

**Die „hoheitliche“ Aufgabe der Abwasser- und Abfallentsorgungstätigkeit ist spätestens seit  
Anfang der 90er-Jahre gemäß ständiger steuerrechtlicher Rechtsprechung  
„gewerbliche“ und nicht mehr „hoheitliche“ Tätigkeit**

**Wirtschaftlicher Wettbewerb auf dem Entsorgungsmarkt in Deutschland hätte bereits zur  
Steuerpflicht der „hoheitlichen Aufgabe“ der Entsorgungstätigkeit führen müssen**

- von Wirtschaftsprüfer Steuerberater Dipl.-Kfm. Dipl.-Ing. (agrar) Hans-Jürgen Saucke, Bremen \*) -

## **1. Einleitung**

Die Frage der steuerlichen Einordnung der Entsorgungstätigkeit ist nach wie vor eine grundsätzliche und wiederum erneut hochaktuelle Frage, ob die Entsorgungstätigkeit eine „hoheitliche“ oder eben doch eine „gewerbliche“ Tätigkeit steuerlich darstellt, <sup>\*)</sup> die zur Steuerpflicht führt.

Die Beantwortung dieser Frage erfolgt nun wiederum durch die Klärung der weiteren Frage nach dem Vorhandensein des wirtschaftlichen Wettbewerbs auf dem Abwasser- und Abfallentsorgungsmarkt in Deutschland.

Diese Frage nach dem wirtschaftlichen Wettbewerb ist insbesondere deshalb steuerpolitisch so hochaktuell und brisant, da **sowohl**

einerseits mit dem BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996 <sup>1)</sup> für die Abfallentsorgung und mit dem BFH-Urteil vom 08. Januar 1998 <sup>2)</sup> für die Abwasserentsorgung BFH-Urteile vorliegen, die den Wettbewerb negieren, sowie

andererseits insbesondere mit den Urteilen vom 23. März 1999 bzw. vom 24. November 2000 des Finanzgerichts Münster <sup>3)</sup> als jeweilige Vorentscheidung für den BFH-Beschluss vom 02. Dezember 1999 <sup>4)</sup> bzw. für das BFH-Urteil vom 28. Februar 2002 <sup>5)</sup> für die Abfallentsorgung und mit den Urteilen vom 10. Juli 1993 bzw. vom 28. Juni 2001 des Sächsischen Finanzgerichts <sup>6)</sup> in Leipzig für die Abwasserentsorgung Urteile existieren, die zwangsläufig zum wirtschaftlichen Wettbewerb in den Entsorgungsbranchen führen,

und damit offensichtlich in der Finanzgerichtsrechtsprechung in der Frage des Vorhandenseins des „wirtschaftlichen Wettbewerbs“ auf dem Abwasser- und Abfallentsorgungsmarkt widersprüchliche Rechtsprechung vorliegt

**als auch** das BMF mit dem Schreiben vom 10. Dezember 2003 <sup>7)</sup> vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 28. Februar 2002 <sup>5)</sup> bzw. der ständigen Rechtsprechung seine Auffassung im so genannten Einschalterlass vom 27. Dezember 1990 <sup>8)</sup> korrigierte.

Die Frage nach dem Bestehen des wirtschaftlichen Wettbewerbs auf dem Entsorgungsmarkt in Deutschland kann aufgrund der tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgänge in dem volkswirtschaftli-

---

\*) Der Autor ist geschäftsführender Gesellschafter der TREUCOM Treuhand-Communa-Revisions-GmbH WPG/StBG, Bremen, und der AHS von Riegen & Co. GmbH WPG/StBG, Bremen.

\*\*) Der Autor hat sich bereits 1999 mit dieser Frage in einem Aufsatz befasst: Ist die hoheitliche Behandlung der Abwasserbeseitigung und Müllentsorgung noch zeitgemäß? - Ein Plädoyer für die steuerliche Gewerblichkeit der Entsorgungstätigkeit -, Versorgungswirtschaft 6/1999, Seite 129 ff.

1) BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996 I R1-2/94, BStBl. II 1997, S. 139 (KöSt-Fall zur Abfallentsorgung)

2) BFH-Urteil vom 08. Januar 1998 VR 32/97, BStBl. II 1998, S. 410 (USt-Fall zur Abwasserentsorgung)

3) FG Münster, Urteil vom 23. März 1999 15 K 4970/98, EFG 1999 Nr. 14, S. 736 (USt-Fall zur Abfallentsorgung)  
FG Münster, Urteil vom 24. November 2000 5 K 6012/98, EFG 2001 Nr. 10, S. 659 (USt-Fall zur Abfallentsorgung)

4) BFH-Beschluss vom 02. Dezember 1999 VB 81/99, BFH/NV-2000-0403 (USt-Fall zur Abfallentsorgung)

5) BFH-Urteil vom 28. Februar 2002 VR 19/01, BFH/NV 2002, S. 1002 (USt-Fall zur Abfallentsorgung)

6) FG Leipzig, Urteil vom 10. Juli 1993 2 K 74/92, Versorgungswirtschaft Heft 8/1994, S. 186 ff. (USt-Fall zur Abwasserentsorgung)

FG Leipzig, Urteil vom 28. Juni 2001 2 K 2261/98, EFG 2001 Nr. 23, S. 1577 (USt-Fall zur Abwasserentsorgung)

7) BMF-Schreiben vom 10. Dezember 2003 IVB 7-S7106-100/03, BStBl. I 2003, S. 785 (Korrektur Einschalterlass)

8) BMF-Schreiben vom 27. Dezember 1990 IV A2-S7300-66/90, BStBl. I 1991, S. 81 (Einschalterlass)

chen Betätigungsbereich der Entsorgungswirtschaft sowie unter Anwendung der ständigen Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit eindeutig bejaht werden, und zwar für die Abwasserentsorgung aufgrund des Urteils vom 10. Juli 1993<sup>6)</sup> des Finanzgerichts Leipzig ab dem 01. Juli 1990 und für die Abfallentsorgung durch den 10. Senat des BFH mit Urteil vom 15. Dezember 1993<sup>9)</sup>, das für das Streitjahr 1983 bereits Wettbewerb auf den Abfallentsorgungsmarkt konstatierte, sowie bestätigt durch das Handeln privater Abfallentsorgungs-Kapitalgesellschaften in den Streitfällen des Finanzgerichts Münster mit Urteil vom 23. März 1999<sup>3)</sup> als Vorentscheidung für den BFH-Beschluss vom 02. Dezember 1999<sup>4)</sup> für das Streitjahr 1996 und mit Urteil vom 24. November 2000<sup>3)</sup> als Vorentscheidung für das BFH-Urteil vom 28. Februar 2002<sup>5)</sup> für das Streitjahr 1993, so dass parallel zur Abwasserentsorgung auch auf dem Abfallentsorgungsmarkt, zumal aufgrund der völlig analog vorliegenden verwaltungsrechtlichen Regelungen<sup>10)</sup>, wirtschaftlicher Wettbewerb spätestens seit Anfang der 90er-Jahre besteht.

Die Begründung für den wirtschaftlichen Wettbewerb auf den Märkten der Abwasser- und Abfallentsorgung wird nachfolgend anhand der ständigen Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit dargestellt.

## **2. Verwaltungsrechtliche Grundlagen für die Einschaltung von Unternehmern als private Dritte für die Erfüllung der Pflichtaufgaben der Entsorgung**

---

### **2.1 Verwaltungsrechtliche Regelungen der Abwasserentsorgung<sup>11)</sup>**

Die Rechtsgrundlagen für staatliches Handeln im Bereich der Abwasserentsorgung sind als Rahmengesetz des Bundes im Wasserhaushaltsgesetz -WHG- enthalten. Nach § 18 a Abs. 2 WHG wird den Ländern die Regelungsbefugnis zugewiesen und die Möglichkeit eröffnet, dass die zur Abwasserbeseitigung Verpflichteten - die Gemeinden - sich zur Erfüllung ihrer Pflichtaufgaben Dritter bedienen können.

Den Ländern wird darüber hinaus in § 18 a Abs. 2 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 so genanntes „beliehenes Unternehmen“ wird, indem er nicht nur die Tätigkeit, sondern grundsätzlich sogar die originäre Verpflichtung unmittelbar übernimmt.

### **2.2 Verwaltungsrechtliche Regelungen der Abfallentsorgung<sup>11)</sup>**

Analog zum Wasserhaushaltsgesetz für die Abwasserentsorgung konnten sowohl im Abfallgesetz - AbfG - vom 27. August 1986<sup>12)</sup> gemäß § 3 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AbfG - bis zum 26. September 1996 geltend - als auch gemäß § 16 Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz - KrW-/AbfG - vom 27. September 1994 - geltend ab 27. September 1996 - können die nach Landesrecht zuständigen Körperschaften des öffentlichen Rechts sich zur Erfüllung ihrer Pflicht ebenfalls Dritter bedienen.

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

---

9) BFH-Urteil vom 15. Dezember 1993 XR 115/91, BStBl. II 1994, S. 314, (GG-/AO-Fall zur Abfallentsorgung)

10) Siehe dazu die nachfolgenden Ausführungen unter Pkt. 2

11) vgl. Saucke, Hans-Jürgen: Ist die hoheitliche Behandlung der Abwasserbeseitigung und Müllentsorgung noch zeitgemäß? Versorgungswirtschaft 6/1999, S. 130 ff.

12) vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 2002, a.a.O., S. 1002 ff.

Im Abfallentsorgungsbereich der Verpackungsverordnung - VerpackV - ist die Verantwortung für Systeme nach § 6 Abs. 3 VerpackV gemäß § 6 Abs. 1, 1 a und 2 VerpackV bereits auf die Privatwirtschaft übergegangen, so dass die Erfüllung von Aufgaben nach der Verpackungsverordnung keine Ausübung „öffentlicher Gewalt“ mehr darstellt. Vielmehr sind die entsorgungspflichtigen Körperschaften wirtschaftlich tätig, wenn sie aufgrund von privatrechtlichen Vereinbarungen Aufgaben im Rahmen des § 6 Abs. 3 Satz 1 VerpackV durchführen und damit zu anderen Anbietern in Konkurrenz bzw. in den wirtschaftlichen Wettbewerb treten.<sup>13)</sup>

### **2.3 Die Verankerung des Subsidiaritätsprinzips in den verwaltungsrechtlichen Regelungen für die Entsorgungstätigkeiten**

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

Die das gesellschaftliche Leben bestimmende solidarische Verbundenheit und Verantwortlichkeit leitet zu der Frage nach dem genaueren Verhältnis des Individuums 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 umfassenden Gemeinschaften keine Aufgabe übernehmen, die von den kleineren Lebenskreisen getragen 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.<sup>14)</sup>

## **3. Begriffliche und steuerrechtliche Grundlagen**

### **3.1 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 so genannte 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 - haben historisch gewachsene und angestammte öffentliche oder öffentlichwirtschaftliche bzw. kommunalwirtschaftliche Betätigungsfelder, insbesondere den Bereich der Versorgung der Bevölkerung 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.

---

13) vgl. Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 28. Februar 2001 4 K 7013/98, o.O.(KöSt-Fall zur VerpackV); bestätigt durch BFH-Urteil vom 04. September 2002 I R 42/01, BFH/NV 2003, S. 511

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.<sup>14)</sup>

### **3.2 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.<sup>15)</sup>

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 zurzeit die Entsorgungstätigkeit steuerrechtlich noch als „hoheitliche“ Tätigkeit eingeordnet wird, sind diese Betriebe und Verbände mit ihren Entsorgungstätigkeiten noch Hoheitsbetriebe und dadurch körperschaftsteuerfrei<sup>14)</sup> bzw. werden körperschaftsteuerrechtlich nicht erfasst.

---

14) s. Saucke, Hans-Jürgen, a.a.O., S. 129 ff.

15) vgl. BFH-Urteil vom 13. März 1974 - I R 7/71, BStBl. II 1974, S. 391, vgl. Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 22. Juli 1997, Az.: 2 K 151/96, o. O.

Die Kapitalgesellschaft ist allerdings gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, so dass sie eigentlich auch mit ihrer Entsorgungstätigkeit, obgleich „angeblich“ hoheitliche Tätigkeit, körperschaftsteuerpflichtig sein müsste.

Diese Körperschaftsteuerpflicht wurde auch von der Finanzverwaltung für die ab 01. Juli 1990 agierenden 15 WAB-Nachfolgegesellschaften in den neuen Bundesländern als Übergangsregelung<sup>16)</sup> bis einschließlich Veranlagungsjahr 1993 unterstellt.

Die im Rahmen der Rekommunalisierung zum 01. Januar 1994 wiederum entstandenen Nachfolgegesellschaften der WAB-Nachfolgegesellschaften wurden dann allerdings - im Wesentlichen erst durch die Betriebsprüfungen auf der Grundlage des Einschalterlasses<sup>8)</sup> - körperschaftsteuerfrei gestellt.<sup>17)</sup>

### **3.3 Umsatzsteuerrechtliche Regelungen**

Gemäß § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt und gemäß § 2 Abs. 3 UStG 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).<sup>18)</sup>

Damit kann die grundsätzliche Problematik festgestellt werden, dass die Umsatzsteuerpflicht verständlicherweise allein von der Rechtsform abhängt.

## **4. Die Bedeutung der Wettbewerbsfrage in den historischen Grundsätzen der Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit sowie der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in der Rechtsprechung zum Schutz der Privatwirtschaft**

---

Die Frage nach dem Wettbewerb hat immer schon sowohl im Umsatzsteuerrecht als auch im Körperschaftsteuerrecht eine wesentliche Bedeutung gespielt und gewinnt im Rahmen der Beurteilung der neuen BFH-Rechtsprechung ab Urteil vom 23. Oktober 1996<sup>1)</sup> eine noch größere Rolle, weil die Rechtsprechung in Folge dieses Urteils durch die generelle Zurechnung der Leistung des beauftragten Dritten als Erfüllungsgehilfe auf den Hoheitsträger den Wettbewerb fälschlicherweise aufgehoben sieht.

