den Gemeinden** im Rahmen der Selbstverwaltung, soweit sie nicht **nach Abs. 4** anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts übertragen wurden. Angefallenes Wasser ist dem Beseitigungspflichtigen zu überlassen, **§ 40 Abs. 2 Satz 1 LWaG M-V**. Die Pflicht zur Abwasserbeseitigung entfällt für die Gemeinde in bestimmten speziellen Fällen, und zwar **gemäß § 40 Abs. 3 Nr. 1-6 LWaG M-V** sowie insbesondere **gemäß Nr. 7**, wenn durch Antrag gegenüber der **Wasserbehörde als hoheitliche Aufsichtsbehörde der Grundstückseigentümer zum Abwasserverpflichteten** erhoben wird. Die Gemeinden als Beseitigungspflichtige können die Aufgabe gemäß **§ 40 Abs. 4 Satz 1 LWaG M-V** auf andere Körperschaften des öffentlichen Rechts übertragen, sie können insbesondere Wasser-, Boden- oder Zweckverbände bilden oder öffentlich-rechtliche Vereinbarungen abschließen. **Gemäß § 40 Abs. 4 Satz 2 LWaG M-V können sie sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben Dritter bedienen.**

Gemäß dieser gesetzlichen Grundlagen sind damit die **Gemeinden** in M-V zur Abwasserbeseitigung **verpflichtet** und können sich als Beseitigungsverpflichtete **zur Erfüllung bzw. Durchführung** dieser Verpflichtungsaufgabe **auch Dritter bedienen**, wobei sie im Fall des sich Dritter Bedienens weiterhin Entsorgungsverpflichtete bleiben, weil nur im Rahmen eines „**beliehenen Unternehmens**“ eine **Übertragung auch der Verpflichtung** vorgenommen werden kann. In Mecklenburg-Vorpommern ist diese Möglichkeit im Landeswassergesetz nicht vorgesehen. Damit wird deutlich, daß die **Pflichttätigkeit** im Sinne der **konkreten Durchführung** von der eigentlichen Verpflichtung zur Entsorgung abgekoppelt worden ist. Es ist somit eine Trennung von der **Verpflichtungsebene** und der **Durchführungs- bzw. Tätigkeitsebene** zu konstatieren.

Darüber hinaus macht § 40 Abs. 3 Landeswassergesetz M-V deutlich, daß die **überwachende Behörde, und zwar die Wasserbehörde**, hoheitlich die Abwasserbeseitigung überwacht und regelt, **die Gemeinde dagegen nur für die Ausführung**, nicht aber für die hoheitliche Regelung der Abwasserbeseitigung zuständig und verpflichtet ist.

3.2 Verwaltungsrechtliche Regelungen der Abfallentsorgung

3.2.1 Das Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz als Rahmengesetz des Bundes

Das Gesetz zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen (**KrW-/AbfG**) in der Bekanntmachung vom 27. September 1994 (BGBl. I 1994, S. 2705) hat **gemäß § 1 KrW-/AbfG** den Zweck der Förderung der Kreislaufwirtschaft zur Schonung der natürlichen Ressourcen und die Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen, wobei nach § 2 **KrW-/AbfG** die Vorschriften dieses Gesetzes für die **Vermeidung, die Verwertung** und die **Beseitigung von Abfällen** gelten.

Gemäß § 16 Abs. 1 KrW-/AbfG können die zur Verwertung und Beseitigung nach Landesgesetz **Verpflichteten** - wie auch geregelt im Wasserhaushaltsgesetz - **ebenfalls Dritte mit der Erfüllung ihrer Pflichten beauftragen** und damit die **Pflichttätigkeit** übertragen.

Darüber hinaus läßt der § 16 Abs. 2 **KrW-/AbfG** es unter bestimmten Voraussetzungen zu, daß nicht nur die **Pflichttätigkeit** nach Abs. 1, sondern auch die **grundsätzliche Verpflichtung** als solche auf einen **Dritten** ganz oder teilweise übertragen werden kann und somit auch hier die Möglichkeit des „**beliehenen Unternehmens**“ eröffnet.

3.2.2 Die Landesabfallgesetze

Beispielhaft für die Bundesländer wird hier als Rechtsgrundlage für die Abfallentsorgung das Abfallwirtschafts- und Altlastengesetz für Mecklenburg-Vorpommern (**AbfAlG M-V**) vom 04. August 1992 GVOBl. S. 450/GS M-V Gl. Nr. 2129-1; geändert durch EnteignungsG vom 02.03.1993, GVOBl. S. 178, und durch Art. 32 d. G. über die Funkt. ref. vom 05.05.1994, GVOBl. S. 566) genannt, nach dem **laut § 3 Abs. 1 AbfAlG M-V** die **Landkreise** und die **kreisfreien Städte** als zuständige Körperschaften des öffentlichen Rechts für die in ihrem Gebiet anfallenden Abfälle **als Entsorgungsverpflichtete** definiert werden.

Aber auch hier können sich **gemäß § 3 Abs. 5 AbfAlG M-V** die entsorgungspflichtigen Körperschaften zur **Erfüllung ihrer Pflichtaufgabe Dritter bedienen**, wenn diese zuverlässig und sachkundig sind.

Eine **Übertragung der grundsätzlichen Entsorgungsverpflichtung** und damit die Möglichkeit des „**beliehenen Abfall-Unternehmens**“ ist in Mecklenburg-Vorpommern noch **nicht** vorgesehen.

3.3 Die Verankerung des Subsidiaritätsprinzips in den verwaltungsrechtlichen Regelungen

Neben der **Solidarität** stellt die **Subsidiarität** ein zweites **elementares staatstragendes Prinzip** und damit ein grundlegendes Strukturprinzip unserer **freiheitlich demokratischen Grundordnung** dar.

Die das gesellschaftliche Leben bestimmende solidarische Verbundenheit und Verantwortlichkeit leitet zu der Frage nach dem genaueren Verhältnis der Einzelmenschen zu den Sozialgebilden und der Sozialgebilde zueinander über. **Hier gilt der Grundsatz der Subsidiarität:** Wie die Sozialgebilde nicht an sich reißen sollen, was der Einzelmensch aus eigener Kraft und Verantwortung zu leisten vermag, so sollen die umfassenderen Gemeinschaften keine Aufgabe übernehmen, die von den kleineren Lebenskreisen gemeistert werden können.

Seine **Begründung** findet das **Subsidiaritätsprinzip** einmal in der Freiheit und Personenwürde des Menschen, der von der Gesellschaft nicht entmündigt werden darf, sodann in der Struktur und Eigenart der kleineren Lebenskreise, denen eigene Rechte und Aufgaben zustehen, die in sinnvoller Weise von den umfassenderen Sozialgebilden überhaupt nicht erfüllt werden können; z.B. denke man an die Aufgaben der Familie, der Gemeinde, des Betriebes usw..

Wenn nun sowohl die sich auf die Entsorgung beziehenden Rahmengesetze des Bundes als auch die die Entsorgung betreffenden Ländergesetze **dem jeweils Entsorgungsverpflichteten ermöglichen, zur Erfüllung der Entsorgungsaufgaben sich Dritter bedienen zu können**, so ist dies eine **kodifizierte Verankerung des Subsidiaritätsprinzips** in den Verwaltungsgesetzen, die die Entsorgung regeln.

4. Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Abwasser- und Abfallentsorgung

4.1 Das Erfordernis von Primär-Infrastrukturmaßnahmen als Voraussetzung für vergleichbare Lebensbedingungen

Die Investitionen in Infrastrukturmaßnahmen **sowohl der Versorgung** der Bevölkerung und der Unternehmen **als auch der Entsorgung** des Abwassers und des Abfalls **als notwendige Investitionen in Primär-Infrastrukturmaßnahmen** stellen die unabdingbaren Voraussetzungen dar, die vom **Grundgesetz** geforderten **vergleichbaren Lebensbedingungen** zu schaffen, da diese Infrastrukturmaßnahmen auch unabdingbare Voraussetzungen für die Entfaltung und Neuansiedlungen von öffentlichen und privaten Unternehmen sind, die ihrerseits Arbeitsplätze schaffen und damit vergleichbare Lebensbedingungen verursachen.

Als exemplarisches Beispiel können die in einmalig historischer Höhe getätigten Investitionen in Primär-Infrastrukturmaßnahmen in den neuen Bundesländern herangezogen werden.

4.2 Der verantwortungsvolle Verbrauch von Ressourcen und die Rücksichtnahme auf die Umwelt

In der Volkswirtschaft muß allein aus dem **Prinzip der Wirtschaftlichkeit** ein verantwortungsvoller Verbrauch von Ressourcen beachtet werden und über die **Entsorgungswirtschaft** muß **sowohl das Abwasser** umweltverträglich wieder in den Wasserkreislauf zur Schonung der Ressource Wasser eingebracht **als auch der Abfall** umweltverträglich zur Schonung der natürlichen Rohstoff-Ressourcen verwertet oder beseitigt werden, um für die Volkswirtschaft zukünftige Opportunitätskosten zu verhindern, zumal die Ressourcen der Erde nur in begrenzter Menge zur Verfügung stehen **und die Entsorgungswirtschaft damit eine ständig steigende Bedeutung erlangt.**

4.3 Die Liberalisierungsphilosophie der Politik und die damit in Verbindung stehende Privatisierung öffentlicher Aufgaben

„Die **Liberalisierungsphilosophie der Europäischen Union**, die im Kern darauf zielt, allen Bürgern und Unternehmen der Gemeinschaft einen diskriminierungsfreien Zugang zu allen Märkten, auch und gerade **im Bereich der Erbringung von Infrastruktur- bzw. sogenannten Daseinsversorgungsdienstleistungen** zu gewährleisten“¹⁾, forcierte sicherlich auch die gesetzgeberischen Maßnahmen der letzten Jahre, **die mit ihren Stoßrichtungen zur Privatisierung, zur Entstaatlichung sowie zum Wettbewerb** ein Spannungsverhältnis zwischen öffentlichen und privaten Unternehmen hat verstärkt neu aufkommen lassen. So ist in diesem Zusammenhang nur Andeutungsweise zu nennen:

- das **Personenförderungsgesetz** mit wettbewerblichen Verfahren zur Ausschreibung und Ermittlung des günstigsten Angebots,
- das **Wasserhaushaltsgesetz** mit dem neuen Rechtsinstitut des „beliehenen Unternehmens“,
- das **Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz** mit neuen Tätigkeitsfeldern für private Wirtschaftsunternehmen sowie
- die **Energierechtsnovelle** mit der Möglichkeit der Konkurrenzangebote Dritter im Versorgungsgebiet.

Als weiteres Motiv der öffentlichen Hand zur **Privatisierung** besteht sicherlich auch die ständig steigende und fast als **bedrohlich anwachsende Finanznot der öffentlichen Hand**, auch bereits kritisch erkannt von der **Deutschen Bundesbank**²⁾, um privates Kapital im Bereich der öffentlichen Aufgaben heranzuziehen, zu definieren als „**Privatisierung im weiteren Sinne**“ im Gegensatz zu der „**Privatisierung im engeren Sinne**“, nach der nur die Errichtung und Gründung einer Kapitalgesellschaft in der Hand der Körperschaft des öffentlichen Rechts und damit eine Eigengesellschaft verstanden bzw. definiert werden könnte.

¹⁾ Moraing, Markus: Möglichkeiten und Grenzen des kommunalen Wirtschaftsrechts. Die wirtschaftliche Betätigung der kommunalen Unternehmen vor dem Hintergrund der Liberalisierung der Märkte, in: Anlage zum VKU-Nachrichtendienst, Folge 589, Januar 1998, S. 3.

²⁾ Deutsche Bundesbank: Die Entwicklung der Staatsverschuldung seit der deutschen Vereinigung, Monatsbericht März 1997, 49. Jahrgang, Nr. 3, S. 17 ff.

5. Der offene und vor dem BFH stehende Rechtsstreit über die Frage der Gewerblichkeit der Abwasserentsorgung

Die Auffassungen des **Finanzamtes** und des **Finanzgerichts M-V** im offenen Rechtsstreit über die Frage der **Hoheitlichkeit** oder der **Gewerblichkeit** der Abwasserentsorgung werden nachfolgend kurz dargestellt.

5.1 Auffassung des Finanzamtes als Beklagter und Beschwerdegegner

Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt - FA -) legte im Zuge der Sprungklage dar, daß die Veranlagung des Abwasserbetriebes abgelehnt wurde, da es sich insoweit nicht um einen Betrieb gewerblicher Art handele. Die Tätigkeit des Klägers im Bereich der Abwasserbeseitigung sei als **Ausübung der öffentlichen Gewalt** und damit als eine **hoheitliche Tätigkeit** anzusehen. **Ein Wettbewerb zu privaten Anbietern sei ausgeschlossen** (vgl. FG M-V-Urteil vom **29. Juli 1998** Az.: 1 K 6/97, a.a.O.).

5.2 Darstellung des Urteils vom 29. Juli 1998 des Finanzgerichts M-V und Beurteilung

Das Finanzgericht M-V hat sich dieser Rechtsansicht des Beklagten und Beschwerdegegners angeschlossen und die Klage mit Urteil vom **29. Juli 1998** abgewiesen, ohne die Revision zuzulassen.

5.2.1 Das Finanzgericht M-V bezieht sich auf das BFH - Urteil vom 08. Januar 1998, ein Fall der Abfallentsorgung in Brandenburg

Das Finanzgericht M-V bezieht sich auf das BFH-Urteil vom **08. Januar 1998** VR 32/97, BStBl. II 1998, 410, nach dem ein Wasser- und Abwasserzweckverband jedenfalls nach den im Jahr 1993 maßgebenden Voraussetzungen im Land Brandenburg bei der Abwasserbeseitigung und Abwasserbehandlung hoheitlich und nicht im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art handelt.

In dem BFH-Urteil vom **08. Januar 1998** VR 32/97, a.a.O., stellt der BFH fest, daß das FG Brandenburg unter Bezugnahme auf die im Streitjahr 1993 geltende Vorschrift des § 18 a Abs. 2 des Gesetzes zur Ordnung des Wasserhaushalts vom 23. September 1986 - WHG - (BGBl. I 1986, 1529) und unter Berücksichtigung des Wassergesetzes der Deutschen Demokratischen Republik vom 02. Juli 1982 (Gesetzblatt der DDR - GBl. DDR - I 1982, 467) in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise geschlossen hat, daß die Abwasserbeseitigung und Abwasserbehandlung in Brandenburg eine ausschließliche Aufgabe der Körperschaften des öffentlichen Rechts war.

Die maßgeblichen Vorschriften des **Wassergesetzes der DDR galten** nach Art. 9 Abs. 1 Satz 1 des Vertrages zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Deutschen Demokratischen Republik über die Herstellung der Einheit Deutschlands vom 31. August 1990 - EinigVtr - (BGBl. II 1990, 889) i.V.m. Art. 70 ff. des Grundgesetzes als Landesrecht **fort**.

Somit ist festzustellen, daß das FG M-V sich bezüglich der BFH-Rechtsprechung mit dem Urteil vom **08. Januar 1998** VR 32/97, a.a.O., auf eine Rechtsprechung bezieht, die auslaufendes DDR-Recht betrifft.

5.2.2 Das Finanzgericht M-V konstatiert einen Eingangswettbewerb

In dem Urteil des Finanzgerichts M-V wird die Entscheidungskompetenz der Gemeinde, die Pflichttätigkeit selber durchzuführen oder einen Dritten zu beauftragen, als sogenannter „**Eingangswettbewerb**“ bezeichnet und damit auch ein Vorhandensein eines Wettbewerbs grundsätzlich nicht negiert (vgl. FG M-V, Urteil vom **29. Juli 1998** Az.: 1 K 6/97, a.a.O.).

5.2.3 Das Finanzgericht M-V ist der abschließenden Auffassung: Verpflichtung liegt weiterhin bei der Gemeinde und somit kein Wettbewerb

Das FG M-V zitiert den § 40 Abs. 1 bis Abs. 4 Wassergesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern (LWaG M-V) und konstatiert, daß dadurch hinreichend deutlich wird, daß die Pflicht zur Beseitigung des Abwassers nur bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts liegen kann **und insofern Wettbewerb nicht stattfindet**, auch wenn sich die entsorgungspflichtige Körperschaft zur Erfüllung ihrer Aufgaben Dritter bedient, da die öffentlich-rechtliche Verantwortung bei der Gemeinde bzw. bei dem Zweckverband bleibt und nicht die Aufgabe, sondern nur die Erfüllung übertragen werden kann (vgl. FG M-V-Urteil vom **29. Juli 1998**, Az.: 1 K 6/97, a.a.O.).