---

16) vgl. BMF-Schreiben vom 06. Oktober 1992 - IV B 7-S 2706-43/92, FR 23/1992, S: 788  
vgl. FinMin Sachsen-Anhalt mit Erlass vom 05. Oktober 1992 43-S 2706-5, DDR spezial 46/92 vom 13.11.1992, S 2

vgl. FinMin M-V mit Erlass vom 18. November 1993 -IV 320-S2706-18/92-, Versorgungswirtschaft, Heft 4 1994, S. 90

vgl. OFD Cottbus mit Verfügung vom 07. Dezember 1993 - S2706-1-St122, DDR spezial 51/93 vom 23.12.1993

17) s. Saucke, Hans-Jürgen, a.a.O., S. 130: Dort wurde von dem Autor noch die damals vom Finanzamt praktizierte Handhabung der Körperschaftsteuerpflicht dargelegt.

18) s. Saucke, Hans-Jürgen, a.a.O., S. 130

#### 4.1 Die historischen Grundsätze der Rechtsprechung zum Wettbewerb im Umsatzsteuerrecht

Die historischen Grundsätze der Rechtsprechung gehen zum Wettbewerb bezüglich der Umsatzsteuer auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zurück, die es als Gebot der steuerrechtlichen Gerechtigkeit herausgestellt hat, dass sowohl Steuersubjekte, die miteinander in Wettbewerb stehen, möglichst gleich besteuert werden sollen<sup>19)</sup> als auch der Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung „streng zu handhaben“<sup>20)</sup> ist und 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.<sup>21)</sup>

Die weitere Fortentwicklung der historischen Grundsätze durch die Umsatzsteuer- und auch durch die Körperschaftsteuer-Rechtsprechung zum Schutz der Privatwirtschaft nach der Maxime - Keine hoheitliche Tätigkeit bei Wettbewerb zur Privatwirtschaft - wird durch folgende weitere Rechtsprechung zwischen 1961 und 2001 repräsentiert:

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.<sup>22)</sup>

#### 4.2 Die historischen Grundsätze der Rechtsprechung zum Wettbewerb im Körperschaftsteuerrecht

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.<sup>23)</sup>

---

19) vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 1993, a.a.O., S: 316, und die dort angegebene RFH-Rechtsprechung: RFH-Urteil vom 06. Juni 1928, IA 192/27, RFHE 23, S. 309,

20) vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 1993, a.a.O., S, 316, und die dort angegebene RFH-Rechtsprechung: vgl. RFH-Urteil vom 23. Oktober 1937 VI a 70/37, RStBl. 1937, S. 1160,

vgl. RFH-Urteil vom 27. November 1937 VI a 1/37, 2/37 RFHE 42, S. 303, RStBl. 1938, S. 36 und vgl. ebenso BFH-Urteil vom 10. Mai 1955 I 173/53 U, BFHE 60, S. 464, BStBl. III 1955, S. 177,

21) vgl. Gutachten des RFH vom 09. Juli 1937 V D 1/37, RStBl. 1937, S. 1306, Slg. Bd. 42, S. 253,

vgl. Gutachten des RFH vom 02. Juli 1938 Gr.S. D 5/38, RStBl. 1938, S. 743,

vgl. RFH-Urteil vom 09. Februar 1940 V 293/38, RStBl. 1940, S. 575 „und weitere Ausführungen zur ständigen Rechtsprechung zur Ausübung öffentlicher Gewalt und zu den historischen Grundsätzen:

vgl. Saucke, Hans-Jürgen: a.a.O. S. 153 ff.,

22) BFH-Urteil vom 13. April 1961 V 120/59 U, BStBl. III 1961, S. 299,

BFH-Urteil vom 18. August 1966 V 21/64, BStBl. III 1967, S. 101,

BFH-Urteil vom 30. Juni 1988 V R 79/84, BStBl. II 1988, S. 911,

BFH-Urteil vom 21. September 1989 V R 89/85, BStBl. II 1990, S. 95 ff.,

BFH-Urteil vom 14. März 1990 I R 156/87, BStBl. II 1990, S. 867,

BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996 I R 1-2/94, a.a.O., S. 141,

BFH-Urteil vom 08. Januar 1998 V R 32/97, a.a.O., S. 411, sowie

vgl. BFH-Urteil vom 25. April 1968 V 120/64, BStBl. II 1969, S. 94,

vgl. Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 28. Februar 2001 4 K 7013/98, o.O., und

vgl. Saucke, Hans-Jürgen: a.a.O., S. 155,

23) vgl. BFH-Urteil vom 13. April 1961 V 120/59 U, a.a.O., S. 299, und

vgl. Saucke, Hans-Jürgen: a.a.O., Seite 155

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH zur Körperschaftsteuer und auch zur Umsatzsteuer wird die öffentliche (= hoheitliche) Gewalt i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG durch Tätigkeiten ausgeübt,

die den juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt „eigentümlich und vorbehalten“ sind<sup>24)</sup>, und dieser Begriff „Ausübung öffentlicher (= hoheitlicher) Gewalt“ wird in der Rechtsprechung dadurch ausgefüllt, 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.<sup>25)</sup>

### **4.3 Die Einheitlichkeit der umsatz- und körperschaftsteuerrechtlichen Rechtsprechung zur Gewerblichkeit und zur Wettbewerbsfrage zum Schutz für die Privatwirtschaft vor Wettbewerbsverzerrungen**

Anhand der aufgeführten Rechtsprechung wird deutlich, dass die umsatz- und die körperschaftsteuerrechtliche Rechtsprechung zur Gewerblichkeit der „hoheitlichen“ Aufgabe und zum Wettbewerb zwischen der Privatwirtschaft und den juristischen Personen des öffentlichen Rechts völlig deckungsgleich ist.

Das Leitbild dieser Rechtsprechung steht unverkennbar unter dem Motto - Wirtschaftlicher Schutz für die Privatwirtschaft - und 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.<sup>26)</sup>

Wenn dieser „Schutzgedanke“ eine so dominante Bedeutung in der Rechtsprechung der letzten 75 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 bzw. waren, 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.

---

24) vgl. BFH-Urteil vom 15. März 1972 I R 232/71, BStBl. II 1972, S. 500 ff.,  
vgl. BFH-Urteil vom 21. September 1989 V R 89/85, a.a.O., S. 95 ff.,  
vgl. BFH-Urteil vom 14. März 1990 I R 156/87, a.a.O., S. 866 ff.,  
vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996 I R 1-2/94, a.a.O., S. 139 ff., und  
vgl. BFH-Urteil vom 08. Januar 1998 V R 32/97, a.a.O., S. 410 ff.,

25) vgl. BFH-Urteil vom 13. April 1961 V 120/59 U, a.a.O., S. 298 ff.,  
vgl. BFH-Urteil vom 18. August 1966 V 21/64, a.a.O., S. 100 ff.,  
vgl. BFH-Urteil vom 25. April 1968 V 120/64, a.a.O., S. 94 ff.,  
vgl. BFH-Urteil vom 30. Juni 1988 V R 79/84, a.a.O., S. 910 ff.,  
vgl. BFH-Urteil vom 14. März 1990 I R 156/87, a.a.O., S. 866 ff.,  
vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996 I R 1-2/94, a.a.O., S. 139 ff., und  
vgl. BFH-Urteil vom 08. Januar 1998 V R 32/97, a.a.O., S. 410 ff.

26) vgl. BFH-Urteil vom 07. Dezember 1965 I 319/62 U, BStBl. III 1966, S. 150 ff.,  
vgl. BFH-Urteil vom 21. November 1967 I 274/64, BStBl. II 1968, S. 218 ff.,  
vgl. BFH-Urteil vom 18. Februar 1970 I R 157/67, BStBl. II 1970, S. 519 ff.,  
vgl. BFH-Urteil vom 21. September 1989 V R 89/85, a.a.O., S. 95 ff., und  
vgl. Saucke, Hans-Jürgen: a.a.O., S. 155

Dieser Schutzgedanke wirtschaftlich gleiche Ausgangspositionen für alle Wettbewerber zu haben, gereicht nun aber nicht nur der Privatwirtschaft zu gleichen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, sondern sorgt auch für die Leistungsempfänger für vergleichbare Abgabenlasten, indem z. B. die

Bürger einer Gemeinde vor der Gefahr geschützt werden, dass bei ungleichen Wettbewerbsbedingungen die Gemeinde für die Pflichttätigkeit der Abwasserbeseitigung sich eines Dritten bedient, der für die Bürger gegenüber den Bürgern benachbarter Regionen die teurere Alternative aufgrund der Wettbewerbsverzerrungen darstellen könnte und damit ungleiche Lebensverhältnisse geschaffen würden.

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 gegeben sein müssen und damit keine Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Körperschaften des öffentlichen Rechts und den Personen des Privatrechts gegeben sein dürfen.<sup>27)</sup>

## **5. Die sachliche Unrichtigkeit und damit die Widersprüchlichkeit der Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit zur Wettbewerbsfrage auf dem Abwasser- und Abfallentsorgungsmarkt**

---

Die sachliche Unrichtigkeit der Rechtsprechung und damit die Widersprüchlichkeit wird einerseits dokumentiert durch das maßgebliche Fehlurteil des 1. Senats des Bundesfinanzhofs, zuständig für Körperschaftsteuer, mit dem Urteil vom 23. Oktober 1996<sup>1)</sup> zur Abfallentsorgung und des 5. Senats des Bundesfinanzhofs, zuständig für Umsatzsteuer, mit dem Urteil vom 08. Januar 1998<sup>2)</sup> zur Abwasserentsorgung sowie andererseits deutlich in der Gegenüberstellung mit der ständigen Rechtsprechung und mit dem diese ständige Rechtsprechung repräsentierenden und sachlich richtigen Urteil des 5. Senats des Bundesfinanzhofs vom 28. Februar 2002<sup>5)</sup> ebenfalls zur Abfallentsorgung.

### **5.1 Die BFH-Urteile vom 23. Oktober 1996 und vom 08. Januar 1998 mit der sachlich unrichtigen Schlussfolgerung der Negierung des Wettbewerbs**

Sowohl der 1. Senat des BFH in seinem Urteil vom 23. Oktober 1996 als auch der 5. Senat des BFH in seinem Urteil vom 08. Januar 1998 stellten auf der Grundlage der ständigen Rechtsprechung sachlich korrekt fest:

„Übernimmt eine juristische Person des öffentlichen Rechts Aufgaben, wie sie auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden, und tritt sie dadurch - und sei es auch ungewollt - in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmen, ist ihre Tätigkeit nicht mehr hoheitlich.“<sup>28)</sup>

Diese Rechtsprechung entspricht der ständigen Rechtsprechung, die unter der Fußnote<sup>22)</sup> und<sup>25)</sup> exemplarisch aufgeführt ist.

---

27) s. Saucke, Hans-Jürgen: a.a.O., S. 155

28) s. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996 IR 1-2/94, a.a.O., S. 141  
s. BFH-Urteil vom 08. Januar 1998 VR 32/97, a.a.O., S: 411



In der nun folgerichtig zu beantwortenden Frage, ob auf dem Abfallentsorgungsmarkt in den Streitjahren 1984 und 1985 Wettbewerb bestand oder nicht bestand, hat der 1. Senat in diesem Urteil vom 23. Oktober 1996 die sachlich unrichtige Auffassung vertreten, dass kein Wettbewerb zwischen den Unternehmen der Privatwirtschaft als von den juristischen Personen des öffentlichen Rechts eingeschalteten „Dritten“ und den juristischen Personen des öffentlichen Rechts selbst besteht, und zwar mit folgender Begründung:

„Die Unternehmen der Privatwirtschaft wurden stets nur als Erfüllungsgehilfen der entsorgungspflichtigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts tätig. Ihre Tätigkeiten sind den entsorgungspflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften zuzurechnen. Die Endverantwortung für die ordnungsmäßige Entsorgung verblieb bei den durch öffentliches Recht zur Entsorgung verpflichteten Körperschaften.“<sup>29)</sup>

Weiterhin wird die Auffassung im Urteil vertreten:

„Die Hausmüllentsorgung durch den Kläger ist nicht aus Gründen der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts als Betrieb gewerblicher Art zu beurteilen.

Da die Hausmüllentsorgung in den Streitjahren gesetzlich den juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehalten war, trat der Kläger weder tatsächlich noch potentiell mit Personen des Privatrechts in Wettbewerb. Diese durften zwar als Erfüllungsgehilfen der entsorgungspflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften tätig werden. Damit übernahmen sie aber nicht deren Aufgaben.“<sup>29)</sup>

Auch der 5. Senat des BFH hat in seinem Urteil vom 08. Januar 1998 für das Streitjahr 1993 auf dem Abwasserentsorgungsmarkt den Wettbewerb verneint, und zwar seinerseits mit folgender Begründung:

„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.

Die Abwasserbeseitigung und Abwasserbehandlung war dem Kläger als Wasser- und Abwasserzweckverband auch als Träger öffentlicher Gewalt „eigentümlich.“

Da die Abwasserbeseitigung dem Kläger eigentümlich und vorbehalten war, ist sie auch nicht aus Gründen der gebotenen Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts als Betrieb gewerblicher Art i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG 1991, § 2 Abs. 3 UStG 1993 zu beurteilen.“<sup>30)</sup>

Mit diesen sachlich unrichtigen und fast gleichlautenden Begründungen haben der 1. Senat auf dem Abfall- und der 5. Senat auf dem Abwasserentsorgungsmarkt den Wettbewerb auf den jeweiligen Märkten negiert. Diese sachliche Unrichtigkeit in diesen Urteilen wird nachfolgend anhand der ständigen Rechtsprechung vom Reichsfinanzhof seit 1928<sup>19)</sup> bis hin zur Rechtsprechung des 5. Senats des Bundesfinanzhofs mit dem Urteil vom 28. Februar 2002<sup>5)</sup> dargelegt.

---

29) s. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996 I R 1-2/94, a.a.O., S: 141 und S. 142

30) s. BFH-Urteil vom 08. Januar 1998 V R 32/97, a.a.O., S. 412

## **5.2 Die sachlich unrichtigen Annahmen des 1. und des 5. Senats des BFH im Urteil vom 23. Oktober 1996 bzw. vom 08. Januar 1998 sowie der Nachweis der Widerlegung dieser Annahmen anhand der ständigen Rechtsprechung**

Der 1. und 5. Senat haben mit dieser sachlich unrichtigen Beurteilung der Steuerrechtslage gleich mehrere sachliche Unrichtigkeiten, die alle gegen die ständige Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit verstoßen, irrtümlicherweise als Begründung für die Negierung des Wettbewerbs auf dem Abfall- und Abwasserentsorgungsmarkt herangezogen. Diese sachlichen Unrichtigkeiten werden nachfolgend aufgeführt und in ihrer Unrichtigkeit dargelegt:

### **5.2.1 Die erste sachliche Unrichtigkeit: Der Vorbehalt der Entsorgungsaufgabe verhindert den Eintritt in den Wettbewerb**

Die erste Annahme des 1. Senats, zuständig für Körperschaftsteuer:

„Da die Hausmüllentsorgung gesetzlich den juristischen Personen des öffentlich Rechts vorbehalten war, trat die juristische Person des öffentlichen Rechts weder tatsächlich noch potentiell mit Personen des Privatrecht in den Wettbewerb“<sup>29)</sup>.....

sowie die des 5. Senats, zuständig für Umsatzsteuer:

„Da die Abwasserbeseitigung dem Kläger eigentümlich und vorbehalten war, ist sie auch nicht aus Gründen der gebotenen Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts als Betrieb gewerblicher Art i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG 1991, § 2 Abs. 3 UStG 1993 zu beurteilen“<sup>30)</sup> ...

stehen bereits im Widerspruch zu der sachlich richtigen Feststellung in den jeweiligen Urteilen vom 23. Oktober 1996 und 08. Januar 1998, nur jeweils eine Seite zuvor, zitiert am Anfang unter Pkt. 5.1, Fußnote 28, und hier sinngemäß übernommen:

Eine „hoheitliche“ Tätigkeit, die der juristischen Person des öffentlichen Rechts nach ständiger Rechtsprechung „eigentümlich und vorbehalten“ ist, stellt eben keine hoheitliche Tätigkeit mehr da, wenn auch andere privatrechtliche Unternehmen die Aufgaben durchführen und damit die juristische Person des öffentlichen Rechts mit den privatwirtschaftlichen Unternehmen - und sei es auch ungewollt - in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb eintritt.<sup>31)</sup>

Dies bedeutet, dass nach ständiger Rechtsprechung<sup>22) 25)</sup> die tatsächliche oder bereits die potentielle Wettbewerbssituation maßgeblich ist für den Wandel der „hoheitlichen“ Tätigkeit zur „gewerblichen“ Tätigkeit und die öffentlich-rechtliche Klassifizierung als „eigentümliche und vorbehaltene“ Aufgabe dadurch steuerrechtlich irrelevant wird.

---

31) vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996 I R 1-2/94, a.a.O., S. 140  
vgl. BFH-Urteil vom 08. Januar 1998 V R 32/97, a.a.O., S. 411

Diese Auffassung wird bereits auch in der Literatur vertreten, dass es nicht darauf ankommt, ob die zu beurteilende Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts „eigentümlich und vorbehalten“ ist, sondern es ist die Wettbewerbsrelevanz zu berücksichtigen.<sup>32)</sup>

Die Widersprüchlichkeit des 1. und 5. Senats im Urteil von 23. Oktober 1996 bzw. 08. Januar 1998 lässt sich wie folgt konstatieren:

Wie kann der „Vorbehalt“ einer Aufgabe den „Wettbewerb“ verhindern, wenn nach eigener und ständiger Rechtsprechung der „Wettbewerb“ die „hoheitliche“ Tätigkeit zur gewerblichen Tätigkeit werden lässt und damit den „Vorbehalt“ der Tätigkeit für die juristische Person des öffentlichen Rechts aufhebt?

Die Unlogik dieser Rechtsprechung ist damit festzustellen.

### **5.2.2 Die zweite sachliche Unrichtigkeit: Die Überinterpretation des öffentlich-rechtlichen Grundsatzes der Funktionshaftung vor dem Hintergrund der Werkzeugtheorie, deshalb fälschlicherweise die Zurechnung der Tätigkeiten des beauftragten Dritten auf die entsorgungspflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften und somit kein Vorhandensein von wirtschaftlichem Wettbewerb**

Die zweite Annahme des 1. Senats:

„Die Unternehmen der Privatwirtschaft wurden stets nur als Erfüllungshelfen der entsorgungspflichtigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts tätig. Ihre Tätigkeiten sind den entsorgungspflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften zuzurechnen.“<sup>29)</sup>

und die des 5. Senats:

„Die Abwasserbeseitigung blieb auch bei Einschaltung Dritter - von Verwaltungshelfern - eine Tätigkeit der entsorgungspflichtigen Körperschaft“<sup>30)</sup>  
....

bzw. mit anderen Worten: Die Tätigkeit ist den entsorgungspflichtigen Körperschaften zuzurechnen.

Von dieser zweiten Fehlannahme des 1. und des 5. Senats der „wirtschaftlichen Zurechnung“ der Entsorgungstätigkeiten kann unter dem Begriff „Zurechnung“ nicht die wirtschaftliche Betrachtung einer schlichten Zurechnung der Entsorgungstätigkeit 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 Entsorgungstätigkeit in der von den Gesetzen geforderten Qualität durchzuführen, da andernfalls die entsorgungspflichtige Körperschaft als Vertretene sich die Fehler des Dritten als Vertreter „zurechnen“ lässt und als öffentlich-rechtliche für die ordnungsgemäße Entsorgung Verantwortliche auch den daraus resultierenden Schaden tragen muss.<sup>33)</sup>

---

32) vgl. Lange, Dr. Hans-Friedrich, Richter, am BFH: Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen öffentlichen Rechts, DStZ 2000 Nr. 6, S. 200 ff. (S. 203)

33) s. Saucke, Hans-Jürgen, a.a.O., Seite 158

Somit wird deutlich, dass diese von der Rechtsprechung benannte Zurechnung der Tätigkeit sich ausschließlich auf die Verantwortung bzw. auf die Haftung der in der Pflichtaufgabe stehenden Körperschaft des öffentlichen Rechts bezieht und auch nur beziehen kann, so dass im Rahmen dieser Haftungszuordnung die Gemeinde im Verhältnis zum Bürger, bezogen auf die Unterstützung der Verwaltungsbehörde - hier die Gemeinde - bei der Durchführung bestimmter Verwaltungsaufgaben - hier die Entsorgungsverpflichtung der Gemeinde - durch den Erfüllungsgehilfen, in der Haftung steht, wobei der Erfüllungsgehilfe gegenüber dem Bürger nicht selbständig tätig wird, sondern aufgrund des Vertragsverhältnisses, ausgehandelt auf der Grundlage der Vertragsfreiheit, in deren Rahmen sowohl die Hilfstätigkeiten in Auftrag gegeben als auch deren qualitative Durchführung nach den Weisungen der Behörde - hier Gemeinde - festgelegt wurden. Daher ist das „Handeln des Erfüllungsgehilfen“ auch ohne weiteres der Behörde - hier die Gemeinde -, für die er tätig wird, zuzuordnen<sup>34)</sup>, wobei diese „Zuordnung des Handelns“ ausschließlich als die „haftungsrechtliche Zuordnung des Handelns“ zu verstehen ist und das „Handeln als durchführende Entsorgungstätigkeit“ selbstverständlich wirtschaftlich eigenverantwortlich sowie selbständig im eigenen Namen und auf eigene Rechnung des Erfüllungsgehilfen gegenüber dem Bürger erfolgen kann und in dieser wirtschaftlichen Rechtsposition der Erfüllungsgehilfe selbstverständlich im „Wettbewerb“ mit der Gemeinde steht, da die Gemeinde alternativ die Entsorgungstätigkeit im eigenen Namen und auf eigene Rechnung hätte durchführen können.

Im Ergebnis ist damit festzustellen, dass die „Zuordnung des Handelns des Erfüllungsgehilfen“ ausschließlich eine „haftungsrechtliche Zuordnung“ und keine „wirtschaftliche Zuordnung“ der Entsorgungstätigkeit darstellt, so dass der Beauftragte und die Entsorgungstätigkeit in rechtlicher und in wirtschaftlicher Selbständigkeit durchführende Dritte gegenüber der Gemeinde als Auftraggeber auf der Grundlage eines freiwillig abgeschlossenen öffentlich-rechtlichen Vertrages im Wettbewerb steht.

Dass die „Zuordnung des Handelns des Erfüllungsgehilfen“ ausschließlich eine „haftungsrechtliche Zuordnung“ darstellt, ist unstrittig; denn nach § 278 BGB hat der Schuldner - hier die Körperschaft des öffentlichen Rechts, die Gemeinde - für ein Verschulden des Erfüllungsgehilfen - hier der beauftragte Dritte, die Person des Privatrechts - im gleichen Umfang wie für eigenes Verschulden einzustehen. Die Handlung des Erfüllungsgehilfen ist also ihm persönlich, dem Schuldner, haftungsrechtlich zuzurechnen.<sup>35)</sup>

Geht man vom Grundsatz der Funktionshaftung aus, sind auch Private Amtswalter i. S. von § 839 BGB i. V. mit Art. 34 Satz 1 GG, wenn sie hoheitlich tätig geworden sind. Dieser beim Handeln von Verwaltungsangehörigen entwickelte Lösungsansatz lässt sich aber nicht schematisch auf Private übertragen. Denn dies würde zu einer generellen, undifferenzierten Einbeziehung dieses Personenkreises in den Bereich der Amtshaftung führen. Das widerspricht dem Normzweck des Art. 34 Satz 1 GG. Eine die Funktionshaftung legitimierende Gleichbehandlung von Privaten und Verwaltungsbediensteten ist aufgrund ihrer unterschiedlichen Rechtsstellung nicht möglich. Außerhalb der Verwaltung stehende Personen sind grundsätzlich nicht den Weisungen eines Hoheitsträgers unterworfen, sondern handeln und entscheiden selbständig und eigenverantwortlich. Sie werden nur dann in Ausübung eines öffentlichen Amtes tätig, wenn ein besonderer Zurechnungstatbestand die Einbeziehung ihres Handelns in den hoheitlichen Funktionsbereich ermöglicht. Die hieran zu richtenden Anforderungen hängen entscheidend von der Person und der Stellung des Handelnden ab.<sup>36)</sup>

---

34) vgl. Maurer, Hartmut: Allgemeines Verwaltungsrecht, 9. Auflage, S. 552  
vgl. Saucke, Hans-Jürgen: a.a.O. S. 158

35) vgl. Fikentscher, Wolfgang: Schuldrecht, 8. neu bearbeitete Auflage 1992, S. 316 ff., Rn. 516

36) s. Windthorst, Kay/Sproll, Dr. Hans-Dieter: Staatshaftungsrecht, München 1994, S. 69 ff.

Dies zwingt nach Auffassung der zitierten Literatur zu folgenden in der Literatur vorgenommenen Differenzierungen:

- a) Beliehener
- b) Verwaltungshelfer
- c) Selbständige Privatunternehmer

Bezogen auf den Verwaltungshelfer verwendet die Rechtsprechung den Begriff „Verwaltungshelfer“ (bislang) im engen Sinn und fordert neben Weisungsgebundenheit eine funktionale Eingliederung des Handelnden in den Tätigkeitsbereich des Hoheitsträgers. Kennzeichnend hierfür ist, dass der Verwaltungshelfer als Werkzeug der Verwaltung auftritt (sog. „Werkzeugtheorie“ vgl. Notthoff, NVwZ 1994, S. 771). Beispielsfall „Schülerlotse“ OLG Köln, NJW 1968, S. 655.<sup>37)</sup>

Bezogen auf den selbständigen Privatunternehmer konstatieren Praxis und Fachliteratur, dass sich das Verhältnis zwischen Verwaltung und Privaten gewandelt hat.

Die insbesondere im Bereich der Leistungsverwaltung entstehenden (Zurechnungs-) Probleme lassen sich auf diese Weise nicht bewältigen. Das hat zu einer Auflösung des engen Verwaltungshelferbegriffs zugunsten verschiedener, flexibler Zurechnungskriterien geführt. Dadurch wird die bisher allein zur Lösung herangezogene so genannte „Werkzeugtheorie“ in ihrer Bedeutung zurückgedrängt.<sup>38)</sup>

Die Verwaltung nutzt bei der Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben aus finanziellen und organisatorischen Gründen zunehmend die Mithilfe selbständiger Privatunternehmer (s. zuletzt Notthoff, NVwZ 1994, S. 771). Diese werden entweder durch Hoheitsakt zur Aufgabenerfüllung herangezogen oder handeln freiwillig auf vertraglicher Grundlage. Kommt es dabei zur (schuldhaften) Schädigung Dritter, stellt sich die Frage, ob die Verwaltung oder der Private (selbst) schadensersatzpflichtig ist. Die Entscheidung hängt davon ab, ob das Verhalten des Privaten in Ausübung eines öffentlichen Amtes erfolgte und damit zu einer schuldbefreienden Haftungsübernahme durch den Hoheitsträger gemäß § 839 BGB i. V. mit Art. 34 GG führt. Kern des Problems sind die Anforderungen, die an eine Einbeziehung des Handelns von Privatpersonen in den Geltungsbereich der Amtshaftung zu stellen sind. Denn ihr Tätigwerden steht an der Schnittstelle von öffentlichem und privatem Recht, was erhebliche Schwierigkeiten bereitet. Bei der Prüfung einer Zurechnung stehen sich zwei gegensätzliche Argumente gegenüber.<sup>39)</sup>

Für eine Einbeziehung ihres Handelns in den öffentlichen-rechtlichen Funktionsbereich spricht, dass sie hoheitlich Aufgaben erfüllen. Folgerichtig stellte die frühere Rechtsprechung darauf ab, ob die öffentliche Hand in so weitgehendem Maße Einfluss auf die Durchführung der Aufgaben genommen hat, dass sie das Verhalten des privaten Unternehmers gegen sich gelten lassen muss. Der Private ist dann lediglich als Werkzeug der Behörde bei Durchführung ihrer hoheitlichen Aufgaben tätig geworden (BGH, NJW 1980, S. 1679). Andernfalls könnte sich die Verwaltung der (Amts-) Haftung durch eine Flucht in Privatrecht entziehen, indem sie ihre öffentlichen Aufgaben durch Private erfüllen lässt (vgl. zu diesem Argument BGH, NJW 1993, S. 1258 - „Fahrzeugbergung“; Notthoff, NVwZ 1994, S. 771).<sup>39)</sup>

---

37) vgl. Windthorst, Kay/Sproll, Dr. Hans Dieter: a.a.O., S. 70 ff.