5.2.4 Das Finanzgericht M-V sieht andererseits die privaten Unternehmen im Wettbewerb um einen Entsorgungsauftrag

Weiterhin besteht die Ansicht des Finanzgerichts M-V, daß privatwirtschaftliche Unternehmen **untereinander durchaus in Wettbewerb treten**, wenn die entsorgungspflichtige Körperschaft in Ausübung ihrer gesetzlichen Pflicht beschließt, Aufträge auszuschreiben. Sie konkurrieren dann aber nicht mit der juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern um einen Auftrag derselben (vgl. FG M-V-Urteil vom **29. Juli 1998**, Az.: 1 K 6/97, a.a.O.).

Hierbei verkennt aber das FG M-V, daß die Gemeinde grundsätzlich die Verpflichtung zur Erfüllung bzw. Durchführung der Entsorgungsaufgabe hat und durch die gesetzliche Möglichkeit des § 40 Abs. 4 Satz 2 LWaG M-V die Gemeinde im Verhältnis zu sich selbst durch des sich Bedienens eines Dritten sich wirtschaftlich zur Disposition stellt durch ihre ureigene Überlegung, ob die Erfüllung bzw. die Durchführung bzw. die Entsorgungstätigkeit selbst erledigt werden soll oder ob sich eines konkurrierenden fremden Dritten bedient wird, so daß bereits durch diese **Entscheidungsfrage** plastisch die **Situation des Wettbewerbs** - vom Finanzgericht M-V selbst als **Eingangswettbewerb** deklariert - offenbar wird.

5.2.5 Das Finanzgericht M-V unterstellt Wettbewerb im Fall der Entsorgungsdurchführung durch die Gemeinde

Außerdem äußert das FG M-V noch die Auffassung, daß eine juristische Person des öffentlichen Rechts nicht gewerblich handele, wenn sie Leistungen Dritter empfängt, für die Wettbewerb besteht, sondern nur, **wenn sie in Konkurrenz zu privaten Dritten Leistungen erbringe** (vgl. FG M-V-Urteil vom **29. Juli 1998**, Az.: 1 K 6/97, a.a.O.).

Diese Auffassung dokumentiert eindeutig, daß auch das FG M-V eine **Wettbewerbssituation** charakterisiert; denn wenn sich die Körperschaft des öffentlichen Rechts dazu entscheidet, die Entsorgungstätigkeit selber zu erbringen, dann erbringt sie die Entsorgungsleistung und steht damit **in Konkurrenz zu privaten Dritten**, die die Entsorgungsleistungen als sich anbietende Subunternehmen und somit als mitkonkurrierende Anbieter alternativ erbracht hätten.

5.2.6 Kurze Vorabbeurteilung des Urteils des Finanzgerichts M-V

Durch die ausschnitthafte Darstellung der Auffassungen des Finanzgerichts M-V, die in ihrer Logik nicht nachvollziehbar und widersprüchlich sind, wird eindeutig bewußt und erforderlich, daß sich der Bundesfinanzhof mit der in Rede stehenden Frage abschließend befassen muß. Die Geschäftsstelle des I. Senats des Bundesfinanzhofs führt die Nichtzulassungsbeschwerde und den Antrag auf Zulassung der Revision unter dem Az.: I B 136/98.

6. Die dem Bundesfinanzhof zur Entscheidung vorgelegte Rechtsfrage

6.1 Die entscheidungserhebliche Rechtsfrage

Der Kläger begehrt die Zulassung der Revision wegen **grundsätzlicher Bedeutung der Rechts- sache** gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO und hat dem **Bundesfinanzhof** nachfolgende **Rechtsfrage** zur **Entscheidung des Rechtsstreites** vorgelegt:

Die Entscheidung des Rechtsstreits hängt ab von der Rechtsfrage,

ob die Abwasserbeseitigung durch die Gemeinden als Körperschaften des öffentlichen Rechts **als öffentliche (= hoheitliche) Gewalt** i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG ausgeübt wird, **und zwar auch dann**, wenn die Gemeinden als Beseitigungsverpflichtete für die Abwasserbeseitigungstätigkeit zur Erfüllung der Verpflichtungsaufgabe sich Dritter bzw. privatwirtschaftlicher Unternehmen bedienen, weil die Gemeinden weiterhin öffentlich-rechtlich für die ordnungsgemäße Entsorgungsaufgabe als gesetzlich Verpflichtete verantwortlich bleiben und die Unternehmen der Privatwirtschaft stets nur als **Erfüllungsgehilfen** der entsorgungspflichtigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts tätig und diese Tätigkeiten den entsorgungspflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften zuzurechnen sind, so daß insoweit **kein Wettbewerb** zwischen entsorgungstätigen Gemeinden und beauftragten privatwirtschaftlichen Unternehmen besteht, obwohl auf der Durchführungs- bzw. Tätigkeitsebene faktisch Wettbewerb vorliegt, so daß weiterhin für die entsorgungstätigen Gemeinden gleichwohl die Tätigkeiten „eigentümlich und vorbehalten“ bleiben und somit weiterhin ein **nicht körperschafts- teuerpflichtiger Hoheitsbetrieb** gemäß § 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG gegeben ist, wobei die beauftragten privatwirtschaftlichen Unternehmen **unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig** bzw. gegebenenfalls unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und damit in eine wirtschaftlich ungünstigere Ausgangsposition gebracht werden, so daß der **Schutz der Privatwirtschaft** nicht ausreichend gewährleistet ist,

oder

ob die Abwasserbeseitigung durch die Gemeinden als Körperschaften des öffentlichen Rechts unter Berücksichtigung der gesetzlichen Voraussetzungen, die im Land Mecklenburg-Vorpommern im Streitjahr 1994 vorlagen, **als Betrieb gewerblicher Art** i.S. des § 4 Abs. 1 KStG durchgeführt wird, weil die Gemeinden als Beseitigungsverpflichtete für die Abwasserbeseitigungstätigkeiten zur Erfüllung der Verpflichtungsaufgabe **sich Dritter bzw. privatwirtschaftlicher Unternehmen bedienen** können und tatsächlich auch bedienen und die Gemeinden zwar **weiterhin** auf der Verpflichtungsebene öffentlich-rechtlich für die ordnungsgemäße Entsorgungsaufgabe **als gesetzlich Verpflichtete verantwortlich bleiben**; aber die Entsorgungstätigkeiten der beauftragten Privatwirtschaft

als Entsorgungsleistungs-Erbringer für die Körperschaften des öffentlichen Rechts **nicht den entsorgungspflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften zuzurechnen sind**, weil die Gemeinden als beauftragende und eigenständige Körperschaften des öffentlichen Rechts den Privatunternehmen als eigenständige juristische Personen des privaten Rechts sowie eigenständige Steuersubjekte gegenüberstehen, so daß der **faktisch bestehende Wettbewerb** als ökonomische Realität unserer sozialen Marktwirtschaft auf der Durchführungs- bzw. Tätigkeitsebene, auf der die konkrete Realisierung der Erfüllung der Entsorgungsaufgabe verwirklicht wird, **dazu führt**, daß die eigentliche hoheitliche Tätigkeit der Abwasserbeseitigung den Körperschaften des öffentlichen Rechts **nicht mehr „eigentümlich und vorbehalten“** ist und somit **gewerblich** wird, zumal die Pflichttätigkeit zur Erfüllung der Pflichtaufgabe ihrer Art nach einer **privatunternehmerischen Tätigkeit vergleichbar** ist, so daß für die **entsorgungstätigen Betriebe gewerblicher Art** der Gemeinden und für die von den Gemeinden beauftragten **privatwirtschaftlichen Unternehmen** gleiche steuerliche Ausgangspositionen zum **Schutz der Privatwirtschaft** bestehen, da sowohl die Betriebe gewerblicher Art gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG als auch die privatwirtschaftlichen Unternehmen **unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig** sind?

Unter Berücksichtigung der „neuen“ Rechtsprechung ist die entscheidungserhebliche Rechtsfrage auf ihren Kern wie folgt zu reduzieren:

Ist die Abwasserbeseitigung durch die Gemeinde unter Heranziehung der Tätigkeiten eines Dritten - eines privatwirtschaftlichen Unternehmens - als ihr Erfüllungsgehilfe **der Gemeinde zuzurechnen**, so daß insoweit **kein Wettbewerb** besteht und die ausgeübte Pflichtaufgabe weiterhin **„eigentümlich und vorbehalten“** und somit **hoheitlich** bleibt

oder

ist die ausgeübte Pflichttätigkeit durch den Dritten der Gemeinde **nicht zuzurechnen**, so daß insoweit **Wettbewerb** besteht und die ausgeübte Pflichtaufgabe dann **nicht mehr hoheitlich** ist, weil diese Aufgabe auch von Personen des Privatrechts ausgeübt wird oder werden kann und die Körperschaft des öffentlichen Rechts dadurch - sei es auch ungewollt - **in tatsächlichem oder potentiellen Wettbewerb** zu privatwirtschaftlichen Unternehmen tritt?

6.2 Die Klärungsfähigkeit der Rechtsfrage

Als **materielle Voraussetzung** für die Revisionszulassung wegen **grundsätzlicher Bedeutung** muß die Rechtsfrage im Revisionsverfahren **klärbar** sein, so daß für die Zulassung der Revision daher **Voraussetzung** ist, daß das anzufechtende Urteil auf der Grundsatzfrage beruht, diese also nicht hinweggedacht werden kann, ohne daß das Urteil wegfielen (BFH-Urteil vom **02. Mai 1974** IV B 3/74, BStBl. II 1974, 524).

Die Rechtsfrage ist klärungsfähig, da im künftigen Revisionsverfahren nur diese Rechtsfrage streitig sein wird. Allein von ihrer Beantwortung ist die Lösung einer unbestimmten Vielzahl laufender und künftiger Rechtsstreitigkeiten und eine einheitliche Rechtsanwendung durch die Finanzgerichte und die Finanzverwaltung abhängig.

6.3 Die Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage

Die **Klärungsbedürftigkeit** einer Rechtsfrage als weitere materielle Voraussetzung für die Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung ist in der Praxis noch bedeutsamer als deren Klärbarkeit. Die Frage muß der Klärung im **Interesse der Allgemeinheit** bedürfen ¹⁾ und die Rechtsfrage darf sich ohne weiteres **nicht aus dem Gesetz** beantworten lassen. ²⁾

6.3.1 Die Abgrenzung des Begriffs „Ausübung öffentlicher Gewalt“ muß durch die Rechtsprechung erfolgen

Die Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage ist gegeben, da der Rechtsfrage die Frage nach der Relativierung des Begriffs „**Ausübung öffentlicher Gewalt**“ immanent ist, zumal der Begriff weder im Steuerrecht noch im allgemeinen Verwaltungsrecht gesetzlich geregelt ist und somit der Gesetzgeber die Abgrenzung des Begriffs im Hinblick auf die Vielgestaltigkeit der Verhältnisse vielmehr der Rechtsprechung überlassen hat (vgl. BFH-Urteil:

- vom **13. April 1961** V 120/59 U, BStBl. III 1961, 298;
- vom **15. März 1972** I R 232/71, BStBl. II 1972, 500;
- vom **30. Juni 1988** V R 79/84, BStBl. II 1988, 910).

¹⁾ Hübschmann / Hepp / Spitaler: Kommentar zur Abgabeordnung und Finanzgerichtsordnung, 10. Auflage 1995, § 115 FGO Rz. 33

²⁾ vgl. Hübschmann / Hepp / Spitaler: a.a.O., Rz. 35

Da weiterhin der Rechtsfrage die Frage nach der **Zurechnung** oder **Nichtzurechnung** der Entsorgungstätigkeiten beauftragter Dritter zu den entsorgungspflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften, die Frage nach der **Vergleichbarkeit** der Pflichttätigkeiten zur Erfüllung der Pflichtaufgabe in ihrer Art zu einer privatunternehmerischen Tätigkeit und **der davon abgängigen Frage** des **Bestehens** oder **Nichtbestehens von Wettbewerb** immanent ist, sind mit diesen der Rechtsfrage immanenten Fragen aus rechtssystematischen Gründen **bedeutsame Fragen** sowie für die einheitliche Rechtsanwendung **wichtige Fragen** zu behandeln, so daß die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) **Interesse der Allgemeinheit** an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt und somit der Rechtssache „**grundsätzliche Bedeutung**“ i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO beizumessen ist.

6.3.2 Die abschließende Klärung der Rechtsfrage durch den Bundesfinanzhof zur Gewerblichkeit der Abwasserentsorgung steht noch aus

Die Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage ist auch gegeben aufgrund der Tatsache, daß das FG M-V in seinem Urteil vom **29. Juli 1998** sich im wesentlichen auf das BFH-Urteil vom **08. Januar 1998** V R 32/97, BStBl. II 1998, 410, bezieht, wobei dieser „Abwasser-Fall 1993“ aus dem Land Brandenburg auf der Grundlage des Wassergesetzes der Deutschen Demokratischen Republik vom 02. Juli 1982 entschieden wurde und somit das BFH-Urteil vom **08. Januar 1998** sich mit „**auslaufendem**“ **Recht** befassen mußte, so daß das Urteil **für die Zukunft nicht richtungsweisend sein kann**.

Auch der Verweis im Urteil des FG M-V vom **22. Juli 1997** 2 K 151/96, o.O., - der Kläger war ebenfalls ein Zweckverband Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung - auf das BFH-Urteil vom **23. Oktober 1996** I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139, dient nicht der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts, weil der BFH auf der Grundlage des Abfallbeseitigungsgesetzes a. F. entscheiden mußte.

Danach ist festzustellen, daß **für die Abwasserbeseitigung** auf der Grundlage neuerer landesrechtlicher Wassergesetze keine höchstrichterliche Rechtsprechung vorliegt, so daß **die Rechtsfrage noch keine abschließende Klärung** erfahren hat.

6.4 Die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage

Einer Rechtssache ist **grundsätzliche Bedeutung** i. S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO beizumessen, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) **Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts** berührt. Es muß sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame und auch für die einheitliche Rechtsanwendung wichtige Frage handeln. Die Rechtsfrage muß **klärungsbedürftig** und im Streitfall **klärbar**

sein ¹⁾, wobei diese materiellen Voraussetzungen bereits dargestellt sind, so daß im folgenden das (abstrakte) **Interesse der Allgemeinheit** dargelegt wird, um eine grundsätzliche Bedeutung zu dokumentieren.

6.4.1 Die wirtschaftliche Tragweite der Rechtsfrage

Die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache ist auch wegen ihrer **wirtschaftlichen Tragweite** sowie ihres **wirtschaftlichen Gewichts** gegeben, und zwar hervorgerufen durch die **Wettbewerbsverzerrungen** der unterschiedlichen **steuerlichen Handhabung** des Hoheitsbetriebes und des Unternehmens in Privatrechtsform, wobei dies nachfolgend eine tabellarische Übersicht zeigt:

Hoheitsbetriebe der Körperschaften des öffentlichen Rechts

Unternehmen der Abwasser- und Abfallentsorgung in Privatrechtsform

Vorteile:

1. Nicht körperschaftsteuerpflichtig
2. Nicht gewerbsteuerpflichtig
3. Nicht umsatzsteuerbar

Entsorgungskosten für die Unternehmen und für die Privatbürger günstiger

4. Investitionszuschüsse werden auf die Bruttoinvestitionssumme gewährt

Nachteile:

1. Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig
2. Gewerbesteuerpflichtig
3. Umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig

als im Fall eines privatwirtschaftlichen Entsorgungsunternehmens!

4. Investitionszuschüsse werden auf die Nettoinvestitionssumme gewährt und stellen Entgelt dar, so daß auf die „Netto-Förderung“ nochmals USt entfällt (s. BMF-Schreiben vom 27.12.1990, BStBl. I 1991, Seite 81)

Nachteile:

Keine Investitionszulage

Vorteile:

Investitionszulage

Unabhängig von dem wirtschaftlichen Gewicht der oben aufgeführten Wettbewerbsverzerrungen **zu Lasten der privatwirtschaftlichen Unternehmen** besteht ein (abstraktes) **Interesse der Allgemeinheit** an der **einheitlichen Handhabung des Steuerrechts**, so daß die unterschiedliche Rechtsform bei gleicher wirtschaftlicher Betätigung **nicht** zu unterschiedlichen Steuerbelastungen führen darf, da sonst der **Grundsatz der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts** verletzt wird.

¹⁾ Hübschmann / Hepp / Spitaler: a.a.O., Rz. 24

6.4.2 Die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage wegen rechtssystematischer Gründe im Umsatzsteuerrecht

Die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache ist weiterhin auch wegen rechtssystematischer Gründe im Bereich des Umsatzsteuerrechts gegeben, und zwar aus folgenden Gründen:

Da die „**Gebührenhoheit**“ im Bereich der Abwasserbeseitigung als hoheitliche Tätigkeit bei den **Gemeinden** liegt und diese als „**Nicht-Unternehmer**“ keine Umsatzsteuer ausweisen, zumal die Gebühren ja nicht umsatzsteuerbar sind, hat dies zur Folge, daß in dem Fall, **in dem eine Kapitalgesellschaft die Abwasserbeseitigungstätigkeiten durchführt**, gleichwohl die Umsatzsteuer, die nicht offen auf dem Gebührenbescheid ausgewiesen wird, abführen muß, wobei dies nicht nur für die **Abwassergebühren**, sondern auch für die **Anschlußbeiträge** gilt.

Diese Situation hat weiterhin zur Folge, daß seinerseits ein abwasserverursachender **Unternehmer** als Kunde des „Entsorgungsbetriebes Kapitalgesellschaft“ die von der Kapitalgesellschaft abgeführte Umsatzsteuer **nicht** als **Vorsteuer** ziehen kann, da sie als Umsatzsteuer nicht offen ausgewiesen wird, so daß es aufgrund dieser Konstellation zu einem

eklatanten Systembruch der Umsatzsteuer-Systematik

kommt.

- Obwohl Umsatzsteuer abgeführt wurde, kann sie nicht als Vorsteuer gezogen werden !! -

Da nun **im Zuge der „Privatisierung“** immer mehr **Unternehmen in privater Rechtsform** die Abwasserentsorgung übernehmen, führt dieser **Systembruch** zu einer ständig wachsenden

„Umsatzsteuer-Doppelbesteuerung“.

Dieses Problem könnte möglicherweise durch das **Rechtsinstitut des „beliehenen Unternehmens“** aufgehoben werden, da die hoheitliche Gewalt unmittelbar auf das Unternehmen in privater Rechtsform übertragen wird und somit auf der Abwasserausgangsrechnung die Umsatzsteuer offen ausgewiesen werden könnte; aber dieser grundsätzliche, eklatante Systembruch in der Umsatzsteuer-Systematik würde nur über eine **steuerlich zu berücksichtigende „Hilfskrücke“** des „beliehenen Unternehmens“ wieder aufgehoben werden.

Dieser die Umsatzsteuer betreffende **rechtssystematische Bruch** durch die „**USt-Doppelbesteuerung**“ ist so bedeutsam, daß die maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) **Interesse der Allgemeinheit** an der einheitlichen Handhabung des Umsatzsteuerrechts berührt.

6.4.3 Die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage wegen der Erfassung der verursachungsgerechten Kosten für die Entsorgungsleistung

Die Rechtssache ist auch von grundsätzlicher Bedeutung, weil die entscheidungserhebliche Rechtsfrage insbesondere das (abstrakte) **Interesse** der „**privaten Haushalte**“ bzw. der „**Privatbürger**“ sowie der „**Unternehmen**“ als **Abwasserverursacher** an der einheitlichen Handhabung des Rechts berührt, und zwar als **wirtschaftlich betroffene Abwasserverursacher**, da sie die Entsorgungsleistung zu bezahlen haben und somit ein eminentes Interesse besteht an einer **kostengerechten Kalkulation** des „Preises“ für die Entsorgungsleistung **im Sinne einer exakten Kostenverursachung sowie einer grundsätzlichen Kostengleichheit durch gleiche Kostenrahmenbedingungen**.

Da nun die „**Preisfindung**“ bzw. die „**Gebührenfindung**“ für die Abwasserentsorgungsleistung auf der Grundlage des Kommunalabgabengesetzes (KAG) unter Berücksichtigung des dort kodifizierten „**Kostendeckungsprinzips**“ gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 KAG zu erfolgen hat, und zwar gemäß § 6 Abs. 2 KAG auch einschließlich einer Verzinsung des eingesetzten Kapitals, so daß hiermit sogar eine „**Gewinnerzielungsabsicht**“ gesetzlich manifestiert wird, die gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG nicht erforderlich ist, um Betrieb gewerblicher Art zu sein, ist die **exakte Erfassung der durch die Abwasserentsorgungsleistung verursachten Kosten** von hervorragender Bedeutung.

Es ist festzustellen, daß die **verursachungsgerechte Kostenerfassung**

im Fall des im kommunalen Haushalt -Vermögenshaushalt und Verwaltungshaushalt - integrierten Abwasser-„Regiebetriebes“ **über** die „**kameralistische Buchhaltung**“

und

im Fall des Eigenbetriebes, des Zweckverbandes sowie des privatwirtschaftlichen Unternehmens **über** die „**doppelte Buchhaltung**“ **unter Beachtung** der Eigenbetriebsverordnung, handelsrechtlicher Vorschriften, aktienrechtlicher Vorschriften, GmbH-gesetzlicher Vorschriften sowie unter Beachtung der nicht kodifizierten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) erfolgt.

Somit ist zu bezweifeln, ob die **kameralistische Buchhaltung** im allgemeinen und die „**innerhäusliche Verrechnung**“ zwischen den betroffenen „**Querschnittsämtern**“ im besonderen, die jeweils eine bestimmte Aufgabe für die Erbringung der Entsorgungsleistung erfüllen, **dem Erfordernis der Erfassung verursachungsgerechter Kosten** ausreichend gerecht werden.

6.4.4 Die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage wegen eines besonderen Interesses der Allgemeinheit in den neuen Bundesländern

Die Rechtssache ist auch von grundsätzlicher Bedeutung, weil die entscheidungserhebliche Rechtsfrage insbesondere das (abstrakte) **Interesse der Allgemeinheit in den neuen Bundesländern** berührt, und zwar aufgrund folgender Sorge:

Wenn heute die Rechtsprechung zu dem Urteil kommt, daß die Entsorgungstätigkeit gewerblich ist, hat dieses zur Folge, daß die Umsatzsteuer aus den Investitionen noch als Vorsteuer geltend gemacht werden kann, soweit die Steuerveranlagung noch nicht formell bestandskräftig ist.

Andernfalls könnte möglicherweise in wenigen Jahren **die Politik den Konsens finden**, die Abwasserentsorgung über das Körperschaftsteuergesetz als gewerbliche Tätigkeit zu definieren. Dies würde bedeuten, daß dann die „Abwasser-Gebühren“ auf der Grundlage von **Bruttoinvestitionen** kalkuliert und zusätzlich mit Umsatzsteuer für den Endverbraucher erhöht werden, so daß **insbesondere die Bürger in den neuen Bundesländern**, in denen umfangreich für die Umwelt investiert wurde, um dort den wirtschaftlichen Aufschwung und damit die vom Grundgesetz geforderten vergleichbaren Lebensbedingungen erst möglich zu machen, in einer **ungerechten Weise** belastet werden, die politisch nicht gewollt sein kann und nicht zu verantworten wäre.

6.4.5 Die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage wegen der einheitlichen Rechtsanwendung unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlich garantierten Gleichheitssatzes

Die entscheidungserhebliche Rechtsfrage berührt auch deshalb das (abstrakte) **Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Rechtsanwendung**, weil die **ungleiche steuerliche Behandlung** der Abwasserentsorgung durch einen **Hoheitsbetrieb** oder durch ein **privatrechtliches Unternehmen** im Widerspruch zum **Artikel 3 des Grundgesetzes** steht:

Art. 3 Abs. 1 GG verpflichtet die Staatsgewalt in all ihren Entscheidungsformen (Maunz/Duerig/Herzog, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 3 Abs. 1, Rdnr. 292).

Der Gleichheitssatz ist verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden läßt, kurzum, wenn die Bestimmung als willkürlich bezeichnet werden muß (BverfGE 1, 14, 52).

Die Intensität der Geltung des Art. 3 Abs. 1 GG ist gegenüber allen drei staatlichen Gewalten dieselbe. Es gibt daher keine Kategorie der „Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers“, die von Art. 3 Abs. 1 GG grundrechtlich freigestellte Befugnisse anerkennt (Maunz/Duerig/Herzog, Art. 3 Abs. 1, Rdnr. 293).

Art. 3 Abs. 1 GG zwingt daher auch den Gesetzgeber zu einer an Art. 3 Abs. 1 GG orientierten Ausgestaltung des Rechts.

So auch die Auffassung von D. Hesselberger zum Gleichheitssatz:

„**Der allgemeine Gleichheitssatz** verpflichtet nicht nur alle staatlichen Gewalten zur **gleichen Anwendung** der Rechtssätze, sondern zwingt auch den Gesetzgeber zu einer **an ihm orientierten Ausgestaltung** des Rechts. Er verbietet ihm, **wesentlich Gleiches ungleich zu behandeln**, und **ist verletzt**, wenn sich ein vernünftiger, aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung nicht finden läßt, kurzum, wenn die gesetzliche Bestimmung als **willkürlich** bezeichnet werden muß“ (Hesselberger, Dieter: Das Grundgesetz, Kommentar für die politische Bildung, Nürnberg/Wiesbaden 1974, Seite 62).

6.4.6 Zusammenfassende Beurteilung zur grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfrage

Nach dem sowohl die materiellen Voraussetzungen der Klärbarkeit sowie der Klärbedürftigkeit für die Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung als auch das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts und somit die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage plausibel darstellend festgestellt wurde, ist mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, daß die Revision vom Bundesfinanzhof zugelassen wird.

7. Darstellung der Rechtsauffassung des Klägers unter Heranziehung der Rechtsprechung

Die Vorentscheidung des Finanzgerichts M-V wirft zwar eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung auf, die aber vom Finanzgericht M-V nicht richtig beurteilt wird, so daß die **Beantwortung der entscheidungserheblichen Rechtsfrage** unter Heranziehung gewichtiger neuer rechtlicher Gesichtspunkte unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung nachfolgend dargestellt wird.

7.1 Der Zweckverband Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung ist ein Betrieb gewerblicher Art

Bei dem Kläger handelt es sich um einen **Zweckverband**, der von einer Stadt und diversen Gemeinden zur gemeinsamen Durchführung der Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung mit Verbandsatzung vom 15./21. Dezember 1993 errichtet wurde.

Der **Zweckverband** ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts im Sinne des **§ 1 Abs. 1 Nr. 6 Körperschaftsteuergesetz - KStG 1991**- und ist mit seinen **Betrieben gewerblicher Art** der Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung - hier im Streitjahr 1994 - unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (**§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG 1991**).

Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts in diesem Sinne sind - vorbehaltlich des **§ 4 Abs. 5 KStG** - alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person herausheben, **§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG**.

Die Absicht, **Gewinn zu erzielen**, und die Beteiligung am **allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** sind nicht erforderlich, **§ 4 Abs. 1 Satz 2 KStG**. Zu den **Betrieben gewerblicher Art** gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen, **§ 4 Abs. 3 KStG**, **ohne eine endliche Aufzählung vorzunehmen**.

Nicht zu den **Betrieben gewerblicher Art** gehören gemäß **§ 4 Abs. 5 Satz 1 KStG** und gemäß **§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStDV** Betriebe, die **überwiegend** der **Ausübung der öffentlichen Gewalt** dienen (Hoheitsbetriebe), wobei für die Annahme eines Hoheitsbetriebs Zwangs- und Monopolrechte nicht ausreichen (**§ 4 Abs. 5 Satz 2 KStG**, **§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStDV**; vgl. FG M-V-Urteil vom **29. Juli 1998** Az.: 1 K 6/97, a.a.O.).

7.2 Der Zweckverband Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung übt keine öffentliche Gewalt aus

Der Kläger vertritt die Auffassung, daß es sich auch im **Betätigungsfeld der Abwasserbeseitigung** nicht um einen Betrieb handelt, der **überwiegend** der **Ausübung öffentlicher Gewalt** dient, wobei dieser Begriff der

„Ausübung öffentlicher Gewalt“

weder im Umsatzsteuerrecht noch im sonstigen Steuerrecht noch im allgemeinen Verwaltungsrecht gesetzlich geregelt ist.

Die **Abgrenzung des Begriffs hat der Gesetzgeber** im Hinblick auf die Vielgestaltigkeit der Verhältnisse vielmehr der **Rechtsprechung** überlassen (vgl. BFH-Urteil **vom 13. April 1961** V 120/59 U, BStBl. III 1961, 298; **vom 15. März 1972** I R 232/71 BStBl. II 1972, 500; **vom 30. Juni 1988** V R 79/84, BStBl. II 1988, 910), wobei der BFH die **Auslegungskriterien** wegen im wesentlichen gleichförmiger Erläuterung und im wesentlichen gleichartiger Funktion des Begriffs der „Ausübung öffentlicher Gewalt“ im Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht soweit möglich übereinstimmend herangezogen hat (vgl. BFH-Urteil **vom 30. Juni 1988** V R 79/84, BStBl. II 1988, 910).

7.3 Die ständige Rechtsprechung zur Ausübung öffentlicher Gewalt

Nach ständiger Rechtsprechung wird öffentliche (= hoheitliche) Gewalt im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG durch Tätigkeiten ausgeübt, die den Körperschaften des öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt

„eigentümlich und vorbehalten“

sind.

Dazu folgende Rechtsprechung:

Reichsfinanzhof:

- Gutachten VD 1/37 vom **09. Juli 1937**
- Gutachten Gr. S. D 5/38 vom **02. Juli 1938**

Bundesfinanzhof:

- Urteil vom **09. Februar 1953** V 84/52 U, BStBl. III 1953, 86 (Vatertierhaltungs-Fall/USSt),
- Urteil vom **20. Oktober 1959** V 281/57 U, BStBl. III 1959, 490 (Berufsgenossenschafts-Fall/USSt),
- Urteil vom **13. April 1961** V 120/59 U, BStBl. III 1961, 298 (Schulinstituts-Fall/USSt),
- Urteil vom **01. April 1965** V 131/62 U, BStBl. III 1965, 339 (Amtshilfe-Fall Holerithabteilung/USSt),
- Urteil vom **07. Dezember 1965** I 319/62 U, BStBl. III 1966, 150 (Notarkammer-Fall/KSt),
- Urteil vom **18. August 1966** V 21/64, BStBl. III 1967, 100 (Handwerkskammer-Fall/USSt),
- Urteil vom **06. Juli 1967** V 76/64, BStBl. III 1967, 582 (Rundfunk-Fall/USSt),
- Urteil vom **21. November 1967** I 274/64, BStBl. II 1968, 218 (ERP-Sondervermögen-Fall/GewSt),
- Urteil vom **18. Februar 1970** I R 157/67, BStBl. II 1970, 519 (Versicherungsanstalt-Fall/GewSt),
- Urteil vom **15. März 1972** I R 232/71, BStBl. II 1972, 500 (Wasserbeschaffungs/-versorgungs-Fall/KSt),
- Urteil vom **14. April 1983** V R 3/79, BStBl. II 1983, 491 (Friedhofs-Fall/USSt),
- Urteil vom **30. Juni 1988** V R 79/84, BStBl. II 1988, 910 (Landwirtschaftskammer-Fall/USSt),
- Urteil vom **21. September 1989** V R 89/85, BStBl. II 1990, 95 (Blutalkoholuntersuchungs-Fall/Gemeinde/USSt),
- Urteil vom **14. März 1990** I R 156/87, BStBl. II 1990, 866 (Blutalkoholuntersuchungs-Fall/Uni-Institut/KSt),
- Urteil vom **23. Oktober 1996** I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139 (**Hausmüll-Fall**/KSt),
- Urteil vom **08. Januar 1998** V R 32/97, BStBl. II 1998, 410 (**Abwasser-Fall**/Brandenburg/USSt).

Finanzgerichte:

- Brandenburg/Urteil vom **19. März 1997** 1 K 1491/95 U, EFG 1997, 835 (**Abwasser-Fall/**
Brandenburg/USt)
- Mecklenburg-Vorpommern/Urteil vom **22. Juli 1997** 2 K 151/96, o.O. (**Zweckverband Wasser/**
Abwasser/KSt)
- Rheinland-Pfalz/Urteil vom **12. Februar 1998** 6 K 1490/97, UR 7/98, 271 (**Abwasser-Fall/USt**)
- Mecklenburg-Vorpommern/Urteil vom **29. Juli 1998** 1 K 6/97, DStRE 20/98, 791 (**Abwasser-**
Fall/KöSt)

In der überwiegenden Anzahl der Urteile wird die obige Definition herangezogen.