38) vgl. Windthorst, Kay/Sproll, Dr. Hans-Dieter: a.a.O., S. 73

39) s. Windthorst, Kay/Sproll, Dr. Hans-Dieter: a.a.O., S. 72 ff.

Gegen eine Einbeziehung in den öffentlich-rechtlichen Funktionsbereich spricht, dass Privatpersonen insoweit freiwillig auf vertraglicher Grundlage handeln und daher grundsätzlich mangels Weisungsabhängigkeit keine Verwaltungshelfer im engen, oben genannten Sinne sind. Dieses unbefriedigende Ergebnis legt die „Schwachstellen“ des engen Verwaltungshelferbegriffs offen. Er ist auf ein Über-/Unterordnungsverhältnis zwischen Staat und Bürger und damit auf die Eingriffsverwaltung zugeschnitten, was in der starren Anbindung an die Weisungsabhängigkeit zum Ausdruck kommt. Das Verhältnis zwischen Verwaltung und Privaten hat sich aber gewandelt.<sup>39)</sup>

Auszugehen ist nunmehr von folgender Differenzierung:

(1) Bei hoheitlicher Heranziehung von Privaten zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben bleiben diese zwar rechtlich selbständig, handeln aber funktionell wie weisungsabhängige Verwaltungshelfer. Ihre Tätigkeit kann bereits aufgrund der Werkzeugtheorie dem Bereich hoheitlicher Aufgabenerfüllung zugerechnet werden, weil die Verwaltung sie unter Einsatz hoheitlicher Befugnisse in den öffentlich-rechtlichen Funktionsbereich einbindet und sie als weisungsabhängiges, beaufsichtigtes „Werkzeug“ der Verwaltung handeln.<sup>40)</sup>

Beispiel: Verpflichtet die Polizei einen zufällig vorbeikommenden Abschleppunternehmer A durch Verwaltungsakt zum Abschleppen des verbotswidrigen geparkten Fahrzeugs, haftet sie für dabei verursachte Schädigungen aus Amtshaftung bei gleichzeitiger (deliktischer) Haftungsfreistellung des A. Der Grund für die Zurechnung seines Handelns ergibt sich aus seiner Stellung als Verwaltungshelfer, die durch die hoheitliche Inanspruchnahme als Nichtstörer begründet wird.<sup>40)</sup>

(2) Werden Private dagegen freiwillig auf vertraglicher Grundlage für die Verwaltung tätig, sind sie grundsätzlich nicht weisungsgebunden. Eine Zurechnung ihres Tätigwerdens stellt besondere Anforderungen.<sup>40)</sup>

Diesen besonderen Anforderungen kommt die Fachliteratur insofern nach, indem sie an die Stelle der Werkzeugtheorie einen Katalog variabler, wertender Zurechnungskriterien treten lässt, der sich stärker an der Stellung des Erfüllungsgehilfen orientiert und eine Zurechnung nunmehr nach folgenden Merkmalen beurteilt:

- a) Charakter der wahrgenommenen Aufgaben
- b) Sachnähe der übertragenen Tätigkeit zu diesen Aufgaben
- c) Ausmaß der Einbindung des Privaten in den behördlichen Pflichtenkreis.<sup>41)</sup>

Je stärker der hoheitliche Charakter der Aufgabe in den Vordergrund tritt, je enger die Verbindung zwischen dem Handeln des Privaten und der von der Behörde zu erfüllenden hoheitlichen Aufgabe ist und je begrenzter der Entscheidungsspielraum des Privaten ist, desto eher ist eine Zurechnung seines Verhaltens gerechtfertigt,<sup>42)</sup> dies allerdings nur und ausschließlich aus haftungsrechtlicher Hinsicht.

Vor dem Hintergrund dieser haftungsrechtlichen Darstellung der Amtshaftung ist darüber hinaus festzustellen, dass die Körperschaft des öffentlichen Rechts im Falle einer Schadensersatzleistung an den Bürger aufgrund des öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Vertrages mit dem beauftragten Dritten diesen in Regress nehmen kann. Damit wird deutlich, dass selbst bei der haftungsrechtlichen „Zuordnung“ der beauftragte Dritte ein eigenständiges Rechtssubjekt darstellt. Dieser beauftragte Dritte kann wiederum als eigenständiges Rechtssubjekt seinerseits seine Erfüllungsgehilfen aufgrund der jeweiligen vertraglichen Grundlage in Regress nehmen.

---

40) s. Windthorst, Kay/Sproll, Dr. Hans-Dieter: a.a.O., S. 73 ff.

41) vgl. Windthorst, Kay/Sproll, Dr. Hans-Dieter: a.a.O., S. 74 ff.

42) s. Windthorst, Kay/Sproll, Dr. Hans-Dieter: a.a.O., S. 75

Nach dieser haftungsrechtlichen Darstellung wird erkennbar und deutlich, dass der von der Körperschaft des öffentlichen Rechts beauftragte Dritte als Person des Privatrechts auf freiwillig vertraglicher Grundlage die Entsorgungstätigkeit nicht weisungsgebunden, rechtlich und wirtschaftlich selbständig und eigenverantwortlich durchführt und damit als eigenständiges wirtschaftendes Wirtschafts-, Rechts- und Steuersubjekt auf dem volkswirtschaftlichen Betätigungsfeld der Entsorgungstätigkeit im Wettbewerb mit dem Auftraggeber und alternativer Dritter steht, weil die Tätigkeit des beauftragten Dritten als Person des Privatrechts eben nicht der entsorgungspflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaft zuzurechnen ist, sondern die Zurechnung sich nur auf die haftungsrechtliche Dimension beschränkt.

Danach kann an der sachlich unrichtigen Auffassung des 1. Senats des Bundesfinanzhofes, erstmalig mit dem Urteil vom 23. Oktober 1996<sup>1)</sup> vertreten, nicht mehr festgehalten werden, dass das „Tätigwerden“ des Erfüllungsgehilfen der Körperschaft des öffentlichen Rechts zuzurechnen ist, so dass deshalb kein Wettbewerb gegeben sein kann.

### **5.2.3 Die dritte sachliche Unrichtigkeit: Die generelle Zurechnung der Tätigkeiten und damit der Leistungen des beauftragten Dritten auf den Hoheitsträger und deshalb kein Wettbewerb**

Nach dem die öffentlich-rechtliche Betrachtung der angeblichen Zurechnung der Tätigkeiten zu der entsorgungspflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften ergeben hat, dass es sich nur um eine haftungsrechtliche Zurechnung handeln kann, wird die zweite Annahme des 1. und 5. Senats nunmehr einer steuerrechtlichen Betrachtung unterzogen, und zwar ob die Tätigkeit und damit die Leistung des beauftragten Dritten generell der juristischen Person des öffentlichen Rechts - dem Hoheitsträger - zuzurechnen ist oder eben doch bei dem beauftragten Dritten verbleibt, so dass nun doch Wettbewerb zwischen der Privatgesellschaft und dem Hoheitsträger besteht.

Die Beantwortung dieser Frage hängt davon ab, wem das Auftreten des eingeschalteten Dritten und die den Leistungsempfängern erbrachten Leistungen durch die „tatsächlichen und wirtschaftlicher Vorgänge“ umsatzsteuerrechtlich zuzurechnen sind, dem eingeschalteten Dritten als Unternehmen des Privatrechts oder den Hoheitsträgern als öffentlich-rechtliche Verpflichtete.<sup>43)</sup>

Nach ständiger Rechtsprechung zum Umsatzsteuerrecht stellt sich das Leistungsverhältnis des eingeschalteten Privatunternehmens als Handelnde gegenüber dem Leistungsempfänger wie folgt dar:

Nach im USt-Recht geltenden Rechtsgrundsätzen ist Leistender derjenige, der aufgrund von Vertragsbeziehungen zur Leistung verpflichtet ist und die Leistungen auch tatsächlich erbracht hat. Das wären an sich originär die Gemeinden und die Städte<sup>43)</sup> und eigentlich auch diese, wenn das eingeschaltete Privatunternehmen als umsatzsteuerrechtliche Subunternehmen im fremden Namen und für fremde Rechnung, und zwar im Namen und für Rechnung des Hoheitsträgers auftritt.

Wenn nun die Außendarstellung des Privatunternehmens als eingeschalteter Dritter gegenüber den Kunden, den Lieferanten, den Mitarbeitern und den Behörden über den Schriftverkehr mit Hilfe des verwendeten Briefkopfes, ohne auch nur einen Hinweis auf den Hoheitsträger zu geben, erfolgt, dann wird für jeden Bürger und Unternehmer als Kunde eindeutig erkennbar, dass ihm das eingeschaltete Unternehmen als selbständiger Unternehmer gegenüber tritt.<sup>44)</sup>

---

43) s. FG-Nürnberg, Urteil vom 20. Juli 1993, II 103/92, EFG 1994, Nr. S. 223

44) vgl. BFH-Urteil vom 25. Juli 1968 V 150/56, BStBl. II 1968, S. 731

vgl. BFH-Urteil vom 21. Mai 1971 V R 117/67, BStBl. II 1971, S. 540

Außerdem ist das eingeschaltete Unternehmen durch die Ausgangsrechnungen, wenn diese im eigenen Namen nach außen hin gestellt werden, aufgrund sich in ständiger Rechtsprechung bereits gebildeter allgemeiner Grundsätze leistender Unternehmer.<sup>45)</sup>

Weiterhin ist Leistender grundsätzlich derjenige, der im eigenen Namen Lieferungen oder sonstige Leistungen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde im Außenverhältnis gegenüber dem Dritten im eigenen Namen oder berechtigterweise als Beauftragter im Namen des anderen aufgetreten ist.<sup>46)</sup>

Weil das USt-Recht aber "tatsächliche Vorgänge" besteuert, kann Leistender auch derjenige sein, der Umsätze im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ausführt, obwohl er die Leistungen nicht schuldet. So das FG Nürnberg im Urteil vom 20. Juli 1993<sup>47)</sup> und die dort genannte Rechtsprechung, und zwar wie folgt:

Da das UStG „tatsächliche wirtschaftliche Vorgänge“ besteuert, kann Leistender unabhängig von dem zivilrechtlichen Rechtsverhältnis auch derjenige sein, der einen Umsatz im eigenen Namen tatsächlich ausführt, obwohl er eine Leistung zivilrechtlich nicht schuldet.

Außerdem knüpft das Umsatzsteuerrecht an tatsächliche Leistungsvorgänge an, ohne Rücksicht auf ihre formalrechtliche Ausgestaltung und ohne dass auf das Vorhandensein wirksamer zu Grunde liegender Verträge oder sonstiger Leistungspflichten abgestellt wird.<sup>48)</sup>

Selbst wenn das Auftreten des eingeschalteten Privatunternehmens im eigenen Namen und auf eigene Rechnung sowohl gegen gesetzliche Regelungen als auch gegen die öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen verstößt, so ist dies nach § 40 AO unerheblich, wenn ein Verhalten den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt. Und auch wenn ein Rechtsgeschäft unwirksam wäre, so ist dies gemäß § 41 AO für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen.<sup>49)</sup>

---

45) vgl. BFH-Urteil vom 03. August 1992 V B 36/92, BFH/NV 4/03, S. 277 mit Verweis auf:

- BFH-Urteil vom 25. Juli 1968, a.a.O. und

- BFH-Urteil vom 21. Mai 1971, a.a.O.

vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 1999 V R 4/98 (Strohmann-Urteil) BStBl. II 1999, S. 678

46) vgl. BFH-Urteil vom 28. November 1990 V R 31/85, BStBl. II 1991, S. 381,

vgl. BFH-Urteil vom 01. Juli 1987, V R 33/79, BStBl. II 1987, S. 524 mit der Anmerkung zum Urteil von Dr. Eberhard Weiss, München,

vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 2002 V R 19/01; a.a.O., S. 1002

47) vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 20. Juli 1993 II 103/92, a.a.O., S. 1002, mit folgend genannter Rechtsprechung:

- BFH-Urteil vom 13. März 1987 V R 33/79, BStBl. II 1987, S. 524,

- BFH-Urteil vom 01. Juli 1987 I R 297/83, UR 3/1989, S. 86,

- BFH-Urteil vom 01. Juni 1989 V R 72/84, BStBl. II 1989, S. 677,

- BFH-Urteil vom 21. Januar 1993 V R 30/88, BStBl. II 1993, S. 385 und

- vgl. bereits BFH-Urteil vom 25. April 1968 V 120/64, BStBl. II 1969, S. 94 ff.,

48) vgl. BFH-Urteil vom 25. April 1968 V 120/64, a.a.O., S. 98,

vgl. BFH-Urteil vom 21. Januar 1993, a.a.O., S. 384

vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 2002, a.a.O., S. 1002 ff.

49) vgl. FG Münster, Urteil vom 24. November 2000 5 K 6012/98 U, EFG 2001 Nr. 10, S. 659,

vgl. BFH-Urteil vom 21. Januar 1993, a.a.O., S. 386

vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 2002, a.a.O., S. 1002 ff.