Nur bei wenigen Urteilen erhält die Definition eine **materiell unbedeutende Ergänzung**, und zwar wie folgt:

Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts übt auch insoweit eine hoheitliche Tätigkeit aus, als sie Aufgaben wahrnimmt, die ihr durch Gesetze oder Verordnungen ausdrücklich zugewiesen oder die ihr eigentümlich und/oder vorbehalten sind. Dazu vergleiche folgende **BFH-Urteile**:

- Urteil vom **20. Oktober 1959** V 281/57 U, a.a.O.,
- Urteil vom **01. April 1965** V 131/62 U, a.a.O.,
- Urteil vom **06. Juli 1967** V 76/64, a.a.O., und
- Urteil vom **15. März 1972** I R 232/71, a.a.O..

Diese **erweiterte Definition**, die ergänzend explizit die „Zuweisung durch Gesetze oder Verordnungen“ mit aufnimmt, stellt keine materiell erweiterte Definition dar, weil nach der Rechtsprechung des Senats einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft regelmäßig die Aufgaben „eigentümlich und vorbehalten“ sind, die ihr durch Gesetz ausdrücklich zugewiesen werden, **wobei der Senat aber nicht das Bestehen einer Zuweisungsnorm allein als ausreichend angesehen hat**, wie sich schon aus der Verknüpfung der Auslegungskriterien „eigentümlich und vorbehalten“ ergibt (vgl. BFH-Urteil vom **18. August 1966** V 21/64, a.a.O., 100; vom **30. Juni 1988** V R 79/84, a.a.O.).

7.3.1 Das Erfordernis der Eigentümlichkeit der Tätigkeit

Nach der **BFH-Rechtsprechung** ist die Abwasserbeseitigung und Abwasserbehandlung durch einen Wasser- und Abwasserzweckverband auch als Träger öffentlicher Gewalt **„eigentümlich“**, und zwar als Teil der öffentlichen Daseinsvorsorge insbesondere im Bereich des Gesundheitsschutzes und

Umweltschutzes und der öffentlichen Sicherheit und Ordnung (vgl. BFH-Urteil vom **08. Januar 1998** V R 32/97, a.a.O.) und somit ist festzustellen, daß die „**Eigentümlichkeit**“ historisch gewachsen ist.

Darüber hinaus hat die „**Eigentümlichkeit**“ auch eine **quantitative Dimension**, und zwar muß die sich als Ausübung öffentlicher Gewalt **präsentierende Tätigkeit** der Körperschaft des öffentlichen Rechts als Trägerin der öffentlichen Gewalt, wenn auch nicht ausschließlich, so doch in ganz erheblichem Umfang ausgeübt werden (vgl. BFH-Urteil vom **15. März 1972** I R 232/71, a.a.O.), **was als aktive Ausübung zu verstehen ist.**

Die Abwasserbeseitigung als „**Eigentümlichkeit**“ der Gemeinden wird in Zukunft weiterhin an Bedeutung verlieren, da der Umfang der sich als Ausübung öffentlicher Gewalt präsentierenden Abwasserbeseitigungstätigkeit abnimmt, weil mit zunehmendem Umfang auf privatwirtschaftliche Unternehmen zurückgegriffen wird.

7.3.2 Das Erfordernis des Vorbehaltenseins der Tätigkeit

Der in der Definition enthaltene Begriff „**vorbehalten**“ erfaßt die Tätigkeiten, die durch Gesetze oder Verordnungen dem Träger der öffentlichen Gewalt zugewiesen werden (vgl. BFH-Urteil vom **08. Januar 1998** V R 32/97, a.a.O.).

7.3.2.1 Keine Ausübung öffentlicher Gewalt, wenn die Entsorgungstätigkeit ihrer Art nach mit privatunternehmerischen Tätigkeiten zu vergleichen ist

Die Abwasserbeseitigung als der Gemeinde „**vorbehaltene**“ Pflichttätigkeit zur Erfüllung der Pflichtaufgabe ergibt sich aus der **gesetzlichen Zuweisung**, die sich allerdings dadurch relativiert, daß nach der Rechtsprechung die gesetzliche Zuweisung einer Pflichtaufgabe **nicht automatisch zur Ausübung öffentlicher Gewalt** führt, und zwar dann nicht, wenn die Pflichtleistungen bzw. – tätigkeiten zur Erfüllung der Pflichtaufgabe **ihrer Art nach privatunternehmerische Tätigkeiten** sind (vgl. BFH-Urteil vom **30. Juni 1988** V R 79/84, a.a.O.; vom **21. September 1989** V R 89/85, a.a.O., und vom **14. März 1990** I R 156/87, a.a.O.).

Der Kläger als Zweckverband unterliegt der **Eigenbetriebsverordnung** sowie dem **Handelsrecht** und führt seine Abwasserbeseitigungstätigkeiten auf **neuestem technischen Niveau** durch, wobei die kaufmännische Buchführung wie bei einem **ordentlichen Kaufmann** erfolgt. **Die Art der Entsorgungstätigkeiten unterscheidet sich in keiner Weise von privatunternehmerischen Tätigkeiten.**

7.3.2.2 Erzielung von Einnahmen aufgrund des Kostendeckungsprinzips kein Nebenzweck der Entsorgungstätigkeit

Auch wenn eine **Abwasserbeseitigungspflicht** besteht, so erbringt der Entsorgungsverpflichtete auf der Durchführungs- bzw. Tätigkeitsebene eine **Entsorgungsleistung** gegenüber dem Abwassererursacher zur **Erzielung von Einnahmen**, weil dies das Kommunalabgabengesetz (KAG) durch das **Kostendeckungsprinzip** gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 KAG einschließlich der gesetzlich festgelegten Verzinsung des Kapitals als gleichrangig zu betrachtenden Zweck neben der Abwasserbeseitigungspflicht durch das LWaG M-V verlangt. Von der Erzielung von Einnahmen als **Nebenzweck** ist **nicht** auszugehen. **Auch der Kläger als Zweckverband unterliegt mit seiner Pflichttätigkeit** - noch in höherem Maße als ein Privatunternehmer aufgrund der gesetzlichen Zuweisung und der damit verbundenen Verantwortung gegenüber den Bürgern - **dem grundsätzlichen ökonomischen Prinzip: Eine bestimmte Leistung zu minimalen Kosten oder zu bestimmten Kosten eine maximale Leistung zu erbringen.**

Ein **kaufmännisch geführtes Privatunternehmen** muß ebenfalls Einnahmen erzielen, um die Kosten zu decken und hat noch den Nachteil, daß ein garantierter Gewinn in Höhe der Verzinsung des Eigenkapitals nicht gesetzlich verankert ist.

7.3.2.3 Zusammenfassende Beurteilung

Es ist festzustellen, daß sich die Pflichttätigkeit der Abwasserbeseitigung des Klägers als Zweckverband zur Erfüllung der Pflichtaufgabe objektiv **weder in der technischen noch in der kaufmännischen Betriebsführung** zu privatunternehmerischen Abwasserbeseitigungstätigkeiten unterscheidet, so daß insofern die Abwasserbeseitigungstätigkeit nicht mehr der öffentlichen Hand „**eigentümlich**“ und „**vorbehalten**“ ist, also somit **keine hoheitliche Tätigkeit** mehr verkörpert (vgl. BFH-Urteil vom **30. Juni 1988** V R 79/84, a.a.O.; vom **21. September 1989** V R 89/85, a.a.O., und vom **14. März 1990** I R 156/87, a.a.O.).

7.3.3 Keine Ausübung von öffentlicher Gewalt, wenn die Durchführung auch von privaten Unternehmen durchgeführt wird und damit Wettbewerb besteht

7.3.3.1 Historische Grundsätze dieser Rechtsprechung

Die Grundsätze dieser Rechtsprechung gehen auf das **grundlegende Gutachten** des Reichsfinanzhofs V D 1/37 vom **09. Juli 1937** (RStBl. 1937, S. 1306, Slg. Bd. 42, S. 253) zurück, denen sich die Rechtsprechung durchweg angeschlossen hat, nach der die Voraussetzung für die „**Ausübung**

der öffentlichen Gewalt“ - die „eigentümliche“ und „vorbehaltene“ Aufgabe - nicht mehr vorliegt, wenn die Tätigkeit auch von privaten Unternehmern ausgeübt werden kann und tatsächlich ausgeübt wird (vgl. BFH-Urteil vom **30. Juni 1988** V R 79/84, a.a.O.). Danach ist die Vorschrift über die Umsatzsteuerfreiheit - **bzw. die Nichtsteuerbarkeit** - der Ausübung öffentlicher Gewalt nur mit „gebührender Vorsicht“ anzuwenden; denn die Umsatzsteuer ist eine allgemeine, grundsätzlich jeden Umsatz belastende Verbrauchsteuer, bei deren Durchführung dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine besondere Bedeutung zukommt, weil der private Unternehmer nicht durch den Wettbewerb steuerlich begünstigter Körperschaften des öffentlichen Rechts benachteiligt werden darf (Urteil des Reichsfinanzhofs V 293/38 vom **09. Februar 1940**, RStBl. 1940 S. 575, Slg. Bd. 48, S. 135).

7.3.3.2 Die Fortentwicklung der historischen Grundsätze durch die Rechtsprechung zum Schutz der Privatwirtschaft: Keine hoheitliche Tätigkeit bei Wettbewerb zur Privatwirtschaft

Übernimmt die **öffentliche Hand** in größerem Umfang Aufgaben, wie sie auch **Privatpersonen** übernehmen, und tritt sie dadurch - gleichgültig, ob sie es will oder nicht will - **faktisch in Wettbewerb zur Privatwirtschaft**, so ist die Tätigkeit **nicht** mehr der öffentlichen Hand **eigentümlich und vorbehalten**, also keine hoheitliche Tätigkeit (vgl. BFH-Urteil vom **13. April 1961** V 120/59 U, a.a.O.; vom **18. August 1966** V 21/64, a.a.O.; vom **30. Juni 1988** V R 79/84, a.a.O.; vom **21. September 1989** V R 89/85, a.a.O.; vom **14. März 1990** I R 156/87, a.a.O.; vom **23. Oktober 1996** I R 1-2/94, a.a.O.; vom **08. Januar 1998** V R 32/97, a.a.O.).

Diese Rechtsprechung zum Schutz der Privatwirtschaft entspringt primär der Situation, daß sich die **öffentliche Hand** durch ihre Einrichtungen in den wirtschaftlichen Verkehr des **originär gewerblichen Wirtschaftsbereichs** einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet (vgl. BFH-Urteil vom **07. Dezember 1965** I 319/62 U, a.a.O.; vom **21. November 1967** I 274/64, a.a.O.; vom **18. Februar 1970** I R 157/67, a.a.O.; vom **21. September 1989** V R 89/85, a.a.O.).

Die Rechtsprechung hat diesen Gesichtspunkt, daß Körperschaften des öffentlichen Rechts, soweit sie zu privaten Gewerbebetrieben **in Wettbewerb** treten, **durch Ausnahmen von der allgemeinen Besteuerung nicht** in eine **wirtschaftlich günstigere Ausgangsposition** gebracht werden dürfen als private Unternehmer, **bereits** in dem amtlich nicht veröffentlichten Urteil I 344/56 vom **26. November 1957** auch für die Körperschaftsteuerpflicht festgelegt (vgl. BFH-Urteil vom **13. April 1961** V 120/59 U, a.a.O.).

7.3.3.3 Der generelle Schutz der Privatwirtschaft vor Wettbewerbsvorteilen der öffentlichen Hand

Das Leitbild dieser Rechtsprechung steht unverkennbar unter dem Motto: „**Wirtschaftlicher Schutz für die Privatwirtschaft**“.

Wenn dieser „**Schutzgedanke**“ eine so dominante Bedeutung in der Rechtsprechung der letzten 60 Jahre erfahren hat, und zwar in dem Fall, wenn **Körperschaften des öffentlichen Rechts** sich mit ihren leistungsfähigen Einrichtungen in den **originär gewerblichen Wirtschaftsverkehr** einschalten und eine Tätigkeit entfalten, die dann in **Konkurrenz** zu den privatwirtschaftlichen Unternehmen steht, **dann muß auch der Schutz für die Privatwirtschaft gewährleistet sein, wenn** privatwirtschaftliche Unternehmen ihrerseits wirtschaftliche Tätigkeiten im **Bereich der historisch gewachsenen Hoheitsaufgaben**, die der öffentlichen Hand „eigentümlich“ und „vorbehalten“ sind, entfalten, zumal dann, wenn diese privatwirtschaftlichen Unternehmen durch die Körperschaften des öffentlichen Rechts - legitimiert auf einer landesgesetzlichen Grundlage - zu dieser Pflichtleistung bzw. Pflichttätigkeit beauftragt werden, und zwar als **wirtschaftliche Alternative** zu der Körperschaft des öffentlichen Rechts selbst, da die Durchführung der Pflichttätigkeit in ihrer technischen und kaufmännischen Betriebsführung unabhängig von der Rechtspersönlichkeit des jeweils Durchführenden in der Art nur unwesentliche Unterschiede aufweist.

Dieser Schutzgedanke: Wirtschaftlich gleiche Ausgangspositionen für alle Wettbewerber zu haben, gereicht nun aber nicht nur der Privatwirtschaft zu gleichen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, sondern **schützt auch z.B. die Bürger einer Gemeinde vor der Gefahr**, daß bei ungleichen Wettbewerbsbedingungen die Gemeinde für die Pflichttätigkeit der Abwasserbeseitigung sich eines Dritten bedient, der für die Bürger die **teurere Alternative** aufgrund der Wettbewerbsverzerrungen darstellen könnte.

Grundsätzlich ist festzustellen, daß zum **Schutz der Privatwirtschaft** sowohl im **gewerblichen Betätigungsfeld** als auch im Bereich des historisch gewachsenen **hoheitlichen Betätigungsfeldes**, wenn die Privatwirtschaft Pflichttätigkeiten übernimmt, für die am wirtschaftlichen Verkehr Beteiligten **gleiche Ausgangsvoraussetzungen und damit keine Wettbewerbsverzerrungen** zwischen den **Körperschaften des öffentlichen Rechts** und den **Personen des Privatrechts** gegeben sind.

7.3.3.4 Nach alter Rechtsprechung war die Zusammenfassung von Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art mit steuerlicher Wirkung möglich

Die Rechtsprechung bezogen auf das Betätigungsfeld der Abwasserbeseitigung ging im BFH-Urteil **vom 10. Mai 1955** I 131/53 U noch von der Möglichkeit der - mit steuerlicher Wirkung - Zusammenfassung eines Hoheitsbetriebes mit einem Betrieb gewerblicher Art aus, da nach ständiger Rechtsprechung es die Körperschaft öffentlichen Rechts grundsätzlich in der Hand hat, die organisatorischen Maßnahmen beim Aufbau auch ihrer Hoheitsbetriebe und Betriebe gewerblicher Art im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften (Gemeindeordnung, Eigenbetriebsverordnung) so zu treffen, wie sie es für zweckmäßig hält (vgl. u.a. Urteil des Reichsfinanzhofs I A 62/37 **vom 23. Februar 1937**, Reichssteuerblatt - RStBl. - S. 966 und die dort angeführte Rechtsprechung). Es ist daher der Gemeinde grundsätzlich nicht verwehrt, einen Hoheitsbetrieb, wie das Kanalwerk, mit einem Betrieb gewerblicher Art, wie dem Wasserwerk, auch mit steuerlicher Wirkung zu verbinden, vorausgesetzt, daß die beiden Betriebe in einem derartig engen inneren wirtschaftlichen Zusammenhang zueinander stehen, daß die Zusammenfassung in einen Betrieb mit einheitlicher Betriebsleitung unter den gegebenen örtlichen Verhältnissen aus rein sachlichen Gründen, also insbesondere unter Ausschaltung steuerlicher Vor- oder Nachteile, zur besseren wirtschaftlichen Gestaltung der Gemeindeeinrichtungen zweckmäßig und wünschenswert erscheint (vgl. BFH-Urteil **vom 10. Mai 1955** I 131/53 U, BStBl. III 1955, 210).

Mit dem BFH-Urteil **vom 10. Juli 1962** I 164/59 S, BStBl. III 1962, S. 448, wird an der gegenteiligen bisherigen Rechtsprechung bezogen auf die Vereinigung von Hoheitsbetrieben mit Betrieben gewerblicher Art nicht mehr festgehalten.

7.3.3.5 Abwasser-Fall der Rechtsprechung mit konkreter Prüfung der Wettbewerbssituation

Daß der **Schutz der Privatwirtschaft** vor Wettbewerbsverzerrungen in der Rechtsprechung nicht nur im originär **gewerblichen Tätigkeitsfeld** seinen Niederschlag gefunden hat und nach der Rechtsprechung **auch gegeben sein muß, wenn** die gesetzlich zugewiesene Pflichtaufgabe in ihrer Tätigkeit sich **in der Art** nicht von **privatunternehmerischen Tätigkeiten** unterscheidet und sich im **Wesensgehalt** nicht originär aus der Staatsgewalt ableitet sowie nicht ausgeprägt staatlichen Zwecken dient, sondern der **Schutz der Privatwirtschaft** auch im Bereich **der Pflichttätigkeit der Abwasserbeseitigung** seine Würdigung gefunden hat, dokumentiert das BFH-Urteil **vom 12. Dezember 1968** V 213/65, BStBl. II 1969, S. 280.

Im Sachverhalt ging es darum, daß eine Gemeinde auf vertraglicher Grundlage von anderen Gemeinden Abwässer in ihre Kanalisation übernahm und beseitigte. Diese sich nur im Pflichttätigkeitsbereich der Abwasserbeseitigung befindliche Tätigkeit wurde als im Wege der Amtshilfe ausgeübte öffentliche Gewalt beurteilt, und zwar aufgrund der Tatsache, daß der **zuständige Regierungspräsident** dem FG auf Anfrage die Auskunft erteilte, **daß nach seinen Erfahrungen Abwasserbeseitigungsunternehmen nicht von privaten Unternehmen betrieben würden**. In diesem Zusammenhang stellt der Senat fest, daß der Steuerpflichtige **nicht** durch die Beseitigung des aus Nachbargemeinden übernommenen Abwassers **in den Wettbewerb mit privaten Unternehmern tritt**, was gebieten würde, das Umsatzsteuergesetz „mit der gebührenden Vorsicht“ anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom **12. Dezember 1968** V 213/65, BStBl. II 1969, S. 280, und mit weiteren Verweisen).

7.4 Zusammenfassende Beurteilung zur Gewerblichkeit der Entsorgungstätigkeiten auf der Grundlage der Rechtsprechung

Wenn nach der ständigen Rechtsprechung des BFH die öffentliche (= hoheitliche) Gewalt i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG durch **Tätigkeiten** ausgeübt wird, die den juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt **„eigentlich und vorbehalten“** sind (BFH-Urteile vom **09. Februar 1953** V 84/52 U, BStBl. III 1953, 86; vom **15. März 1972** I R 232/71, BStBl. II 1972, 500; vom **21. September 1989** V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; vom **14. März 1990** I R 156/87, BStBl. II 1990, 866; vom **23. Oktober 1996** I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139; vom **08. Januar 1998** V R 32/97, a.a.O.),

und

dieser Begriff in der Rechtsprechung dadurch ausgefüllt wird, daß eine von der juristischen Person des öffentlichen Rechts **ausgeübte Aufgabe** dann **nicht mehr hoheitlich ist**, wenn diese Aufgabe **auch von Personen des Privatrechts** ausgeübt werden kann, **und** die **juristische Person des öffentlichen Rechts** dadurch - sei es auch ungewollt - **in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb** zu privatwirtschaftlichen Unternehmen tritt (vgl. BFH-Urteil vom **13. April 1961** V 120/59 U, BStBl. III 1961, 298; vom **18. August 1966** V 21/64, BStBl. III 1967, 100; vom **30. Juni 1988** V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; vom **14. März 1990** I R 156/87, BStBl. II 1990, 866; vom **23. Oktober 1996** I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139; vom **08. Januar 1998** V R 32/97, BStBl. II 1998, 410),

dann ist es **nicht nachvollziehbar, unverständlich und widersprüchlich**, daß die Rechtsprechung sowohl die **Abwasserentsorgung** als auch die **Hausmüllentsorgung**

nicht als gewerbliche Tätigkeit beurteilt.

Die Abgrenzung des Begriffs „**Ausübung öffentlicher Gewalt**“ hat der Gesetzgeber der Rechtsprechung überlassen und nach ständiger Rechtsprechung wird öffentliche Gewalt durch Tätigkeiten ausgeübt, die den Körperschaften des öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt „**eigentümlich und vorbehalten**“ sind.

Die Abwasser- und Hausmüllentsorgung ist den Körperschaften des öffentlichen Rechts „**eigentümlich**“ und ist historisch gewachsen, wobei die Eigentümlichkeit die **präsentierende Tätigkeit** voraussetzt und in **ganz erheblichem Umfang aktiv ausgeübt** werden muß, was nicht der Fall ist, wenn ein Dritter beauftragt wird.

Der Begriff der „**vorbehaltenen**“ Tätigkeit ergibt sich aus der **gesetzlichen Zuweisung**, die allerdings die Pflichtaufgabe nicht automatisch zur Ausübung öffentlicher Gewalt werden läßt, und zwar dann nicht, wenn die Pflichtaufgabe **ihrer Art nach privatunternehmerische Tätigkeiten** sind, was für die Abwasser- und Hausmüllentsorgung behauptet werden kann.

Die **Ausübung öffentlicher Gewalt** durch Körperschaften des öffentlichen Rechts ist nicht nur dann **nicht mehr gegeben**, wenn die Körperschaften sich in **Bereiche des privatwirtschaftlichen Betätigungsfeldes** begeben, **sondern auch dann**, wenn es sich bei den Körperschaften um **hoheitliche Tätigkeiten handelt, die auch von privaten Unternehmen durchgeführt werden oder potentiell durchgeführt werden könnten**, wobei sowohl bei der Abwasserentsorgung als auch bei der Müllentsorgung **diese konkret realisierte Situation vorliegt**, zumal die privaten Unternehmen eigens durch die Körperschaften des öffentlichen Rechts dazu **beauftragt** worden sind.

Wenn sich diese Situation vor Augen geführt wird, dann stellt sich die erstaunliche Frage, warum eigentlich die Entsorgungstätigkeiten von der Rechtsprechung noch nicht steuerlich als gewerbliche Tätigkeiten eingeordnet worden sind?

Allerdings ist in diesem Zusammenhang mit dieser gestellten Frage auf nachfolgende Gerichtsbescheide zu verweisen:

- **Gerichtsbescheid** des BFH vom **16. November 1995**

V. Senat (USt) im Verfahren V R 122/93

und

- **Gerichtsbescheid** des BFH vom **10. Juli 1996**

I. Senat (KSt) im Verfahren I R 1/94 und I R 2/94,

die beide feststellten, daß die

Abfallentsorgung eine „gewerbliche Tätigkeit“

darstellt.

Der **erste Gerichtsbescheid** wurde durch die Rücknahme der Klage aufgehoben und der **zweite Gerichtsbescheid** dadurch, daß der BFH mit Urteil **vom 23. Oktober 1996 I R 1-2/94**, a.a.O. nun doch entschied, daß die **Abfallentsorgung im Hausmüllbereich** eine **hoheitliche Tätigkeit** ist.

Diese Prozesse der Rechtsfindung sind als demokratische Prozesse, die unserer freiheitlich demokratischen Grundordnung immanent sind, zu bewerten.

8. **Darstellung und Widerlegung der neueren Rechtsprechung zur rechtlichen, wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Einordnung der Entsorgungstätigkeiten**

Diese **offene Frage**, warum eigentlich die Entsorgungstätigkeiten von der Rechtsprechung noch nicht steuerlich als gewerbliche Tätigkeit eingeordnet worden sind, soll im folgenden dargestellt und beurteilt werden anhand der **neueren Rechtsprechung**, beginnend mit dem BFH-Urteil **vom 23. Oktober 1996**.

8.1 **Nach der neueren Rechtsprechung ist der beauftragte Dritte nur Erfüllungsgehilfe und insoweit soll angeblich kein Wettbewerb auf dem Entsorgungsmarkt bestehen**

In der **neueren Rechtsprechung** wird folgende Auffassung in der rechtlichen und wirtschaftlichen Würdigung der Entsorgungsverpflichtung und -tätigkeit vertreten:

Die entsorgungspflichtigen Körperschaften des öffentlichen Rechts können sich zur Erfüllung ihrer Pflichten **zwar Dritter bedienen**; aber sie können sich dadurch der **Pflichtaufgabe nicht entledigen**, da diese Unternehmen der Privatwirtschaft als fremde Dritte **nur** als **Erfüllungsgehilfen - als sogenannte Verwaltungshelfer** - der entsorgungspflichtigen Körperschaften des öffentlichen Rechts **tätig** werden und somit ihre Tätigkeit den entsorgungspflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften **zuzurechnen** ist, **so daß** die Entsorgungstätigkeit eine Tätigkeit der entsorgungspflichtigen Körperschaft **bleibt** sowie ohnehin die Pflichtaufgabe - und damit die Endverantwortung - für die ordnungsmäßige Entsorgung bei den entsorgungspflichtigen Körperschaften **verbleibt** und **dadurch kein Wettbewerb besteht, weil die Körperschaften des öffentlichen Rechts weder tatsächlich noch potentiell mit Personen des Privatrechts in Wettbewerb treten** (vgl. neue **erstmalige** Rechtsprechung zur **Hausmüllentsorgung** durch BFH-Urteil **vom 23. Oktober 1996 I R 1-2/94**, BStBl. II 1997, 139; in der weiteren Zeitabfolge: FG Brandenburg zum **Abwasser-Fall** mit Urteil

vom **19. März 1997** 1 K 1491/95 U, EFG 1997 Nr. 14, 835, als hypothetisch antizipierende Auffassung; FG M-V zum **Abwasser-Fall** mit Urteil vom **22. Juli 1997** Az.: 2 K 151/96, o. O.; zum **Abwasser-Fall** BFH-Urteil vom **08. Januar 1998** VR 32/97, BStBl. II 1998, 410, als hypothetisch antizipierende Auffassung; FG M-V zum **Abwasser-Fall** mit Urteil vom **29. Juli 1998** Az.: 1 K 6/97, DStRE 20/98, 791, wobei sich das Finanzgericht ausschließlich auf das BFH-Urteil vom **08. Januar 1998** stützt).

8.2 Widerlegende Argumente gegen die Negierung von Wettbewerb durch die neuere Rechtsprechung

8.2.1 Neuere Rechtsprechung konstatiert Eingangswettbewerb

Wie bereits unter **Pkt. 5.2.2** angeführt, wird in dieser **neueren Rechtsprechung** die Entscheidungskompetenz der Gemeinde, die Pflichttätigkeit selber durchzuführen oder einen Dritten zu beauftragen, als sogenannter „**Eingangswettbewerb**“ bezeichnet und damit auch ein Vorhandensein eines Wettbewerbs grundsätzlich **nicht negiert** (vgl. BFH-Urteil vom **23. Oktober 1996** I R 1-2/94, a.a.O.; FG M-V, Urteil vom **22. Juli 1997** Az.: 2 K 151/96, o.O.; FG M-V, Urteil vom **29. Juli 1998** Az.: 1 K 6/97, a.a.O.).

8.2.2 Neuere Rechtsprechung konstatiert Wettbewerb unter Dritten um einen Entsorgungsauftrag

Das **FG M-V** hat im Urteil vom **29. Juli 1998**, im Gegensatz zum BFH, der weder im Urteil vom **23. Oktober 1996** noch im Urteil vom **08. Januar 1998** erläuternde Begründungen zu der vertretenen Auffassung abgegeben hat, **den Versuch unternommen**, über die feststellende Behauptung hinaus, argumentative Begründungen zu finden, und zwar indem das FG M-V feststellt, daß **privatwirtschaftliche Unternehmen untereinander durchaus in Wettbewerb treten**, wenn die entsorgungspflichtige Körperschaft des öffentlichen Rechts in Ausübung ihrer gesetzlichen Pflicht beschließt, Aufträge auszuschreiben. **Sie konkurrieren dann aber nicht mit der Körperschaft des öffentlichen Rechts, sondern um einen Auftrag derselben** (vgl. FG M-V-Urteil vom **29. Juli 1998** 1 K 6/97, a.a.O.).

Damit **konstatiert das FG M-V**, daß **Wettbewerb auf der Angebotsseite des Abwasserentsorgungsmarktes** durch die konkurrierenden Angebote der privatwirtschaftlichen Unternehmen vorliegt, allerdings ist die **entsorgungsverpflichtete Gemeinde**, im Gegensatz zur Auffassung des Finanzgerichts M-V, **gleichwohl konkurrierender Bestandteil der Angebotsseite**, weil die Gemeinde

im Verhältnis zu sich selbst durch die Möglichkeit des sich „Bedienens eines Dritten“ sich **wirtschaftlich zur Disposition** stellt durch ihre ureigene Überlegung, ob die Entsorgungstätigkeit selber erledigt werden soll **oder** ob sich eines „mitkonkurrierenden fremden Dritten“ bedient wird, so daß durch diese Entscheidungssituation offenbar wird, daß die entsorgungspflichtige Gemeinde selbstverständlich Mitkonkurrent der untereinander konkurrierenden Anbieter auf der Entsorgungsangebotsseite ist, zumal diese Marktsituation ja gerade die oben erwähnte „**Eingangswettbewerbssituation**“ darstellt, und zwar:

- führt die Gemeinde die Pflichttätigkeit selber durch, ist sie **mitkonkurrierende, selbstdurchführende Anbieterin** oder
- bedient sie sich mitkonkurrierender fremder Dritter, so ist sie **mitkonkurrierende, sich Subunternehmen bedienende Anbieterin** von Abwasserentsorgungsleistungen.

8.2.3 Neuere Rechtsprechung konstatiert Wettbewerb im Fall der Entsorgungsdurchführung durch die entsorgungsverpflichtete Körperschaft des öffentlichen Rechts

Wie bereits unter **Pkt. 5.2.5** dargelegt und hier aus Gründen der Systematik und Vollständigkeit wiederholt, vertritt das **FG M-V** die Auffassung, daß eine juristische Person des öffentlichen Rechts nicht gewerblich handelt, wenn sie Leistungen Dritter empfängt, für die Wettbewerb besteht, sondern nur, wenn sie **in Konkurrenz zu privaten Dritten Leistungen erbringt** (vgl. **FG M-V-Urteil vom 29. Juli 1998** I K 6/97, a.a.O.).

Diese Auffassung dokumentiert eindeutig, da sie sonst nicht verstehbar ist, daß auch das **FG M-V** eine **Wettbewerbssituation** charakterisiert; denn wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts sich dazu entscheidet, die Entsorgungstätigkeit selber zu erbringen, dann erbringt sie die Entsorgungsleistung und steht damit **in Konkurrenz zu privaten Dritten**, die die Entsorgungsleistungen als sich anbietende Subunternehmen und somit als mitkonkurrierende Anbieter alternativ erbracht hätten.

8.2.4 Die Pflichttätigkeit wird durch die neuere Rechtsprechung grundsätzlich der entsorgungsverpflichteten Körperschaft des öffentlichen Rechts zugerechnet

Wenn nun durch die **neuere Rechtsprechung** die Auffassung vertreten wird, daß die **Entsorgungstätigkeit** des beauftragten privatwirtschaftlichen Unternehmens als **Erfüllungsgehilfe** der entsorgungspflichtigen Körperschaft des öffentlichen Rechts **zuzurechnen** ist, dann müßte diese „**Tätigkeits-Zurechnung**“ in letzter Konsequenz bedeuten, daß die entsorgungsverpflichtete Gemeinde die

Entsorgungstätigkeit quasi „**selbst erbringt**“; aber wie kann einer Gemeinde die **Entsorgungstätigkeit** zugeordnet bzw. zugerechnet werden, ohne daß die entsorgungsverpflichtete Gemeinde die Pflichttätigkeit auch durchführt, da die Pflichttätigkeit von einem privatwirtschaftlichen Unternehmen als eigenständige juristische Person des Privatrechts sowie als eigenständiges Steuersubjekt durchgeführt wird?