Diese Rechtsprechung bedeutet weiterhin, dass Leistender auch derjenige ist, der sich über bestehende zivilrechtliche und folgerichtig auch über öffentlich-rechtliche Rechtsbeziehungen hinwegsetzt, nach außen dem Leistungsempfänger gegenüber im eigenen Namen und auf eigene Rechnung als Leistender auftritt und vom Leistungsempfänger auch als solcher beurteilt wird.<sup>50)</sup>

Es ist deshalb umsatzsteuerrechtlich auch nicht möglich, die Leistungen des eingeschalteten Privatunternehmens als solche gegenüber den Gemeinden und Städten - den Hoheitsträgern - erbracht zu fingieren<sup>50)</sup>, wie es der Bundesminister der Finanzen im Einschalterlass vom 27. Dezember 1990<sup>8)</sup> für den unmittelbaren umsatzsteuerrechtlichen Subunternehmer als offensichtlichen Regelfall zu Recht feststellt, um eine Leistungsbeziehung zwischen dem eingeschalteten Unternehmen und den Hoheitsträgern, den Gemeinden und Städten, zu konstruieren, weil es sich bei einer „Fiktion“ nicht um einen „tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgang“ handelt, und nur diese können umsatzsteuerrechtlich gewürdigt und besteuert werden, so dass vor dem Hintergrund einer nicht möglichen Fiktion die Leistung des eingeschalteten Privatunternehmens auch nicht den Hoheitsträgern weder umsatzsteuerrechtlich noch körperschaftsteuerrechtlich fiktiv zugerechnet werden kann.

Es existiert deshalb kein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem eingeschalteten Unternehmer und dem Hoheitsträger; denn auch der Umstand, dass der eingeschaltete Unternehmer Leistungen in einem Bereich ausführt, der zum Pflichtenkreis der Gemeinden und Städte gehört, führt nicht dazu, dass der eingeschaltete Unternehmer die Leistungen an die Gemeinden und Städte erbringt, so dass über die Tatsache der verbleibenden Entsorgungsverpflichtung bei den Hoheitsträgern keine Möglichkeit besteht, die Leistung des eingeschalteten Unternehmers des Privatrechts als im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Handelnder umsatzsteuerrechtlich den Gemeinden und Städten - den Hoheitsträgern - zuzurechnen. Der eingeschaltete Unternehmer des Privatrechts kann nämlich auch in Konkurrenz zum Hoheitsträger tätig werden.<sup>51)</sup>

Im Ergebnis ist auf der Grundlage der umfassend zitierten ständigen Rechtsprechung vom BFH-Urteil vom 25. April 1968<sup>22)</sup> bis hin zum BFH-Urteil vom 28. Februar 2002<sup>5)</sup> festzustellen, dass dem eingeschalteten Privatunternehmen als Handelnder die Leistung umsatzsteuerrechtlich zuzurechnen ist, wenn das eingeschaltete Privatunternehmen im Außenverhältnis gegenüber den Leistungsempfängern, den Bürgern und Unternehmen z. B. als Benutzer der Abwasseranlagen und Abwassereinleiter oder als Abfallablieferer, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung als Leistender auftritt und vom Leistungsempfänger auch als solcher beurteilt wird.

Dieser steuerrechtlichen Hinzurechnung der Leistung auf das eingeschaltete Privatunternehmen steht gemäß ständiger Rechtsprechung auch nicht entgegen, dass das eingeschaltete Privatunternehmen eben nicht zu der Entsorgungsleistung verpflichtet ist und diese auch nicht schuldet, denn dies trifft für die Hoheitsträger zu, und wenn es sich auch als Handelnder über öffentlich-rechtliche Rechtsbeziehungen hinwegsetzen sollte, weil öffentlich-rechtliche Vereinbarungen bestehen.

---

50) vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 20. Juli 1993, a.a.O., und die dort genannte Rechtsprechung:

- BFH-Urteil vom 28. November 1990, a.a.O., S. 381 ff.

- BFH-Urteil vom 01. Juli 1987, a.a.O., S. 86 ff.

- BFH-Urteil vom 01. Juni 1989 V R 72/84, BStBl. II 1989; S. 677 ff.

51) vgl. FG Münster, Urteil vom 23. März 1999, a.a.O., S. 736 ff.

vgl. FG Münster, Urteil vom 24. November 2000, a.a.O., S. 659 ff.

vgl. FG Leipzig, Urteil vom 10. Juli 1993, 2 K 74/92, Versorgungswirtschaft Heft 8/1994, S. 186 ff.

Die Ausrichtung des Umsatzsteuerrechts auf die Besteuerung „tatsächlicher wirtschaftlicher Vorgänge“ gebietet es, bei der Bestimmung der Leistungsempfänger entsprechend vorzugehen. Mithin ist Leistungsempfänger regelmäßig derjenige, der einen Anspruch auf die Leistung hat. Dies wäre nach der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung zwischen dem eingeschalteten Privatunternehmen und dem Hoheitsträger eben der Hoheitsträger. Wird aber unter Missachtung dieses Anspruches die Leistung tatsächlich gegenüber einem Dritten - den Benutzern und Einleitern bzw. den Bürgern und Unternehmen - erbracht, so ist Leistungsempfänger nicht der Anspruchsinhaber, sondern der Dritte - der Benutzer und Einleiter - und nicht die Gemeinden und Städte als Hoheitsträger und Anspruchsinhaber.<sup>52)</sup>

Damit ist nach allem Dargelegten aufgrund ständiger Rechtsprechung abschließend festzustellen, dass die Urteile des 1. Senats des Bundesfinanzhofs - zuständig für Körperschaftsteuer - vom 23. Oktober 1996<sup>1)</sup> und des 5. Senats des Bundesfinanzhofs - zuständig für Umsatzsteuer - vom 08. Januar 1998<sup>2)</sup>

- ...die Unternehmen der Privatwirtschaft wurden stets nur als Erfüllungsgehilfen der entsorgungspflichtigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts tätig und ihr Tätigkeiten sind den entsorgungspflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften zuzurechnen..., so dass die juristischen Personen des öffentlichen Rechts weder tatsächlich noch potentiell mit Personen des Privatrechts in den Wettbewerb treten... -

als umsatzsteuerrechtlich sachlich unrichtig zu qualifizieren sind.

Da es nun eine generelle Zurechnung der Entsorgungstätigkeiten auf die öffentlich-rechtlichen Körperschaften nicht gibt, weil in der oben geschilderten Art und Weise Unternehmen des Privatrechts auch im eigenen Namen und für eigene Rechnung auftreten, ist diesen Unternehmen des Privatrechts dann der Umsatz bzw. die Leistung zuzurechnen, so dass sie sich als Unternehmer nach außen erkennbar am wirtschaftlichen Wettbewerb beteiligen<sup>53)</sup> und damit auf dem Entsorgungsmarkt den Wettbewerb manifestieren.

#### **5.2.4 Die vierte sachliche Unrichtigkeit: Der Verbleib der Endverantwortung für die ordnungsmäßige Entsorgung bei den verpflichteten Körperschaften, damit kein Übergang der Verpflichtung der Aufgabe auf die Unternehmen der Privatwirtschaft und deshalb kein Wettbewerb**

Die vierte Annahme des 1. Senats des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 23. Oktober 1996,<sup>1)</sup> zuständig für die Körperschaftsteuer, in diesem Streitfall zur Abfallentsorgung:

„Die Endverantwortung für die ordnungsmäßige Entsorgung verblieb bei den durch öffentliches Recht zur Entsorgung verpflichteten Körperschaften.“<sup>29)</sup>...

„Die Hausmüllentsorgung durch den Kläger ist nicht aus Gründen der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts als Betrieb gewerblicher Art zu beurteilen.

Da die Hausmüllentsorgung in den Streitjahren gesetzlich den juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorbehalten war, trat der Kläger weder tatsächlich noch potentiell mit Personen des Privatrechts in Wettbewerb. Diese durften zwar als Erfüllungsgehilfen der entsorgungspflichtigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften tätig werden. Damit übernahmen sie aber nicht deren Aufgaben.“<sup>29)</sup>

---

52) vgl. BFH-Urteil vom 01. Juni 1989, a.a.O. S. 677 ff.,

53) vgl. BFH-Urteil vom 25. April 1968 V 120/64, a.a.O., S. 98,

vgl. BFH-Urteil vom 01. Juli 1987 I R 297/83, UR 3/1989, S. 86 (USt-Fall: Zuordnung von Umsätzen bei Ehegatten)

In Wiederholung der vierten Annahme des 1. Senats vertrat auch der 5. Senat des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 08. Januar 1998,<sup>2)</sup> zuständig für die Umsatzsteuer, in diesem Streitfall zur Abwasserentsorgung, die gleiche sachlich unrichtige Auffassung:

„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 Pflichtaufgaben 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.<sup>54)</sup>

Zur Wettbewerbsfrage heißt es dann weiter laut 5. Senat:

„Da die Abwasserbeseitigung dem Kläger eigentümlich und vorbehalten war, ist sie auch nicht aus Gründen der gebotenen Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts als Betrieb gewerblicher Art i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG 1991, § 2 Abs. 3 UStG 1993 zu beurteilen.“<sup>54)</sup>

Auch die bei den öffentlich-rechtlichen Körperschaften verbleibende Endverantwortung für die ordnungsmäßige Entsorgung als Grund in der Rechtsprechung ab BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996 für die Abfallentsorgung sowie ab BFH-Urteil vom 08. Januar 1998 für die Abwasserentsorgung dafür anzuführen, dass deshalb kein Wettbewerb zwischen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft und dem Unternehmen der Privatwirtschaft besteht, stellt eine sachlich unrichtige Rechtsprechung dar; denn der Verbleib der Entsorgungsverpflichtung bei der öffentlich-rechtlichen Körperschaft ist völlig ohne Bedeutung für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Leistenden und des Leistungsempfängers<sup>55)</sup>, so dass die Problematik der „Zurechnung der Tätigkeit“ auch durch die Endverantwortung nicht tangiert wird und damit eine zwangsläufige Zurechnung der Tätigkeit auf die öffentlich-rechtliche Körperschaft wegen der verbleibenden Endverantwortung, die zur Aufhebung des Wettbewerbs führt, vom BFH nicht vorgenommen werden kann.

Insbesondere ist ein Wettbewerb nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass die Pflicht zur Abfallentsorgung, d. h. das Gewinnen von Stoffen oder aus Abfällen (Abfallverwertung) und das Ablagern von Abfällen u. a. ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts auferlegt ist.<sup>56)</sup>

Auch die Tatsache, dass private Entsorgungsunternehmen, vergleichbar der Eigenkapitalausstattung des Klägers, auf Zuschüsse der öffentlichen Hand angewiesen sind, schließt die Entstehung eines möglichen Wettbewerbs nicht aus.<sup>56)</sup>

---

54) s. BFH-Urteil vom 08. Januar 1998 V R 32/97, a.a.O., S. 412

55) vgl. FG Münster, Urteil vom 23. März 1999, a.a.O., und die dort angegebene Literatur: Stadie in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG § 2 Rdnr. 967, und vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 20. Juli 1993, a.a.O., und die dort angegebene Literatur: Stekens / Bonk / Leonhardt, VwVfG, 3. Aufl., § 1 Rdnr. 135

56) s. BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 I R 60/91, BStBl. II 1994, S. 573

Somit ist gemäß der Rechtsprechung und der Literatur festzustellen, dass jede juristische Person des öffentlichen Rechts, die sich im tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb mit privaten Leistungsanbietern befindet, nicht mehr "hoheitlich" tätig ist und daran ändert auch die Endverantwortung durch die Zuweisung einer als hoheitlich bezeichneten Aufgabe nichts, soweit diese Aufgabe auch von einem privaten Unternehmer ausgeführt werden könnte,<sup>57)</sup> wobei diese Umwandlung von der „hoheitlichen“ in die „gewerbliche“ Tätigkeit erst recht gegeben sein muss, wenn die Aufgabe auch konkret von privaten Unternehmen durchgeführt wird.

### **5.2.5 Die fünfte sachliche Unrichtigkeit: Die Behandlung eines Zweckverbandes im Abwasserbereich als Nicht-Steuerpflichtiger führt zu keinen „größeren“ Wettbewerbsverzerrungen**

Im Gegensatz zum 1. Senat des BFH im Urteil vom 23. Oktober 1996<sup>1)</sup> erinnert sich der 5. Senat des BFH im Urteil vom 08. Januar 1998<sup>2)</sup> an die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (Richtlinie 77/388/EWG) als europäisches Umsatzsteuerrecht mit Vorrang gegenüber dem nationalen Umsatzsteuerrecht, und zwar an den Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388 EWG, nach dem die juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit den Tätigkeiten im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt als Steuerpflichtige gelten, sofern die Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Wenn nun die Unternehmen des Privatrechts umsatzsteuerpflichtig sind und dadurch gemäß konkreter Einzelfallberechnungen um mehr als 5 % teurer werden, dann bleibt es unverständlich, wenn der 5. Senat in seinem Urteil zu der Auffassung gelangt, dass eine Berufung auf die Richtlinie 77/388 EWG nicht in Betracht kommt, weil die Behandlung des Zweckverbandes im Abwasserbereich als Nicht-Steuerpflichtiger zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.<sup>58)</sup>

Damit führt diese fünfte Fehlannahme zu einer weiteren sachlichen Unrichtigkeit, so dass alle sachlichen Unrichtigkeiten das Urteil zum Fehlurteil werden lassen.