Auch diese Auffassung der angeblichen „**Zurechnung**“ und des daraus resultierenden „**fehlenden Wettbewerbs**“ ist nicht nachvollziehbar und völlig unverständlich, zumal nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs **öffentliche (= hoheitliche) Gewalt** i. S. des § 4 Abs. 5 KStG durch **Tätigkeiten ausgeübt** wird, die den juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt „eigentümlich und vorbehalten“ sind (vgl. BFH-Urteil vom **23. Oktober 1996** I R 1-2/94, a.a.O.; vom **08. Januar 1998** VR 32/97, a.a.O.).

Danach impliziert diese Definition, daß die hoheitliche Tätigkeit **selber konkret aktiv durchgeführt** werden muß, so daß es daran fehlt, wenn die Pflichttätigkeiten durch einen fremden Dritten durchgeführt werden und somit die Feststellung der Rechtsprechung, daß die **Ausübung öffentlicher Gewalt** nur **präsentiert** wird durch die **Ausübung der Pflichttätigkeit**, nicht erfüllt wird (vgl. BFH-Urteil vom **15. März 1972** I R 232/71, BStBl. II 1972, 500).

Somit kann von der neueren Rechtsprechung unter dem **Begriff der Zurechnung** nicht die wirtschaftliche Betrachtung einer schlichten Zurechnung der Pflichttätigkeit gesehen werden, sondern vielmehr und auch nur ausschließlich die rechtliche Betrachtung des Auftraggeber- und Auftragnehmer-Verhältnisses zwischen der entsorgungsverpflichteten Körperschaft des öffentlichen Rechts und des beauftragten Dritten gemeint sein und verstanden werden, weil die entsorgungsverpflichtete Körperschaft in der Pflicht der Entsorgungsaufgabe und damit in der Verantwortung steht, wenn sie einen Dritten beauftragt, verantwortungsvoll denjenigen Dritten auszuwählen, der nach seinen betrieblichen Fähigkeiten und Erfahrungen in der Lage ist, die Pflichttätigkeit in der von den Gesetzen geforderten Qualität durchzuführen, da anderenfalls die entsorgungspflichtige Körperschaft als Vertretene sich die **Fehler des Dritten als Vertreter „zurechnen“ lassen** und als öffentlich-rechtliche für die ordnungsgemäße Entsorgung Verantwortliche auch den daraus resultierenden Schaden tragen **muß**.

Somit wird deutlich, daß diese von der Rechtsprechung benannte **Zurechnung der Tätigkeit** sich ausschließlich auf die Verantwortung der in der Pflichtaufgabe stehenden Körperschaft des öffentlichen Rechts bezieht und damit ausschließlich die **rechtliche Betrachtung** darstellt

und auch nur darstellen kann, so daß gleichwohl auf **ökonomischer Ebene** zwischen der Körperschaft des öffentlichen Rechts und dem Dritten **Wettbewerb besteht**, da die Körperschaft

des öffentlichen Rechts die Pflichtaufgabe auch durch selber durchgeführte Pflichttätigkeiten hätte erfüllen können.

Darüber hinaus stellt auch das FG M-V im Urteil vom 22. Juli 1997 Az.: 2 K 151/96, a.a.O., richtig fest, daß die entsorgungsverpflichtete Körperschaft des öffentlichen Rechts in eigener Kompetenz entscheiden kann, welchen Dritten sie beauftragt und gerade diese Situation stellt ein Wettbewerbselement dar.

8.2.5 Die „Hinzurechnungs-Theorie“ der neueren Rechtsprechung führt zu absurden Ergebnissen

Würde die Rechtsprechung in dieser Auffassung verharren und die Entsorgungsverpflichteten würden sich alle eines fremden Dritten - eines Subunternehmens - bedienen, dann besteht die **absurde Situation**, daß die gesamte Entsorgungstätigkeit durch privatwirtschaftliche Unternehmen durchgeführt wird, nach **Auffassung der Rechtsprechung** die privatwirtschaftlichen Unternehmen **untereinander Konkurrenten sind** und trotzdem nach Auffassung der Rechtsprechung **kein Wettbewerb** auf dem Entsorgungsmarkt vorliegen würde.

Allerdings wäre damit die quantitative Dimension der „**Eigentümlichkeit**“ auf Null gesunken, so daß die Rechtsprechung spätestens dann nicht mehr von „Ausübung öffentlicher Gewalt“ sprechen könnte, weil die „Eigentümlichkeit“ der Aufgabe nicht mehr gegeben ist; denn die „Eigentümlichkeit“ setzt zwangsläufig voraus, daß die **Pflichttätigkeit** auch selber in eigener Kompetenz **durchgeführt** und somit eigentümlich wird, und dies auch die Rechtsprechung fordert, nach der **die sich als Ausübung öffentlicher Gewalt präsentierende Tätigkeit** der Körperschaft des öffentlichen Rechts als Trägerin der öffentlichen Gewalt, wenn auch nicht ausschließlich, so doch in ganz erheblichem Umfang **ausgeübt** werden muß (vgl. BFH-Urteil vom 15. März 1972 I R 232/71, a.a.O.).

8.2.6 Die Kategorie des Wettbewerbs kann nur eine Dimension des Wirtschaftens sein und damit nur eine der Durchführungsebene

Die Kategorie des Wettbewerbs als fundamentales Strukturprinzip der „sozialen Marktwirtschaft“ ist nur eine Dimension der „Durchführungsebene“. Auch wenn der BFH im Urteil vom 08. Januar 1998 VR 32/97, BStBl. II 1998, 410, feststellt:

„Selbst wenn es bereits im Streitjahr 1993 rechtlich zulässig war, daß die für ordnungsgemäße Abwasserbeseitigung zuständigen Personen des öffentlichen Rechts bei der Erfüllung ihrer Aufgabe private Entsorgungsunternehmen als Verwaltungshelfer einsetzten, konnten sie sich ihrer Pflichtaufgabe durch die Einschaltung derartiger Verwaltungshelfer nicht entledigen. Die Abwasserbeseitigung blieb auch bei Einschaltung Dritter eine Tätigkeit der entsorgungspflichtigen Körperschaft. Die juristische Person des öffentlichen Rechts blieb öffentlich-rechtlich für die ordnungsgemäße Entsorgung verantwortlich“,

so ist es zwar richtig, daß die Körperschaften des öffentlichen Rechts grundsätzlich der Aufgabe verpflichtet sind, aufgrund der Regelung in § 40 Abs. 1 LWaG M-V; aber sie sich damit immer auf der „Verpflichtungsebene“ befinden, **wobei die Verpflichtungsebene keine „Wettbewerbsebene“ darstellt.**

Das **im freien Wettbewerb ausgewählte** privatwirtschaftliche Unternehmen für die Durchführung der Abwasserentsorgungstätigkeit befindet sich allerdings auf der „Durchführungsebene“, wobei das **durchführende** privatwirtschaftliche Unternehmen auf einer vertraglichen Grundlage mit dem Verpflichteten in Eigenverantwortung und auf eigene Rechnung die Entsorgungstätigkeit durchführt.

Da auf dieser **Durchführungsebene** zwischen den Anbietern von Entsorgungsleistungen - einschließlich der entsorgungsverpflichteten Körperschaften des öffentlichen Rechts als Anbieter - **Konkurrenz und Wettbewerb** besteht, und zwar letztlich zu Gunsten des Bürgers als Abwasserverursacher, ist die Entsorgungstätigkeit

nicht mehr als hoheitlich

anzusehen, obwohl die Körperschaften grundsätzlich die **verpflichtende Verantwortung** tragen, dies aber der „**Gewerblichkeit der Entsorgungstätigkeit**“ nicht abträglich ist, weil die „**Kategorie des Wettbewerbs**“ nur eine „**Dimension des Wirtschaftens**“ auf der Durchführungsebene und nicht auf der Verpflichtungsebene ist.

8.2.7 Die neuere Rechtsprechung steht in Divergenz zum 10. Senat des Bundesfinanzhofes

Der für die **Abgabenordnung** zuständige **10. Senat des Bundesfinanzhofs** hat mit Urteil vom **15. Dezember 1993** entschieden, daß eine von Gebietskörperschaften errichtete und gegründete GmbH - somit eine Eigengesellschaft -, die sowohl nach ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt durch die Beseitigung von Abfällen im Dienst des öffentlichen Gesundheitswesens und der Förderung des Umweltschutzes sowie durch die Verwertung der Abfälle zum Zweck der Substituierung von Primärenergie und Rohstoffen als auch nach ihrer Satzung als

Gegenstand des Unternehmens die ordnungsgemäße Beseitigung von Hausmüll, hausmüllähnlichen Gewerbeabfällen und sonstigen Abfällen im Rahmen der Beseitigungspflicht der Landkreise definiert, **mit ihrem „wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ nicht die Voraussetzungen eines Zweckbetriebes gemäß § 65 AO 1977 erfüllt** (vgl. BFH-Urteil vom **15. Dezember 1993** X R 115/91, BStBl. II 1994, 314).

Diese Entscheidung basiert auf der nachfolgenden Feststellung des BFHs:

„d) Im Bereich der Müllbeseitigung bzw. -verwertung sind übergeordnete Gemeinwohlerwägungen, die zugunsten der Klägerin ein Zurücktreten des Wettbewerbsgesichtspunkts rechtfertigen könnten, nicht ersichtlich. Die Klägerin wird auf einem Markt tätig, auf dem ungeachtet des durch das AbfG bzw. das Abfallgesetz vom 27. August 1986 (BGBl I 1998, 1410) angeordneten Vorrangs der öffentlich-rechtlichen Entsorgung gleichartige Leistungen von privaten Unternehmern in einer Weise angeboten werden, die eine unterschiedliche Bewertung am Maßstab des Allgemeinwohls nicht zuläßt. Die Klägerin tritt in einen i.S. von § 65 Nr. 3 AO 1977 „vermeidbaren“ Wettbewerb zu - potentiellen - steuerlich nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art“. (BFH-Urteil vom **15. Dezember 1993** XR 115/91, BStBl. II 1994, 317).

Damit wird vom **10. Senat des Bundesfinanzhofs** unmißverständlich festgestellt, **daß auf dem Markt der Abfallentsorgung Wettbewerb vorliegt**, wobei diese Auffassung ohne Einschränkungen auf den **Abwasserentsorgungsmarkt** zu übertragen ist.

Darüber hinaus bleibt unverständlich, warum der **1. Senat des Bundesfinanzhofs** in dem Urteil vom **23. Oktober 1996** das Urteil vom **10. Senat** zwar zitiert, aber das Urteil in seiner Aussage - **auf dem Markt der Abfallentsorgung besteht Wettbewerb** - nicht heranzieht, nicht problematisiert und nicht würdigt, und somit im **Widerspruch zu diesem Urteil verharrt**.

8.2.8 Die neuere Rechtsprechung negiert auch die „Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts“

Weiterhin ist auch der **neueren Rechtsprechung** in ihrer Beurteilung nicht zu folgen, daß die Hausmüllentsorgung und die Abwasserentsorgung nicht aus Gründen der **Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts** als Betrieb gewerblicher Art zu beurteilen sind, weil den Körperschaften des öffentlichen Rechts die in Rede stehenden Entsorgungstätigkeiten eigentümlich und vorbehalten sind und

damit weder tatsächlich noch potentiell mit Personen des Privatrechts in Wettbewerb treten (vgl. BFH-Urteil vom **23. Oktober 1996** I R 1-2/94, a.a.O.; vom **08. Januar 1998** V R 32/97, a.a.O.), **und zwar aus folgenden Gründen:**

a) **Die monokausale Begründung:**

- Entsorgungstätigkeit ist „eigentümlich und vorbehalten“,
- somit tritt die Körperschaft des öffentlichen Rechts weder tatsächlich noch potentiell mit Personen des privaten Rechts in Wettbewerb
und
- dadurch ist die Entsorgungstätigkeit nicht aus Gründen der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts als Betrieb gewerblicher Art zu beurteilen,

ist in der Abfolge der Kausalität unlogisch; denn:

- zuerst ist zu konstatieren, daß der beauftragte Dritte die Pflichttätigkeit durchführt und sich somit auf der ökonomischen Ebene des Wirtschaftens befindet,
- dann ist die Wettbewerbssituation festzustellen, da die „Kategorie des Wettbewerbs“ eine „Dimension des Wirtschaftens“ ist,
- und dann ist im Fall des Wettbewerbs die „eigentümliche und vorbehaltene“ Tätigkeit bzw. ausgeübte Aufgabe **gemäß der Rechtsprechung** steuerlich nicht mehr **hoheitlich**, sondern steuerlich als **gewerblich** zu beurteilen, so daß sich dann das Gebot der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts stellt und gleiche steuerliche Bedingungen fordert.

b) **Zur Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts führt der 10. Senat des Bundesfinanzhofs** in seinem Urteil vom **15. Dezember 1993** X R 115/91, BStBl. II 1994, 314 ff., **wie folgt aus:**

„Bereits der RFH hat es als Gebot der steuerlichen Gerechtigkeit herausgestellt, daß Steuersubjekte, die miteinander in Wettbewerb stehen, möglichst gleich besteuert werden sollen (RFH-Urteil vom **6. Juni 1928** I A 192/27, RFHE 23, 309); der Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung sei „streng zu handhaben“ (RFH-Urteile vom **23. Oktober 1937** VIa 70/37, RStBl 1937, 1160; vom **27. November 1937** VI a 1/37, 2/37, RFHE 42, 303, RStBl 1938, 35; ebenso BFH-Urteil vom **10. Mai 1955** I 173/53 U, BFHE 60, 464, BStBl III 1955, 177). Durch die steuerliche Begünstigung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes sollen weder Wettbewerber verdrängt noch sollen Marktzutrittsschranken errichtet werden. In letzterer Hinsicht ist auch

der potentielle Wettbewerb geschützt (vgl. BFH-Urteile vom **13. August 1986** II R 246/81, BFHE 147, 299, BStBl II 1986, 831; vom **23. November 1988** IR 11/88; BFHE 155, 461, BStBl II 1989, 391; Scholtz in Koch/Scholtz, Abgabenordnung - AO 1977, 4. Aufl. 1993, § 65 Rdnr. 9; Tipke/Kruse, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, § 65 AO 1977 Tz. 4; Hüttemann, a.a.O., S. 180). Hiernach ist es nicht erforderlich, daß die Klägerin tatsächlich in Konkurrenz zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art tritt.“

Unter Berücksichtigung dieser Beurteilung **ist folgendes grundsätzlich zu konstatieren:**

Da in dem Entsorgungsmarkt sowohl **steuerbefreite** Körperschaften des öffentlichen Rechts als auch **steuerpflichtige** private Unternehmen die **Pflichttätigkeiten** der Entsorgung durchführen, verstößt die steuerlich unterschiedliche Behandlung gegen das **Prinzip der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts**, weil die steuerliche Begünstigung einer entsorgungspflichtigen Körperschaft des öffentlichen Rechts

- Markttrittsschranken bedeuten

und

- die Entsorgungsleistungen nicht nur einem Personenkreis angeboten wird, der das Dienstleistungsangebot der steuerpflichtigen Unternehmen überwiegend nicht in Anspruch nimmt, sondern der gesamten Bevölkerung (vgl. BFH-Urteil vom **15. Dezember 1993** X R 115/91, a.a.O.).

8.2.9 Die neuere Rechtsprechung übersieht das staatstragende Prinzip der Subsidiarität in den verwaltungsrechtlichen Regelungen für die Entsorgung

Abschließend ist festzustellen, daß die **gesetzlichen Möglichkeiten z. B für Mecklenburg-Vorpommern sowohl** gemäß § 40 Abs. 4 Satz 2 LWaG M-V in der Abwasserbeseitigung als auch gemäß § 3 Abs. 5 AbfAlG M-V in der Abfallentsorgung für die Körperschaften des öffentlichen Rechts gegeben sind, sich zur Erfüllung der Entsorgungsaufgabe **Dritter bedienen** zu können, **kodifizierter Ausdruck** des

elementaren staatstragenden Prinzips der Subsidiarität

und somit Bestandteile eines grundlegenden Strukturprinzips unserer

freiheitlich demokratischen Grundordnung

darstellt.

Wenn nun die privatwirtschaftlichen Unternehmen durch ihre wettbewerbsverzerrende Steuerpflicht benachteiligt werden, so besteht die Gefahr, daß das Prinzip der Subsidiarität pervertiert wird und somit nicht zur Entfaltung gelangt.