## **6. Wirtschaftlicher Wettbewerb auf dem Abwasser- und Abfallentsorgungsmarkt in Deutschland**

---

### **6.1 Die Anwendung der ständigen Rechtsprechung bestätigt den faktischen Wettbewerb auf dem Abwasser- und Abfallentsorgungsmarkt**

Die unter Heranziehung der ständigen Rechtsprechung dezidierte Widerlegung der in dem BFH-Urteilen vom 23. Oktober 1996<sup>1)</sup> und vom 08. Januar 1998<sup>2)</sup> maßgeblichen Annahmen, die die sachlich unrichtigen Urteile begründen, führt zu der zusammengefassten Erkenntnis:

- a) Es kommt nicht darauf an, dass die Entsorgungstätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts „eigentümlich und vorbehalten“ ist - bzw. mal war -, sondern die Wettbewerbsrelevanz ist zu berücksichtigen, zumal die BFH-Urteile vom 23. Oktober 1996 und vom 08. Januar 1998 selber feststellen, dass die Tätigkeit nicht mehr hoheitlich ist, wenn diese Tätigkeit auch von privatwirtschaftlichen Unternehmen durchgeführt wird und damit Wettbewerb besteht.

---

57) vgl. Wolf, RA Dr. Jens: Steuerliche Privilegien staatlicher Wirtschaftstätigkeit, Der Betrieb, Heft 16 2003, S. 849

58) vgl. BFH-Urteil vom 08. Januar 1998 V R 32/97, a.a.O., S. 413

- b) Durch die Tätigkeiten der durch die Hoheitsträger beauftragten privatwirtschaftlichen Unternehmen besteht eine haftungsrechtliche Zurechnung auf die Hoheitsträger, wobei dadurch der Wettbewerb nicht verhindert wird.
- c) Es besteht auch keine generelle wirtschaftliche Zurechnung des Umsatzes bzw. der Leistung des eingeschalteten Unternehmers auf die Hoheitsträger; denn wenn der eingeschaltete Unternehmer im eigenen Namen nach außen hin auftritt, dann ist ihm umsatzsteuerrechtlich die Leistung zuzurechnen und damit tritt der eingeschaltete Unternehmer in den wirtschaftlichen Wettbewerb ein, so dass am Entsorgungsmarkt Wettbewerb besteht.
- d) Die bei den Hoheitsträgern verbleibende „Endverantwortung“ ist völlig ohne Bedeutung für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des eingeschalteten Dritten bzw. Unternehmers als Leistenden und des Leistungsempfängers, so dass gleichwohl Wettbewerb besteht.
- e) Eine Verteuerung von mehr als 5 % durch die Umsatzsteuerpflicht der Unternehmen des Privatrechts ist als „größere Wettbewerbsverzerrung“ steuerrechtlich einzustufen, so dass die Abwasser- und Abfallentsorgungstätigkeiten generell der Steuerpflicht zu unterwerfen sind.

## **6.2 Beispielhafte Nennung von Unternehmen des Privatrechts auf dem Entsorgungsmarkt anhand der Rechtsprechung und der faktischen Kenntnis über das Vorhandensein von Unternehmen des Privatrechts**

### **6.2.1 Das Versäumnis des 1. und 5. Senats des BFH nach Wettbewerbern durch das Finanzgericht eruiieren zu lassen**

Der 1. Senat des BFH mit dem Urteil vom 23. Oktober 1996<sup>1)</sup> bezüglich der Abfallentsorgung mit den Streitjahren 1984 und 1985 und der 5. Senat des BFH mit dem Urteil vom 08. Januar 1998<sup>2)</sup> bezüglich der Abwasserentsorgung mit dem Streitjahr 1993 haben versäumt die Frage zu stellen, ob in den Streitjahren Unternehmen des Privatrechts die Tätigkeiten der Entsorgung tatsächlich durchgeführt haben, um die eigene Rechtsprechung glaubhaft werden zu lassen und ernsthaft selber anzuwenden; denn wenn die eigene Rechtsprechung da lautet:

„Übernimmt eine juristische Person des öffentlichen Rechts Aufgaben, wie sie auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden, und tritt sie dadurch - und sei es auch ungewollt - in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb zu privatrechtlichen Unternehmen, ist ihre Tätigkeit nicht mehr hoheitlich.“<sup>28)</sup> ...,

dann liegt es in der Logik dieser Rechtsprechung, über das Finanzgericht eruiieren zu lassen, ob privatwirtschaftliche Unternehmen diese Tätigkeit durchführen.

So hatte sich bereits das Finanzgericht im Abwasserfall des 5. Senats des BFH laut Urteil vom 12. Dezember 1968<sup>59)</sup>, in dem eine Gemeinde die Abwasserentsorgung auch von anderen Gemeinden und von privaten Grundstückseigentümern vertraglich übernommen hatte, darüber durch den zuständigen Regierungspräsidenten informieren lassen, ob in der Region auch private Abwasserentsorgungsunternehmen die Entsorgung betreiben.

Im Fall des BFH-Urteils vom 11. Juli 1997 XI R 65/95, BStBl. II 1999, S: 420, musste in dem betroffenen Marktbereich der Verpachtung von Strandhäusern die Wettbewerbssituation festgestellt werden.

---

59) vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 1968 V 213/65, BStBl. II 1969, S. 280 ff.

Im Fall des Finanzgerichts München - im Urteil vom 16. Juli 1998 14-K 3310/97, EFG 1994, S. 767 - war relevant, ob im Tätigkeitsbereich der Klägerin - Verpachtung einer Gaststätte - weitere private Wirtschaftsteilnehmer als Mitkonkurrenten in gleicher Weise tätig waren.

Auch im Fall des Finanzgerichts München bezüglich des Urteils vom 01. März 2001 14 K 541/01, EFG 2001, S. 933, war zu klären, ob private Unternehmer Parkplätze vermieten.

Ohne Anspruch auf Vollständigkeit wird anhand dieser Streitfälle deutlich, dass es zur Routine für die Finanzgerichte werden wird, die Frage nach Wettbewerbern zu beantworten, wenn die Wettbewerbsrelevanz die allumfassende streitklärende Bedeutung hat.

### **6.2.2 Annahme einer Wettbewerbssituation in der Rechtsprechung hinsichtlich des Zugangs zum Abwasser- und Abfallentsorgungsmarkt und Feststellung des Wettbewerbs auf dem Abfallentsorgungsmarkt durch Urteil des 10. Senats des BFH sowie des 1. Senats durch BFH-Gerichtsbescheid vom 10. Juli 1996**

In der Rechtsprechung<sup>60)</sup> wird erwähnt, dass die Entscheidungskompetenz der juristischen Personen des öffentlichen Rechts gemäß den verwaltungsrechtlichen Regelungen, die Pflichttätigkeit der Entsorgung selber durchzuführen oder einen Dritten zu beauftragen und somit hinsichtlich dieses Zugangs zum Entsorgungsmarkt, als eine Wettbewerbssituation angenommen werden könnte.

Insofern ist festzustellen, dass der 1. Senat des BFH im Urteil vom 23. Oktober 1996<sup>1)</sup> den Wettbewerb nicht gänzlich negiert; aber gleichwohl den Wettbewerb - wie dargestellt - verneint, obwohl der 1. Senat in seinem Urteil den 10. Senat des BFH mit seinem Urteil vom 15. Dezember 1993 zitiert, in dem der 10. Senat für den Abfallentsorgungsmarkt Wettbewerb konstatiert,<sup>9)</sup> was allerdings vom 1. Senat übersehen wird.

Das Urteil vom 23. Oktober 1996 des 1. Senat des BFH ist insbesondere auch deshalb als peinliches Fehlurteil der Finanzgerichtsgeschichte zu betrachten, weil der 1. Senat in einem gleich gelagerten und verbundenen Verfahren durch Gerichtsbescheid vom 10. Juli 1996 die Abfallentsorgung bereits als „gewerbliche Tätigkeit“ beurteilt hat.<sup>61)</sup>

Abschließend bleibt festzustellen, dass es für einen Fachkundigen unverständlich und nicht nachvollziehbar ist, wie der 1. Senat des BFH im Gerichtsbescheid<sup>61)</sup> richtig urteilt, dass:

- a) die Abfallentsorgung den juristischen Personen des öffentlichen Rechts nicht mehr eigentümlich und vorbehalten ist,
- b) die Abfallentsorgung schon seit vielen Jahren auch von privatrechtlichen Unternehmen tatsächlich übernommen worden ist, wobei gemäß Schriftsatz des BMF vom 21. August 1995 bereits 55 % der Haushalte von Privatunternehmen entsorgt worden sind (s. Fußnote 73),  
und
- c) danach der 1. Senat des BFH davon ausgeht, dass die Abfallentsorgung und -verwertung in den Streitjahren 1983-1987 keine hoheitliche Tätigkeit mehr war,

um dann mit Urteil vom 23. Oktober 1996 das Gegenteil wieder zu behaupten und abzuurteilen.

---

60) vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996 I R 1-2/94, a.a.O., S. 142

vgl. FG M-V, Urteil vom 22. Juli 1997 2 K 151/96, n. v.

vgl. FG M-V, Urteil vom 29. Juli 1998 1 K 6/97, DStRE 20/98, S. 791

61) vgl. BFH-Gerichtsbescheid vom 10. Juli 1996 I R 1/94 und I R 2/94, VKU Ausgabe 573, September 1996, S. 8

### 6.2.3 Auflistung der auf dem Abwasser- und Abfallentsorgungsmarkt im eigenen Namen handelnden Unternehmen des Privatrechts anhand der Rechtsprechung

Wenn der 1. Senat des BFH im Urteil vom 23. Oktober 1996 bezüglich der Abfallentsorgung und der 5. Senat des BFH im Urteil vom 08. Januar 1998 bezüglich der Abwasserentsorgung zu Recht urteilen, dass wenn juristische Personen des öffentlichen Rechts und Personen des Privatrechts die gleiche Tätigkeit ausüben und damit in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb stehen, diese Tätigkeit nicht mehr hoheitlich ist, dann werden nachfolgend ohne Anspruch auf Vollständigkeit anhand der Rechtsprechung sowie der faktischen Kenntnis Unternehmer des Privatrechts aufgeführt, die entweder auf dem Abfallentsorgungsmarkt oder auf dem Abwasserentsorgungsmarkt handeln, um den Wettbewerb zu dokumentieren und damit den Wechsel der „hoheitlichen Aufgabe“ von der „hoheitlichen“ Tätigkeit zur „gewerblichen“ Tätigkeit festzustellen.

#### 6.2.3.1 Auflistung von Unternehmen des Privatrechts auf dem Abwasserentsorgungsmarkt anhand der Rechtsprechung

In den nachfolgenden Verfahren handelte es sich um Unternehmen des Privatrechts:

<u>Urteil (ohne Anspruch auf Vollständigkeit)</u>	<u>Relevante Gesetze</u>	<u>Streitjahre</u>
<u>FG Leipzig, Urteil vom 10. Juli 1993 2 K 74/92</u> <sup>6) 51)</sup> (rechtskräftig wegen Rücknahme der Revision) <ul style="list-style-type: none"><li>- GmbH als WAB-Nachfolgegesellschaft tritt aufgrund eines privatrechtlichen Entsorgungsvertrages im eigenen Namen auf gegenüber den Einleitern - den Bürgern und Unternehmern -</li><li>- Leistungsbeziehung zwischen GmbH und Einleitern; nicht gegenüber dem Hoheitsträger</li></ul>	UStG	ab 22. Juni 1990
<u>FG Leipzig, Urteil vom 28. Juni 2001 2 K 2261/98,</u> <sup>6)</sup> (rechtskräftig) <ul style="list-style-type: none"><li>- Kommunale Wasserwerke Leipzig GmbH als Nachfolgegesellschaft der WAB-Nachfolgegesellschaft in der Region Leipzig tritt auf der Grundlage privatrechtlicher Leistungsbeziehungen im eigenen Namen und für eigene Rechnung gegenüber den Einleitern - den Bürgern und Unternehmen - auf und weist die USt offen auf der Ausgangsrechnung aus</li></ul>	UStG/ FGO	1994

Durch das obige Verfahren beim FG Leipzig mit dem Urteil vom 10. Juli 1993 ist durch die Finanzgerichtsbarkeit aktenkundig geworden, dass in den neuen Bundesländern die WAB-Nachfolgegesellschaften ab etwa Mitte 1990 - um den 01. Juli 1990 herum - auf der Grundlage privatrechtlicher Entsorgungsverträge im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gegenüber den Einleitern - den Bürgern und Unternehmern - aufgetreten und damit nach ständiger Rechtsprechung in den wirtschaftlichen Wettbewerb auf dem Abwasserentsorgungsmarkt eingetreten sind.

In Mecklenburg-Vorpommern handelten flächendeckend drei WAB-Nachfolgegesellschaften, und zwar die:

- a) Nordwasser GmbH, Rostock (WAB-Bezirk Rostock)
- b) Westmecklenburgische Wasser GmbH, Schwerin (WAB-Bezirk Schwerin) und
- c) Neubrandenburger Wasser AG, Neubrandenburg (WAB-Bezirk Neubrandenburg).

In den übrigen neuen Bundesländern führten weitere zwölf WAB-Nachfolgegesellschaften flächendeckend die Abwasserentsorgung und Wasserversorgung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durch, so dass sich dadurch im gesamten Beitrittsgebiet der wirtschaftliche Wettbewerb manifestierte mit der steuerrechtlichen Konsequenz aufgrund der ständigen Rechtsprechung, dass seit dem 01. Juli 1990 im gesamten Bundesgebiet Deutschland eine Wettbewerbssituation auf dem Abwasserentsorgungsmarkt faktisch gegeben ist und deshalb gemäß ständiger Rechtsprechung die Abwasserentsorgungstätigkeit nicht mehr „hoheitliche“, sondern „gewerbliche“ Tätigkeit steuerrechtlich darstellt und als solche auch steuerrechtlich hätte behandelt werden müssen.

Die WAB-Nachfolgegesellschaften wurden mit Hilfe der Übergangsregelung des BMF-Schreibens vom 06. Dezember 1992 <sup>62)</sup> mit ihrer Abwasserentsorgungstätigkeit sogar in der steuerlichen Konsequenz als „gewerbliche“ Tätigkeit anerkannt, obwohl die Übergangsregelung gar nicht erforderlich war, weil nach ständiger Rechtsprechung die Tätigkeit bereits „gewerblich“ einzuordnen war.

Mit anderen Worten: Die steuerrechtliche Konfusion von Finanzgerichtsbarkeit und Finanzverwaltung durch das BMF war perfekt.

Mit der Rekommunalisierung der Wasserversorgung und der Abwasserentsorgung in den neuen Bundesländern wurden nun die WAB-Nachfolgegesellschaften mit Wirkung zum 01. Januar 1994 zerschlagen durch Aufspaltung und es übernahmen eine Vielzahl von regionalen juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie auch von Unternehmen des Privatrechts die Wasserversorgungs- und Abwasserentsorgungstätigkeiten.

Im Fall der Unternehmen des Privatrechts als Nachfolgegesellschaften haben wie z. B. die „Kommunale Wasserwerke Leipzig GmbH“, Leipzig, auf der Grundlage des übernommenen privatrechtlichen Entsorgungsvertrages die Tätigkeiten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung fortgeführt oder z.B. sind auch Unternehmen des Privatrechts wie die REWA GmbH, Stralsund, und die Boddenland GmbH, Ribnitz-Damgarten, gleichwohl auf der Grundlage öffentlich-rechtlicher Verträge im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gegenüber den Abwassereinleitern aufgetreten, so dass sich alle hier beispielhaft genannten Unternehmen des Privatrechts weiterhin nach ständiger Rechtsprechung im wirtschaftlichen Wettbewerb befanden und bis heute befinden.

---

62) vgl. BMF-Schreiben vom 06. Oktober 1992 - IV B 7 - S 2706 - 43/92, FR 23/1992, S. 788



### 6.2.3.2 Auflistung von Unternehmen des Privatrechts auf dem Abfallentsorgungsmarkt anhand der Rechtsprechung

In den nachfolgenden Verfahren handelte es sich um Unternehmen des Privatrechts:

<u>Urteil (ohne Anspruch auf Vollständigkeit)</u>	<u>Relevante Gesetze</u>	<u>Streitjahre</u>
<u>BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 I R 60/91</u> <sup>56)</sup> - GmbH im Bereich der Müllbeseitigung bzw. -verwertung und im Bereich der Energiegewinnung ist nicht gemeinnützig, sondern steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und steht im Wettbewerb zu (potentiellen) nicht steuerlich begünstigten Betrieben ähnlicher Art	GewStG/AO	1987
<u>BFH-Urteil vom 15. Dezember 1993 X R 115/91</u> <sup>9)</sup> - GmbH eines Landkreises führt die Abfallentsorgung gegenüber dem Landkreis durch und ist nicht gemeinnützig, da auf dem Müllbeseitigungs- bzw. -verwertungsmarkt Wettbewerb besteht	GG/AO	1983
<u>BFH-Vorbescheid vom 16. November 1995 V R 122/93</u> (rechtlich nicht existent, da Klage vor mündlicher Verhandlung zurückgezogen wurde), Versorgungswirtschaft Heft 8 1996, S. 183 ff. - BFH vertritt in dem Vorbescheid, dass die gesamte Abfallbeseitigung des Landkreises im kommunalen Entsorgungsbetrieb als steuerpflichtiger Unternehmer erfolgt	UStG/KStG	1986/1987
<u>BFH-Gerichtsbescheid vom 10. Juli 1996 I R 1/94 und 2/94</u> , vku Ausgabe 573 September 1996, S. 8 ff. - Abfallentsorgung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist „Betrieb gewerblicher Art“	KStG	1984/1985
<u>FG Münster, Urteil vom 23. März 1999 15 K 4970/98</u> <sup>3)</sup> - GmbH eines Landkreises führt die gesamte Abfallentsorgung im eigenen Namen durch, hat Leistungsbeziehungen zum Anlieferer und erhält Entgelt auf privatrechtlicher Basis	UStG	1996
<u>BFH-Beschluss vom 02. Dezember 1999 V B 81/99</u> <sup>4)</sup> - FG Münster, Urteil vom 23. März 1999 wird bestätigt	UStG/AO/FGO	1996
<u>FG Münster, Urteil vom 24. November 2000 5 K 6012/98 U</u> <sup>3)</sup> - Zwei Deponiebetreiberunternehmen des Privatrechts führen für den Landkreis die gesamte Abfallentsorgung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durch und haben Leistungsbeziehungen zu den Anlieferern	UStG	1993/94/95
<u>Hessisches FG, Urteil vom 28. Februar 2001 4 K 7013/98</u> <sup>13)</sup> - Eigenbetrieb der Entsorgung nach der Verpackungsverordnung ist keine hoheitliche Tätigkeit und damit ein BgA	KStG	1994

<u>Urteil (ohne Anspruch auf Vollständigkeit)</u>	<u>Relevante Gesetze</u>	<u>Streitjahre</u>
<u>FG Münster, Urteil vom 16. März 2001 9 K 7607/98 K,G,</u> rechtskräftig, DStR 17/2001, S. 924 - Entsorgungsbetrieb einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Rahmen des Dualen Systems ist auf der Grundlage der Verpackungsverordnung ein BgA	KStG/ GewStG/ VerpackV	1996
<u>BFH-Urteil vom 28. Februar 2002 V R 19/01</u> <sup>5)</sup> - BFH bestätigt das Urteil des FG Münster vom 24.11.2000	UStG/AO	1993/ 1994/95
<u>BFH-Urteil vom 04. September 2002 IR 42/01</u> <sup>13)</sup> - BFH bestätigt das Urteil vom Hessischen FG vom 28.02.2001	KStG	1994

Der 10. Senat ist in seinem BFH-Urteil vom 15. Dezember 1993 für das Streitjahr 1983, der 5. Senat ist in seinem BFH-Vorbescheid vom 16. November 1995 für die Streitjahre 1986 und 1987 und der 1. Senat ist mit seinem BFH-Gerichtsbescheid vom 10. Juli 1996 für das Streitjahr 1984 und 1985 der Auffassung, dass die gesamte Abfallentsorgung inzwischen keine „hoheitliche Tätigkeit steuerrechtlich mehr darstellt“, weil eine Wettbewerbssituation vorliegt.

Um so unverständlich ist es aber, dass sich bis heute die „hoheitliche“ Tätigkeit im Bereich der Hausmüllentsorgung steuerrechtlich gehalten hat; denn:

- a) das BFH-Urteil vom 15. Dezember 1993 des 10. Senats wird von der ständigen Rechtsprechung ignoriert,
- b) der BFH-Vorbescheid vom 16. November 1995 des 5. Senats ist nicht mehr rechtlich existent und
- c) der BFH-Gerichtsbescheid vom 10. Juli 1996 des 1. Senats wurde durch das Urteil vom 23. Oktober 1996 des 1. Senats wieder aufgehoben, weil eben drei Monate später der 1. Senat wieder anderer Meinung war und gegensätzlich geurteilt hat.

Auf der Grundlage der ständigen Rechtsprechung kann festgestellt werden, dass spätestens mit dem BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 des 1. Senats für das Streitjahr 1987 bzw. mit dem BFH-Urteil vom 15. Dezember 1993 des 10. Senats für das Streitjahr 1983 Wettbewerb auch auf dem Entsorgungsmarkt „Hausmüllentsorgung“ vorlag und somit eine Steuerpflicht hätte gegeben sein müssen, weil „gewerbliche“ Tätigkeit steuerrechtlich für den Hausmüllentsorgungsmarkt bestand, zumal es sich nur noch um einen Restmüllentsorgungsmarkt handelte, da der unter die Verpackungsverordnung fallende größere Bereich der Hausmüllentsorgung ohnehin kodifizierte „gewerbliche“ Tätigkeit darstellt.

## **7. In Folge der BFH-Fehlurteile vom 23. Oktober 1996 und vom 08. Januar 1998 weitere für den Abwasser- und Abfallentsorgungsbereich relevante fehlgeleitete Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit**

---

Die weiteren sachlich unrichtigen Urteile des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte in Folge der beiden BFH-Urteile, die Entscheidungsgrundlage für die Folgeurteile waren, zeigt ohne Anspruch auf Vollständigkeit die nachfolgende Auflistung:

<u>Urteile sachlich unrichtig:</u>	<u>Entsorgungs-</u> <u>markt</u>	<u>Relevante</u> <u>Gesetze</u>	<u>Streitjahre</u>
<b><u>BFH-Urteil vom 23.10.1996</u></b> I R 1-2/94 <sup>1)</sup> - Landkreis mit Abfallentsorgung hoheitliche Tätigkeit	Abfall	KStG	1984/1985
<u>FG Brandenburg, Urteil vom 19.03.1997</u> 1 K 1491/95 U, EFG 1997 Nr. 14, S. 835 - Zweckverband mit Abwasserbeseitigung hoheitliche Tätigkeit	Abwasser	UStG	nicht genannt
<u>FG M-V, Urteil vom 22.07.1997</u> 2 K 151/96 n. v. <sup>15)</sup> - Zweckverband mit Abwasserbeseitigung hoheitliche Tätigkeit	Abwasser	KStG/ GewStG	1992/ 1993
<b><u>BFH-Urteil vom 08.01.1998</u></b> V R 32/07 <sup>2)</sup> - Zweckverband mit Abwasserbeseitigung hoheitliche Tätigkeit	Abwasser	UStG/ KStG	1993
<u>FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.02.1998</u> 6 K 1490/97, rechtskräftig, UR 7/98, S. 271 - Abwasserbeseitigung ist Ausübung öffentlicher Gewalt	Abwasser	UStG/ AO	nicht genannt
<u>FG M-V, Urteil vom 29.07.1998</u> 1 K 6/97 <sup>60)*)</sup> - Zweckverband mit Abwasserbeseitigung hoheitliche Tätigkeit	Abwasser	KStG	1994
<u>BFH-Beschluss vom 03.02.1999</u> I B 122/97, Versorgungswirtschaft Heft 6 2000, S. 138 - Übergangsregelung zur Zusammenfassung von Wasser- und Abwassergesellschaften im Beitrittsgebiet gelten nicht für die juristische Person des öffentlichen Rechts	Abwasser	KStG/ GewStG	1992/ 1993
<u>FG Düsseldorf, Urteil vom 26.05.1999</u> 5 K 457/95, EFG 1999, S. 1.047 - Abwasserbeseitigung durch einen Wasserverband ist hoheitlich Tätigkeit	Abwasser	UStG/ KStG/ EWG-Rl.	1986
<u>FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 28.09.1999</u> IV 1629/97, EFG 2000 Nr. 12, S. 656 - Investitionszuschuss als steuerpflichtiges Entgelt	Abwasser	UStG	nicht genannt
<u>BFH-Beschluss vom 07.12.1999</u> I B 136/98, <sup>**)</sup> BFH/NV 2000, S. 894 - Zweckverband mit Abwasserbeseitigung hoheitliche Tätigkeit	Abwasser	KStG	1994
<u>FG M-V, Urteil vom 22.05.2001</u> 2 K 139/97, o.O. <sup>*)</sup> - Zweckverband mit Abwasserbeseitigung hoheitliche Tätigkeit	Abwasser	UStG	1992
<u>BFH-Urteil vom 27.06.2001</u> I R 82-85/00, BStBl. II 2001, S. 773 - Betrieb eines Klärwerkes ist hoheitliche Aufgabe	Abwasser	KStG	1989

<u>Urteile sachlich unrichtig:</u>	<u>Entsorgungs-</u> <u>markt</u>	<u>Relevante</u> <u>Gesetze</u>	<u>Streitjahre</u>
<u>BFH-Beschluss vom 10.01.2002 V B 127/01, o.O. <sup>**)</sup></u> Abwasser		UStG	1992
- Zweckverband mit Abwasserbeseitigung: Nichtzul.-Beschwerde wird zurückgewiesen			
- 5. Senat verweist auf BFH-Urteil vom 08.01.1998 und urteilt: Die Rechtslage ist insoweit geklärt			
- 5. Senat verweist gemäß des Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388 EWG bezüglich „größerer Wettbewerbsverzerrungen“ auf das Urteil vom 08.01.1998, in dem er entschieden hat, dass keine „größeren“ Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.			
<u>FG Brandenburg, Urteil vom 15.04.2002 1 K 2642/99</u> Abwasser		UStG	1994/ 1995
EFG 2002, S. 1124			
- Keine Unternehmereigenschaft bei Gemeinden im Land Brandenburg bei der Abwasserbeseitigung			
<u>FG M-V, Urteil vom 03.07.2002 1 K 756/00, o.O. <sup>*)</sup></u> Abwasser		KStG	1993
- Zweckverband mit Abwasserbeseitigung hoheitliche Tätigkeit			

Es bleibt abzuwarten, bis die Finanzgerichtsbarkeit die Erkenntnis der eigenen ständigen Rechtsprechung erteilt und sie den Mut fasst, den bestehenden faktischen Wettbewerb auf dem Abwasser- und dem Hausmüllentsorgungsmarkt in Anwendung der eigenen Rechtsprechung auch steuerrechtlich nachzuholen, um der Gewährleistung der „Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts“ gerecht zu werden.

Der Optimismus des Autors wurde bestätigt; denn in einem weiteren Verfahren ist in der mündlichen Verhandlung beim Finanzgericht M-V in Greifswald am 11. November 2004 erreicht worden, dass die Revision laut telefonischer Auskunft zugelassen wird. In diesem Verfahren geht es um Investitionszuschüsse zum Bau einer Kläranlage, die von der Betriebsprüfung gemäß des Einschaltelasses vom 27. Dezember 1990 als „angebliches“ Entgelt der Umsatzsteuer unterworfen wurden, was der Kläger wegen der „Gewerblichkeit der Abwasserentsorgung“ ablehnt.