8.2.10 Zusammenfassende Darstellung der Widersprüchlichkeit der neueren Rechtsprechung

sowie die Argumente für eine Gewerblichkeit der Entsorgungstätigkeiten

Zusammenfassend werden die Widersprüchlichkeiten der neueren Rechtsprechung sowie die Argumente für einen Wettbewerb und damit für eine steuerliche Einordnung der Entsorgungstätigkeiten in die Gewerblichkeit nachfolgend kurz dargelegt.

a) - Wie unter **Pkt. 8.2.1** dargestellt:

Die Rechtsprechung spricht von einem **Eingangswettbewerb**, so daß diese Feststellung des Eingangswettbewerbs als Indiz für Wettbewerb auf dem Entsorgungsmarkt gewertet werden kann.

b) - Wie unter **Pkt. 8.2.2** dargestellt:

Die Rechtsprechung sieht die privatwirtschaftlichen Unternehmen als fremde Dritte durchaus **im Wettbewerb stehen**, wenn sie um einen **Auftrag konkurrieren**, so daß diese Feststellung des Wettbewerbs unter den Anbietern als Indiz für Wettbewerb auf dem Entsorgungsmarkt gewertet werden kann.

c) - Wie unter **Pkt. 8.2.3** dargestellt:

Die Rechtsprechung sieht die Körperschaft des öffentlichen Rechts bzw. die entsorgungsverpflichtete Gemeinde **in Konkurrenz stehend zu den fremden Dritten**, wenn die Gemeinde die Entsorgungsleistung **selber erbringt**, so daß damit selbstredend der Wettbewerb auf dem Entsorgungsmarkt konstatiert wird.

d) - Wie unter **Pkt. 8.2.4** dargestellt:

Die Rechtsprechung stellt fest, daß die **Ausübung öffentlicher Gewalt** nur **präsentiert** wird durch die **aktive Ausübung der Tätigkeit - der Pflichttätigkeit** - und somit im Fall des sich Bedienens eines fremden Dritten als eigenständige juristische Person des Privatrechts die Ausübung öffentlicher Gewalt gar nicht stattfindet, weil

- die entsorgungspflichtige Körperschaft des öffentlichen Rechts die Pflichttätigkeit nicht **selber durchführt**

und

- ohne die Konstruktion des „**beliehenen Unternehmens**“ die öffentliche Gewalt **nicht** auf die eigenständige Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft - des privatwirtschaftlichen Unternehmens bzw. des Dritten - übergeht,

so daß im Fall der Pflichttätigkeit durch das privatwirtschaftliche Unternehmen als Erfüllungshilfe **keine Ausübung der öffentlichen Gewalt** stattfindet, und zwar weder durch die Kör-

perschaft des öffentlichen Rechts, weil sie **nicht selber** tätig wird, noch durch den Erfüllungsgehilfen, wenn dieser **kein** „beliehenes Unternehmen“ darstellt und somit eine „**Zurechnung**“, von der die Rechtsprechung spricht, gar nicht unterstellt werden kann, und zwar weder eine **Zurechnung der öffentlichen Gewalt**, weil der Dritte ohne „Beleihung“ durch die Ausübung der Pflichttätigkeit gar keine öffentliche Gewalt ausübt noch eine **Zurechnung der Tätigkeit**, weil der Dritte ein eigenständiges Rechtssubjekt, ein eigenständiges Wirtschaftssubjekt sowie ein eigenständiges Steuersubjekt darstellt und die Rechtsprechung die **Ausübung von öffentlicher Gewalt** nur durch die **eigene Ausübung der Pflichttätigkeit** verwirklicht sieht, **und somit die**

von der Rechtsprechung benannte Zurechnung

ausschließlich die **rechtliche Würdigung** sein kann, in dem die in der Verantwortung stehende entsorgungspflichtige Körperschaft des öffentlichen Rechts **sich als Vertretene die Fehler des Dritten als Vertreter** „zurechnen“ lassen muß und somit gleichwohl auf **ökonomischer Durchführungsebene Wettbewerb** besteht, der nicht durch die rechtlichen Verantwortungsstrukturen aufgehoben werden kann.

Weiterhin wird durch diese Erkenntnis **offenbar** und **ersichtlich**, daß die **Verpflichtungsebene** und die **Durchführungsebene** unabhängig voneinander **existent sind** und **selbstverständlich** nur auf der **Durchführungsebene** als **Ebene des Wirtschaftens der Wettbewerb** stattfindet.

e) - Wie unter **Pkt. 8.2.5** dargestellt:

Die „**Hinzurechnungs-Theorie**“ führt zu der **absurden Situation**, daß wenn die gesamte Entsorgungstätigkeit durch beauftragte Dritte durchgeführt wird, nach Auffassung der Rechtsprechung die privaten Unternehmen **untereinander Konkurrenten** sind und trotzdem nach Auffassung der Rechtsprechung **kein Wettbewerb** auf dem Entsorgungsmarkt vorliegen würde.

f) - Wie unter **Pkt. 8.2.6** dargestellt:

Die **Kategorie des Wettbewerbs** als fundamentales Strukturprinzip der „**sozialen Marktwirtschaft**“ ist nur eine „**Dimension des Wirtschaftens**“ und damit eine der „**Durchführungsebene der Pflichttätigkeit**“, so daß zwischen den verpflichteten Körperschaften des öffentlichen Rechts und den beauftragten Dritten bzw. potentiellen Dritten **Konkurrenz und damit Wettbewerb** besteht, die Entsorgungstätigkeit somit **nicht mehr hoheitlich** und die bei den Körperschaften des öffentlichen Rechts **verbleibende Verantwortung und Verpflichtung** einer „**Gewerblichkeit der Entsorgungstätigkeit**“ nicht abträglich ist.

g) - Wie unter **Pkt. 8.2.7** dargestellt:

Die neuere Rechtsprechung zur Abwasser- und Abfallentsorgung steht in **Divergenz** zur Rechtsprechung des **10. Senats des Bundesfinanzhofes**, die auf dem Markt der Abfallentsorgung **Wettbewerb konstatiert**.

h) - Wie unter **Pkt. 8.2.8** dargestellt:

Die neuere Rechtsprechung negiert den Wettbewerb auf dem Abwasser- und Abfallentsorgungsmarkt und sieht somit auch das „**Prinzip der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts**“ nicht tangiert.

i) - Wie unter **Pkt. 8.2.9** dargestellt:

Die neuere Rechtsprechung übersieht die Verankerung der **Subsidiarität** in den Verwaltungsgesetzen für die Entsorgung und verkennt den **Verstoß** gegen das **Prinzip der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts**, so daß die Gefahr besteht, daß das **Prinzip der Subsidiarität** pervertiert wird.

Im Ergebnis ist abschließend festzustellen, daß auf dem Entsorgungsmarkt Wettbewerb herrscht und damit die Entsorgungstätigkeit steuerlich nicht als hoheitliche, sondern als gewerbliche Tätigkeit einzuordnen und zu berücksichtigen ist, so daß dem Gebot der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts zum Schutz der Privatwirtschaft, und zwar auch innerhalb des öffentlich-wirtschaftlichen Betätigungsfeldes, genüge getan wird und somit das elementare staatstragende Prinzip der Subsidiarität als grundlegendes Strukturprinzip unserer freiheitlich demokratischen Grundordnung zur gesetzlich gewollten Entfaltung gelangt.

8.3 Nach der neueren Rechtsprechung soll die Erzielung von Einnahmen angeblich nur Nebenzweck und insoweit die Entsorgungstätigkeit hoheitliche Tätigkeit sein

Neben der „**Erfüllungsgehilfen-Theorie**“, die nach der neueren Rechtsprechung die Aufhebung des Wettbewerbs zur Folge hat, wird als weiteres und neues Argument angeführt, daß sowohl die **Entsorgung des Hausmülls** als auch die **Entsorgung des Abwassers überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt** dient, da entscheidend ist, inwieweit **eine aufgrund der rechtlichen Ausgestaltung ihrer Art nach einheitlich als hoheitlich zu beurteilende Tätigkeit der Erfüllung öffentlicher Aufgaben oder der Erzielung von Einnahmen** und damit wirtschaftlichen Interessen der Körperschaften des öffentlichen Rechts dient. Da die Entsorgungstätigkeit Teil der öffentlichen Daseinsvorsorge insbesondere im Bereich des Gesundheits- und Umweltschutzes sowie der öffentlichen

Sicherheit und Ordnung und die Erzielung von Einnahmen **lediglich Nebenzweck** und **nicht Hauptzweck** der Tätigkeit darstellt, ist die Entsorgungstätigkeit **hoheitlich** (vgl. BFH-Urteil vom **23. Oktober 1996** I R 1-2/94, a.a.O.; FG Brandenburg mit Urteil vom **19. März 1997** 1 K 149/95, a.a.O.; FG M-V mit Urteil vom **22. Juli 1997** 2 K 151/96, o.O.).

8.4 Widerlegende Argumente gegen die Behauptung der neueren Rechtsprechung zur Erzielung von Einnahmen als Nebenzweck

Wie bereits unter **Pkt. 7.3.2** ff. dargelegt, sind die Entsorgungstätigkeiten zur Erfüllung der Pflichtaufgabe **ihrer Art nach nicht von privatunternehmerischen Tätigkeiten**, und zwar sowohl im **technischen** als auch im **kaufmännischen** zu unterscheiden.

Bezogen auf den **kaufmännischen Bereich** bedeutet dies, daß auch bei Bestehen einer **Abwasserbeseitigungspflicht** der Entsorgungsverpflichtete auf der Durchführungs- bzw. Tätigkeitsebene eine **Entsorgungsleistung** gegenüber dem Abwasser- und Abfallverursacher **gegen bzw. zur Erzielung von Einnahmen** erbringt, weil dies das KAG durch das **Kostendeckungsprinzip** gemäß **§ 6 Abs. 1 Satz 2 KAG** einschließlich der gesetzlich festgelegten Verzinsung des Kapitals als **gleichrangig zu betrachtenden Zweck neben** der Entsorgungspflicht durch die Landeswasser- und Landesabfallgesetze verlangt.

Von der Erzielung von Einnahmen als Nebenzweck ist nicht auszugehen. Die Körperschaften des öffentlichen Rechts unterliegen mit ihrer Pflichtaufgabe und der daraus resultierenden Pflichttätigkeit - **noch in höherem Maße als ein Privatunternehmer** aufgrund der gesetzlichen Zuweisung und der damit verbundenen Verantwortung gegenüber den Bürgern - **dem grundsätzlichen ökonomischen Prinzip: Eine bestimmte Leistung zu minimalen Kosten oder zu bestimmten Kosten eine maximale Leistung zu erbringen.**

Ein **kaufmännisch geführtes Privatunternehmen** muß ebenfalls Einnahmen erzielen, um die **Kosten zu decken** und hat noch den **Nachteil**, daß ein garantierter Gewinn in Höhe der Verzinsung des Eigenkapitals nicht gesetzlich verankert ist.

Aus dem ökonomischen Prinzip abgeleitet wird deutlich, daß das Kostendeckungsprinzip einschließlich der Eigenkapitalverzinsung nur die spiegelbildliche Formulierung des Gewinnerzielungsprinzips darstellt und die Prinzipien sich darüber hinaus im Grundsätzlichen durch nichts unterscheiden.

9. Die überwiegende Durchführung der Abwasserentsorgung in der Bundesrepublik Deutschland durch Unternehmen des privaten Rechts hat die Gewerblichkeit der Abwasserentsorgung zur Folge

Neben der obigen Darstellung über den **bestehenden Wettbewerb** auf dem Entsorgungsmarkt **wird hier auf die Tatsache aufmerksam gemacht**, daß in der Bundesrepublik Deutschland die Abwasserentsorgungstätigkeit **überwiegend** von Unternehmen des privaten Rechts durchgeführt wird, wie nachfolgend dargelegt wird.

9.1 Rechtsprechung und Körperschaftsteuergesetz fordern, daß Hoheitsbetriebe überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen

Wie bereits erwähnt, wird nach **ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs** öffentliche (=hoheitliche) Gewalt i. S. des **§ 4 Abs. 5 KStG 1984** durch Tätigkeiten ausgeübt, die den juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Träger öffentlicher Gewalt „**eigentümlich und vorbehalten**“ sind (BFH-Urteile **vom 09. Februar 1953** V 84/52 U, BFHE 57, 221, BStBl. III 1953, 86; **vom 15. März 1972** I R 232/71, BFHE 105, 27, BStBl. II 1972, 500; **vom 21. September 1989** V R 89/85, BFHE 158, 177, BStBl. II 1990, 95; **vom 14. März 1990** I R 156/87, BFHE 161, 46, BStBl. II 1990, 866), wobei es **allerdings gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG** darauf ankommt, daß diese **Betriebe**

überwiegend

der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen.

Der Begriff der „**Eigentümlichkeit**“, der sowohl eine **aktive Ausübung** der Entsorgungstätigkeit als auch eine **quantitative Dimension**, und zwar in ganz erheblichem Umfang, verlangt, kann grundsätzlich für den Abwasserentsorgungsbereich nicht mehr aufrechterhalten werden, da die **Abwassermenge** in der Bundesrepublik Deutschland **überwiegend** von privatwirtschaftlichen Unternehmen behandelt und entsorgt bzw. gereinigt wird, wie im folgenden anhand der statistischen Daten nachgewiesen werden kann.

9.2 Die Abwasserentsorgung in der Bundesrepublik Deutschland

9.2.1 Die Ursachen der umfassenden gewerblich durchgeführten Abwasserentsorgung

Die **Ursache** für die Tatsache, daß **überwiegend** die Abwasserentsorgung durch privatwirtschaftliche Unternehmen durchgeführt wird, liegt in den Landeswassergesetzen, die **eine Vielzahl von Ausnahmen** zuläßt, wie z. B. im **§ 40 Abs. 3 des LWaG M-V**, in dem **nach Nr. 1-6 spezielle Ausnahmen** geregelt werden und in dem **nach Nr. 7 durch Antrag gegenüber der Wasserbehörde als**

hoheitliche Aufsichtsbehörde jeder **Beantragende** unter bestimmten Voraussetzungen **zum Abwasserpflichteten erhoben wird**, so daß nicht mehr die gesetzlich entsorgungsverpflichtete **Gemeinde**, sondern der **Grundstückseigentümer** als **Abwasserpflichteter** in der Verantwortung steht.

9.2.2 Die statistisch erfaßten Daten der Abwasserentsorgung für das Jahr 1991

Wie die Veröffentlichung der statistischen Daten durch das Statistische Bundesamt:

Fachserie 19

Reihe 2.1 Öffentliche Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung 1991, Wiesbaden 1995, - im weiteren kurz: Reihe 2.1 -,

Reihe 2.2 Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung im Bergbau und verarbeitenden Gewerbe und bei Wärmekraftwerken für die öffentliche Versorgung 1991, Wiesbaden 1995, im weiteren kurz: Reihe 2.1 -,

für 1991 ausweist, wird die Abwasserentsorgungstätigkeit von folgenden Betrieben erbracht:

Übersicht der Abwasserentsorgung in Deutschland 1991 laut des Statistischen Bundesamts:

	<u>Mrd/m³</u>	<u>%</u>
1. Betriebe der öffentlichen Abwasserentsorgung; <u>(vgl. Reihe 2.1, Seite 25 und 27)</u>		
- Häusliches Schmutzwasser	3,80	
- Gewerbliches Schmutzwasser	1,36	
- Fremd- und Niederschlagswasser (sonstiges abfließendes Wasser)	<u>3,35</u>	
Summe:	8,51	17,61

2. <u>Kleinkläranlagen; vgl. Reihe 2.1, Seite 40</u>		
- Häusliches Schmutzwasser	0,20	0,41

3. Betriebe des Bergbaues und des verarbeitenden Gewerbes; vgl. Reihe 2.2, Seite 5		
- Indirekteinleiter		
Unbehandelt	0,75	
Behandelt	0,21	
- Direkteinleiter		
Unbehandelt	8,24	
Behandelt	<u>1,75</u>	
Summe:	10,95	22,67

Übertrag:	19,66	40,69
	<u>Mrd/m³</u>	<u>%</u>
Übertrag:	19,66	40,69
4. Wärmekraftwerke für die öffentliche Versorgung;		

vgl. Reihe 2.2, Seite 82 ff.

- Indirekteinleiter		
Unbehandelt	0,03	
Behandelt	0,04	
- Direkteinleiter		
Unbehandelt	25,06	
Behandelt	<u>3,33</u>	
Summe:	28,46	58,90

<u>5. Landwirtschaft</u>		
Gülle	0,20	0,41
	-----	-----
<u>6. Abwasseraufkommen insgesamt:</u>	<u>48,32</u>	<u>100,00</u>

Ergänzend wird zu der Übersicht erläutert, daß das Abwasseraufkommen 1991 in Höhe von 48,32 Mrd/m³ unter Berücksichtigung des erfaßten und oben ausgewiesenen „Fremd- und Niederschlagswasser“ in Höhe von 3,35 Mrd/m³ auch korrespondiert mit der Wasserentnahme 1991 in Deutschland in Höhe von 47,8 Mrd./m³ (vgl. Umweltpolitik Wasserwirtschaft in Deutschland; eine Information des Bundesumweltministeriums, Bonn 1996, Seite 21).

Auch die Gülle ist gem. § 40 Abs. 3 Nr. 4 Landeswassergesetz M-V unter „Abwasser“ zu subsumieren und die anfallende Menge - Stand Mai 1992 - ist der Fachliteratur¹⁾ entnommen.

Der Übersicht ist zu entnehmen, daß:

1. Betriebe der öffentlichen Abwasserentsorgung nur 17,61 % der Abwassermenge entsorgen,
2. die Kleinkläranlagen überwiegend von Privatpersonen betrieben werden, wobei nur das Entleeren und Transportieren des anfallenden Schlammes die öffentliche Abwasserentsorgung übernimmt, es sei denn, es handelt sich um eine abflußlose Grube, deren Inhalt insgesamt durch den Betrieb der öffentlichen Abwasserentsorgung entsorgt wird,
3. die Industrie bzw. die Wärmekraftwerke als Unternehmen in privater Rechtsform die Abwasserentsorgung als Indirekteinleiter und als Direkteinleiter in besonders umfangreichem Maße durchführen und
4. die Landwirte als Privatunternehmer die Gülleentsorgung als Abwasserentsorgung vornehmen.

¹⁾ Vgl. Söntgerath, B., Döhler, H. und Kuhn, E.:
Wirtschaftsdüngeranfall in 47. Jahrg. Landtechnik 7/8 1992

9.3 Zusammenfassende Beurteilung der Abwasserentsorgung als gewerbliche Tätigkeit in der Bundesrepublik Deutschland

Somit ist festzustellen, daß **überwiegend** die Abwasserentsorgung in Deutschland durch **Unternehmen in privater Rechtsform** oder durch **Privatunternehmer** - z. B. Landwirte - und Privatpersonen im Fall der Kleinkläranlagen durchgeführt wird, wobei durch diese juristischen und natürlichen Personen des Privatrechts keine öffentliche Gewalt ausgeübt wird, da sich für diese Personen die Abwasserentsorgung nur **beschränkt auf die Durchführung** und die **Ausübung der öffentlichen Gewalt** sowie auf die **Verantwortung der Genehmigungs-, Aufsichts- und Kontrollpflicht der Exekutive** durch nachgeordnete Ämter wie z. B. die **Wasserbehörden** reduziert.

Bei der Relativierung der Abwasserentsorgungsleistung durch **die Betriebe der öffentlichen Abwasserentsorgung** ist zusätzlich zu berücksichtigen, daß ein ständig größerer Anteil der Abwasserentsorgung im Bereich der **öffentlichen Abwasserentsorgung** durch

Unternehmen in privater Rechtsform

durchgeführt wird, und zwar durch **Kapitalgesellschaften**, die entweder:

1. Eigengesellschaften der Kommunen,
2. gemischt-wirtschaftliche Kapitalgesellschaften oder
3. Kapitalgesellschaften Dritter sind,

so daß damit die **öffentliche Abwasserentsorgung**, und zwar ohne Eigengesellschaften, **noch unter 17,61 %** liegt.

Abschließend ist zu konstatieren, daß in 1991 noch unter 17,61 % der Abwassermenge in der Bundesrepublik Deutschland durch öffentliche Unternehmen ohne Eigengesellschaften entsorgt wurde, so daß angesichts dieser Relationen die Abwasserentsorgung als gewerbliche Tätigkeit steuerlich einzuordnen ist, zumal die **Wasserbehörde** - z. B. für Mecklenburg-Vorpommern - gemäß § 40 Abs. 3 Nr. 7 LWaG M-V auf Antrag unter bestimmten Voraussetzungen die gesetzliche Abwasserbeseitigungspflicht **von der Gemeinde auf den Grundstückseigentümer** übertragen kann und sich damit die **erstaunliche Frage** stellt:

Warum ist die Abwasserentsorgungstätigkeit in der Erfüllung der Pflichtaufgabe durch die Gemeinde noch **Ausübung öffentlicher Gewalt** und damit steuerlich **hoheitliche Tätigkeit**, wenn die **Pflichtaufgabe** potentiell durch die Wasserbehörde auf jeden Grundstückseigentümer übertragen werden könnte und in einer gewissen Zahl von Fällen auch übertragen wurde?

10. Die dramatische Situation der einsetzenden Festsetzungsverjährung und der ständig bestandskräftig werdenden Steuerbescheide

10.1 Die Versäumnisse der Politik

Die **Versäumnisse der Politik - das Bundesministerium der Finanzen, Bonn**, vertritt bereits in einem Schreiben vom 22. März 1993 die Auffassung, daß die Abfall- und Abwasserentsorgung als Betrieb gewerblicher Art zu behandeln und damit steuerlich als gewerbliche Tätigkeiten einzuordnen sind und im **Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes 1996**, Bundestags-Drucksache 13/901 vom 27. März 1995, sahen die Fraktionen der CDU/CSU und der FDP die Gewerblichkeit vor, die dann wieder zurückgenommen wurde - sowie der **Rechtsprechungsprozeß** haben „**Zeit gekostet**“, die insbesondere den **Bürgern in den neuen Bundesländern** aufgrund der historisch einmalig hohen Investitionen in der „noch hoheitlichen“ Entsorgungswirtschaft **teuer zu stehen kommt**, wie nachfolgend konkretisiert wird.

10.2 Die körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Anlaufverluste sowie die hohen Vorsteuerbeträge aus den hohen Investitionen gehen verloren

Sowohl die **Anlaufverluste**, die sicherlich auch verstärkt wurden durch die zeitlich forcierte und somit dynamische Entwicklung in den neuen Bundesländern, als auch die **hohen Vorsteuerbeträge** aus den historisch einmalig hohen Investitionsbeträgen **gehen verloren** aufgrund der Festsetzungsverjährung und der ständig formell bestandskräftig werdenden Steuerbescheide.

10.2.1 Die Festsetzungsverjährung von Steuern und Erstattungsansprüchen

Die Finanzbehörde darf die Festsetzung von Steuern und Steuererstattungsansprüchen nur vornehmen, soweit die Festsetzungsfrist - geregelt in den §§ 169 ff. Abgabeordnung (AO) - noch nicht abgelaufen ist.

Diese **Regelung der Festsetzungsverjährung** kommt insbesondere zum Tragen, wenn der Entsorgungsbetrieb der Körperschaft des öffentlichen Rechts entweder noch im Haushalt oder als „Entsorgungs-“ Eigenbetrieb der Körperschaft geführt wird und somit keine Steuererklärungen abgegeben worden sind, so daß dann für die **Körperschaftsteuer** und für die **Gewerbsteuer** gemäß § 170 AO nach 7 Jahren die Verjährung eingetreten ist.

Für die **Umsatzsteuer** gilt dies nur dann, wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts keinen Betrieb gewerblicher Art hat, weil die Umsatzsteuer für die Körperschaft einheitlich im Sinne einer Unternehmereinheit für alle Betriebe gewerblicher Art zusammen erklärt wird.

10.2.2 Die formelle Bestandskraft der Steuerbescheide

Im Falle eines „Zweckverbandes Abwasserbeseitigung und Wasserversorgung“ - auch im Falle eines „Eigenbetriebes Abwasserbeseitigung und Wasserversorgung“ - sind für den Zweckverband **bezüglich des gewerblichen Bereiches der Wasserversorgung** Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die einzelnen Jahre ergangen und entweder „ohne Vorbehalt der Nachprüfung“ mit Beendigung der Einspruchsfrist bestandskräftig geworden oder „unter Vorbehalt der Nachprüfung“ im Zuge der Betriebsprüfung und der dann ergangenen Steuerbescheide mit Beendigung der Einspruchsfrist bestandskräftig geworden.

Dies gilt ebenfalls für die Umsatzsteuer - wie bereits oben unter **Pkt. 10.2.1** angedeutet - auch im Fall des Eigenbetriebes, und zwar wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts neben dem „angeblichen“ Hoheitsbetrieb der Entsorgung auch noch einen Betrieb oder mehrere Betriebe gewerblicher Art führt, dann kann bei **formeller Bestandskraft** des einheitlichen Umsatzsteuerbescheides für alle Betriebe gewerblicher Art der Körperschaft die Umsatzsteuer des „noch hoheitlichen“ Entsorgungsbetriebes nicht mehr nacherklärt werden.

Dieser dramatische und ungerechte Fall ist insbesondere bei **kleineren Gebietskörperschaften** gegeben, die bestenfalls noch ein Freibad als Betrieb gewerblicher Art haben, der nach der GNOFÄ (Grundsätze über die Neuorganisation der Finanzämter) als **Kleinstbetrieb** eingeordnet wird und somit in der Regel ohne Betriebsprüfung sofort **endgültig veranlagt** wird, so daß keine Chance mehr für die Gemeinde verbleibt, die Umsatzsteuer zum Beispiel des Abwasserbeseitigungsbetriebes nachzuerklären.

10.3 Die versäumte Ausschlußfrist für die Investitionszulage

Die **Investitionszulage** wird nur für Körperschaftsteuerpflichtige gewährt und somit nicht für Hoheitsbetriebe. Da es für den Antrag auf Investitionszulage die **Ausschlußfrist vom 30. September des jeweiligen Folgejahres** gibt, sind alle Antragsfristen der vergangenen Jahre versäumt und **offensichtlich nur wenige Steuerberater** haben für die Mandanten in den neuen Bundesländern gleichwohl rein prophylaktisch die Anträge auf Investitionszulage im angeblich hoheitlichen Abwasser- und Müllentsorgungsbereich gestellt, **so daß sie damit kein berufshaftrechtliches Risiko eingegangen sind.**

10.4 Die Prüfung der Notwendigkeit der Abgabe von Steuererklärungen und / oder die Prüfung der Offenhaltung der endgültigen Veranlagung

Um die einsetzende Festsetzungsverjährung zu verhindern, ist zu prüfen, ob Anlaufverluste entstanden und ob Umsatzsteuererstattungen gegeben sind, so daß dann gegebenenfalls Steuererklärungen abzugeben wären.

In den Fällen - wie unter **Pkt. 10.2.1 und 10.2.2** geschildert - , in denen bereits Steuererklärungen abgegeben worden sind, ist gegebenenfalls sicherzustellen, daß die **Veranlagung keine formelle Bestandskraft erlangt**, wobei die Rechtsbehelfe durch Antrag und unter Hinweis auf das Verfahren am Bundesfinanzhof unter Az.: I B 136/98 zum Ruhen gebracht werden können.

11. Zusammenfassende Beurteilung der Entsorgungstätigkeit als gewerbliche Tätigkeit

Die zusammenfassende Beurteilung der Entsorgungstätigkeit als gewerbliche Tätigkeit soll hier in der nachfolgenden Beantwortung der vor dem Bundesfinanzhof stehenden offenen Rechtsfrage erfolgen.

11.1 Die Beantwortung der offenen Rechtsfrage für die Abwasserbeseitigung

Die **Abwasserbeseitigung** durch die Gemeinden als Körperschaften des öffentlichen Rechts unter Berücksichtigung der gesetzlichen Voraussetzungen, die im Land Mecklenburg-Vorpommern im Streitjahr 1994 vorlagen, ist eine **gewerbliche Tätigkeit**, die jeweils als **Betrieb gewerblicher Art** gemäß **§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG** unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist,

weil die Tätigkeit der Abwasserbeseitigung keine Ausübung öffentlicher (= hoheitlicher) Gewalt darstellt,

da der **Körperschaft des öffentlichen Rechts** als Träger der öffentlichen Gewalt **die Tätigkeit**

weder „eigentümlich“ ist, weil die Abwasserbeseitigung überwiegend durch private Unternehmen durchgeführt und somit die quantitative Dimension eines „ganz erheblichen Umfanges“ nicht mehr erfüllt wird,

noch „vorbehalten“ ist, weil zwar eine gesetzliche Zuweisung gegeben ist; aber diese nicht automatisch zur Ausübung öffentlicher Gewalt führt, zumal die Pflichttätigkeit sich ihrer Art nach weder im technischen noch im kaufmännischen zu privatunternehmerischen Tätigkeiten unterscheidet und aufgrund des Kostendeckungsprinzips als Spiegelbild des Gewinnerzielungsprinzips die Erzielung von Einnahmen neben dem Ziel einer umweltverträglichen Entsorgung zum Hauptzweck wird,

und obwohl die Gemeinden weiterhin als Verpflichtete verantwortlich bleiben, die Entsorgungstätigkeit des beauftragten Dritten als Erfüllungsgehilfe nicht den verpflichteten Gemeinden wirtschaftlich **zuzurechnen** ist,

weil der Vertretene sich zwar die Fehler des Dritten als Vertreter „zurechnen“ lassen muß; aber darüber hinaus die Gemeinde auf der Pflichttätigkeitsebene **faktisch im Wettbewerb** zu dem beauftragten oder zu dem potentiell zu beauftragenden Dritten steht, da auf dem Entsorgungsmarkt ein Eingangswettbewerb, ein Wettbewerb um den Auftrag sowie ein Wettbewerb im Zuge der Durchführung generell besteht,

zumal die „Kategorie des Wettbewerbs“ nur eine „Dimension des Wirtschaftens“ sein kann,

so daß die entsorgungstätigen Betriebe gewerblicher Art der Gemeinden und die von den Gemeinden beauftragten **privatwirtschaftlichen Unternehmen** zur Wahrung des **Prinzips der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts** sowie zum **Schutze der Privatwirtschaft** gleiche steuerliche Ausgangspositionen haben und somit das elementare staatstragende **Prinzip der Subsidiarität** als grundlegendes Strukturprinzip unserer freiheitlich demokratischen Grundordnung und verankert in den für die Entsorgung relevanten Verwaltungsgesetzen **zur verfassungsgerechten Entfaltung gelangt**.

11.2 Kritische und hoffnungsvolle Reflexionen zur offenen Frage: „HOHEITLICHE“ oder „GEWERBLICHE“ Tätigkeit?

Die Versäumnisse der Politik bzw. der Politiker, verursacht durch den mangelnden Mut zu unbequemen Entscheidungen, auch wenn die Bürger nur relativ geringfügig finanziell belastet werden, und möglicherweise durch eine sich einschleichende mangelnde Übersicht über komplexe Sachverhalte und deren differenzierten Auswirkungen, auch wenn in der offenen Frage das Bundesministerium der Finanzen als Fachministerium seit 1993 die Abwasserbeseitigung und die Abfallentsorgung als gewerbliche Tätigkeiten einstuft, haben zur Folge, daß sich nunmehr der Bundesfinanzhof mit dieser offenen Frage befassen muß.

Für diese Versäumnisse sind sowohl die alte Bundesregierung als auch die alte Opposition verantwortlich, nicht zuletzt aufgrund der mangelnden konstruktiven Zusammenarbeit zwischen diesen politischen Kräften, was angesichts der zunehmenden Probleme kaum noch politisch zu verantworten ist.

Vor diesem Hintergrund ist es um so beruhigender, daß unsere freiheitlich demokratische Grundordnung von der Gewaltenteilung als elementares Strukturprinzip getragen wird und die Judikative gleichrangig neben der Exekutiven und Legislativen steht.

Der Bundesfinanzhof als höchstes Finanzgericht wird sich zweifelsfrei der hohen Verantwortung in der Beantwortung der offenen Rechtsfrage bewußt sein und sich dieser Verantwortung stellen.

Die Politik könnte ihre Versäumnisse wieder gutmachen, indem sie eine politische Lösung findet für die große Ungerechtigkeit bereits formell bestandskräftig gewordener Steuerveranlagungen.

In der Hoffnung auf eine richtungweisende Rechtsprechung und Politik besteht ein Grundvertrauen in die freiheitlich demokratische Grundordnung sowie in den sozialen Rechtsstaat; Motiv genug, sich des Themas und der offenen Frage angenommen zu haben.