---

\*) FG-Klage wurde vom Autor geführt

\*\*\*) Nichtzulassungsbeschwerde wurde vom Autor eingelegt

## **8. Wettbewerb auf dem Entsorgungsmarkt ist Schwerpunkt der Tätigkeit des Bundeskartellamtes und Umfang der Privatisierung gemäß der ATV/BGW-Umfrage**

Bezüglich der Wettbewerbssituation auf dem Entsorgungsmarkt in Deutschland ist auf folgendes Referat vom 04. Mai 1995 des Präsidenten des Kartellamtes zu verweisen: Wolf, Dieter: Bundeskartellamt zu wettbewerblichen Strukturen in der Entsorgungswirtschaft. Danach hat sich der Schutz des Wettbewerbs in der Entsorgungswirtschaft in den letzten Jahren zu einem Schwerpunkt der Tätigkeit des Bundeskartellamtes entwickelt.<sup>63)</sup>

Die Privatisierung auch auf dem Abwasserentsorgungsmarkt hat dazu geführt, dass nach der ATV/BGW-Umfrage zur Abwasserentsorgung 2002 im Bereich der Abwasserableitung für 11 % der Bevölkerung und im Bereich der Abwasserbehandlung für 12 % der Bevölkerung die Entsorgungstätigkeiten durch privatrechtliche Unternehmen erledigt werden.

## **9. Fehltrite der Finanzgerichtsbarkeit im Abwasser- und Abfallentsorgungsbereich behindern auch das staatstragende Prinzip der Subsidiarität in den verwaltungsrechtlichen Regelungen für die Entsorgung wegen der größeren Wettbewerbsverzerrungen**

---

Neben den steuerrechtlichen Fehlurteilen in den maßgeblichen und beispielhaft aufgeführten Urteilen ist abschließend festzustellen, dass die gesetzlichen Möglichkeiten z. B. für Mecklenburg-Vorpommern sowohl gemäß § 40 Abs. 4 Satz 2 LWaG M-V in der Abwasserentsorgung als auch gemäß § 3 Abs. 5 AbfAlG M-V in der Abfallentsorgung für die Körperschaften des öffentlichen Rechts, sich zur Erfüllung der Entsorgungsaufgabe Dritter bedienen zu können, kodifizierter Ausdruck des elementaren staatstragenden Prinzips der Subsidiarität und somit Bestandteil eines grundlegenden Strukturprinzips unserer freiheitlich demokratischen Grundordnung darstellt.<sup>64)</sup>

Wenn nun die privatwirtschaftlichen Unternehmen durch ihre wettbewerbsverzerrende Steuerpflicht benachteiligt werden, so besteht die Gefahr, dass das Prinzip der Subsidiarität nicht zum Tragen kommt und somit nicht zur Entfaltung gelangt.<sup>64)</sup>

Diese gesetzliche Regelung des sich eines Dritten bedienen zu können, sollte insbesondere den Befürchtungen privater Entsorgungsunternehmen an einer Wettbewerbsverdrängung entgegenkommen (vgl. Hösel/von Lersner, a.a.O., § 3 Abs. 2 Kennziffer 1130, Rdnr. 15) und sie wird abfallrechtlich - somit auch abwasserrechtlich - sogar als Vorrang der Auftragsvergabe an private Unternehmen verstanden, wenn diese die Aufgabe ordnungsgemäß und mindestens ebenso wirtschaftlich erfüllen können.<sup>65)</sup>

## **10. Gewährleistung der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts**

Verfassungsrechtliche Grundlage der Wettbewerbsneutralität ist Art. 3 Abs. 1 GG, so dass in die wettbewerbsrechtlichen Betrachtungen grundrechtliche Aspekte einfließen. Auch beim Erlass von steuerlichen Vorschriften - siehe z. B. hier den unter Pkt. 12. erwähnten Einschalterlass vom 27. Dezember 1990<sup>8)</sup> - ist der Gesetzgeber an die Grundrechte, insbesondere an Art. 3 Abs. 1 GG, gebunden. Eine Beeinträchtigung von Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls anzunehmen, wenn sich die Wettbewerbsteilnahmen von unternehmerisch tätigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privaten Mitbewerbern als im Wesentlichen gleiche Sachverhalte darstellen, die steuerliche Ungleichbehandlung des vermeintlichen Hoheitsbetriebs aber die Wettbewerbsneutralität als tertium comparationis - als Vergleichspunkt - verletzt.<sup>66)</sup>

---

63) Im Eildienst LKT NW Nr. 12-13/95 - 7022 - 03 -

64) s. Saucke, Hans-Jürgen: a.a.O., S. 160

65) BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993, a.a.O., Seite 575, und die dort angegebenen Fundstellen

66) s. Wolf, Dr. Jens: Steuerliche Privilegien staatlicher Wirtschaftstätigkeiten und die dort aufgeführte Rechtsprechung,

Demnach ist ein steuerlicher Eingriff in den Wettbewerb durch den Gesetzgeber und durch die Finanzgerichtsbarkeit vor Art. 3 Abs. 1 GG nur gerechtfertigt, wenn ein hinreichender sachlicher Grund für eine steuerliche Bevorzugung bzw. Benachteiligung vorliegt. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität gebietet, dass wirtschaftlich gleichartige Vorgänge, die die Wettbewerbslage von Unternehmen berühren, gleichen Besteuerungsgrundsätzen unterliegen.<sup>67)</sup>

## **11. Umsatzsteuerrechtliche Dramatik durch den eklatanten Systembruch in der Umsatzsteuer-Systematik**

---

Abschließend ist auf die umsatzsteuerrechtliche Dramatik aufgrund des „eklatanten Systembruchs in der Umsatzsteuer-Systematik“ zu verweisen, da die umsatzsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften - die eingeschalteten Dritten - Umsatzsteuer abführen müssen, ohne auf der Ausgangsrechnung die Umsatzsteuer ausweisen zu dürfen<sup>68)</sup>, so dass alle Kunden als abwasser verursachende Unternehmer die Vorsteuer nicht ziehen können und dies in einer Zeit, in der die Privatisierung rasant zunimmt, wie die ATV/BGW-Umfrage zur Abwasserentsorgung 2002 deutlich beweist, und damit der aufgezeigte "eklatante Systembruch in der Umsatz- bzw. Mehrwertsteuer-Systematik" eine volkswirtschaftliche und finanzwirtschaftliche Dimension erreicht, die sowohl steuerrechtlich als auch steuerpolitisch nicht mehr zu verantworten ist.

## **12. Die ambivalente Auffassung des BMF in der Wettbewerbsfrage auf dem Entsorgungsmarkt in Deutschland**

---

Es ist verständlich, wenn steuerrechtliche Fragen von grundsätzlicher Bedeutung für ihre Beantwortung über den Prozess der Willensbildung sowohl in den unterschiedlichen Interessengruppen in unserer Gesellschaft als auch in den Institutionen unserer freiheitlich demokratischen Grundordnung Zeit brauchen. Es ist aber auch ebenso selbstverständlich, dass das Bundesministerium der Finanzen als Führungsspitze der Finanzverwaltung die maßgebliche Verantwortung trägt, die ständige steuerrechtliche Rechtsprechung im Rahmen der Finanzverwaltung zu berücksichtigen und die Beantwortung der offenen Steuerrechtsfragen unter Berücksichtigung der ständigen Steuerrechtsprechung voranzutreiben.

Bezüglich der Wettbewerbsfrage auf dem Entsorgungsmarkt, die in ihrer bejahenden Beantwortung revolutionierende Konsequenzen zur Folge hat, vertrat im Laufe der Jahre das BMF folgende - hier in tabellarischer Form wiedergegebene - Auffassungen:

<u>Zeitpunkt</u>	<u>Auffassungen in kurzer Darstellung</u>
<u>27.12.1990:</u>	BMF-Einschalterlass vom 27.12.1990 <sup>8)</sup> regelt für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Einschaltung von Unternehmern in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben, dass „generell“ der eingeschaltete Unternehmer seine Leistungen gegenüber den Hoheitsträger erbringt.

---

67) s. Lange, Dr. Hans-Friedrich, Richter am BFH: Neutralitätsprinzip bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, UR 10/1999, S. 385, und s. Saucke, Hans-Jürgen: a.a.O., S. 159

68) Dies ist dem BMF-Schreiben vom 26. November 1991 an die BDO, Bonn, i.V.m. dem Schreiben der Finanzministerin des Landes M-V vom 13. Oktober 1993 an die REWA GmbH, Stralsund, das als Anlage wiederum das BFM-Schreiben vom 26. November 1991 aufführt, zu entnehmen

Zeitpunkt      Auffassungen in kurzer Darstellung

---

Steuerrechtliche

Konsequenz:      Eingeschalteter Unternehmer hat damit generell keine Leistungsaustauschbeziehung zum Abwassereinleiter oder Abfallanlieferer und es kann dann keine Wettbewerbssituation entstehen.

Steuerrechtliche

Beurteilung:      Diese Auffassung verstieß allerdings bereits gegen ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 25. April 1968 <sup>22)</sup> bis hin zum BFH-Urteil vom 28. November 1990: <sup>46)</sup> Wenn der Unternehmer „im eigenen Namen“ nach außen hin auftritt, dann ist ihm umsatzsteuerrechtlich die Leistung zuzurechnen, und zwar unabhängig von den vertraglichen Regelungen.  
Somit war der Einschalterlass bezüglich der „generellen“ Zurechnung bereits mit seiner Veröffentlichung sachlich unrichtig.

26.11.1991:      BMF-Schreiben vom 26.11.1991 an die BDO Deutsche Warentreuhand AG, Bonn, enthält folgende Regelungen: <sup>69)</sup>  
- Es kann eine unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen Kapitalgesellschaft und Einleiter angenommen werden.  
- Es ist die Rechnung mit gesondertem Steuernachweis unmittelbar an den Einleiter zu erteilen.  
- Investitionszuschüsse sind echte, nicht steuerbare Zuschüsse.

Steuerrechtliche

Konsequenz:      Eingeschalteter Unternehmer hat Leistungsbeziehung zum Einleiter, tritt im eigenen Namen auf, damit besteht Wettbewerb auf dem Entsorgungsmarkt sowie Steuerpflicht und der Einschalterlass wird faktisch völlig aufgehoben.

06.10.1992:      BMF-Schreiben vom 06.10.1992 <sup>70)</sup> enthält als Übergangsregelung für 1992 und für 1993 für die WAB-Nachfolgegesellschaften in den Beitrittländern die Steuerpflicht auch für den Abwasserbetrieb mit der Konsequenz der steuerlichen Zusammenfassung und des Ausgleichs von Gewinnen und Verlusten innerhalb der Wasser- und Abwassergesellschaften.

Steuerrechtliche

Konsequenz:      Steuerpflicht der fünfzehn WAB-Nachfolgegesellschaften in allen neuen Bundesländern hätte nach ständiger Rechtsprechung zur Steuerpflicht auf dem gesamten Entsorgungsmarkt in ganz Deutschland führen müssen.

22.03.1993:      Pressemitteilung des BGW über ein Schreiben des BMF vom 22.03.1993: <sup>71)</sup> Man kann zu der Auffassung gelangen, dass die Tätigkeiten der Abfall- und Abwasserentsorgung nicht mehr hoheitliche Tätigkeiten sind und eine steuerrechtliche Unterscheidung zur Wasserversorgung nicht mehr gerechtfertigt ist.

Steuerliche

Konsequenz:      Die Tätigkeiten der Entsorgung könnten „gewerblich“ sein.

29.07.1993:      BMF-Finanznachrichten 51/93 vom 29.07.1993: <sup>72)</sup> Die Bundesregierung prüft die Möglichkeiten einer Steuerharmonisierung in Bereich der Abfall- und Abwasserentsorgung wegen Beseitigung der Ungleichbehandlung zum Versorgungsbereich.

---

69) vgl. BMF-Schreiben vom 26.11.1991 - IV A 2 - S 7300 - 65/91

70) vgl. BMF-Schreiben vom 06.10.1992 - IV B 7 - S 2706 - 43/92, FR 23/1992, S. 788

71) Die Pressemitteilung liegt dem Autor als Fotokopie vor

72) vgl. BMF-Finanznachrichten 51/93 vom 29.07.1993, UR 10/1993, S. 349

Zeitpunkt      Auffassungen in kurzer Darstellung

---

Steuerrechtliche

Konsequenz: Die Tätigkeiten der Entsorgung müssten als „gewerbliche“ Tätigkeiten steuerlich eingeordnet werden.

21.08.1995:      Stellungnahme des BMF vom 21.08.1995 im Zuge des Beitritts zum Revisionsverfahren V R 122/93 gegenüber dem Bundesfinanzhof: <sup>73)</sup>

„2. Auffassung des Bundesfinanzministeriums der Finanzen

Das Bundesministerium der Finanzen ist der Auffassung, dass an der unter 1. dargestellten Verwaltungspraxis aufgrund veränderter tatsächlicher Verhältnisse und aufgrund insbesondere der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht festgehalten werden kann. Vielmehr muss die Entsorgungstätigkeit zusammen mit der Energieversorgung insgesamt als Betrieb gewerblicher Art angesehen werden.

a) Abfallbeseitigung

Die Abfallbeseitigung durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts stellt einen Betrieb gewerblicher Art dar.

Soweit sich die öffentliche Hand wie ein Unternehmer am Wirtschaftsleben beteiligt, soll sie aus Gründen der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts ebenso besteuert werden wie jeder andere private Unternehmer. Aus diesem Grunde gibt es die Besteuerung der juristischen Person des öffentlichen Rechts mit ihrem Betrieben gewerblicher Art nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG.“

...“Die Müllbeseitigung in privaten Haushalten wird zu 55 v. H. von Privatunternehmen erbracht.“

Steuerrechtliche

Konsequenz: Das BMF ist der Auffassung, dass die Entsorgungstätigkeiten aus Gründen der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts einen „Betrieb gewerblicher Art“ darstellt und damit steuerpflichtig sind, zumal die Müllbeseitigung in privaten Haushalten zu 55 v. H. von Privatunternehmen erbracht wird.

2000/2001:      Das BMF ist dem Verfahren FG Münster, Urteil vom 24. November 2000 <sup>3)</sup>, Revisionsverfahren beim BFH V R -19/01 mit Urteil vom 28. Februar 2002 <sup>5)</sup> beigetreten und hat während des Verfahrens ernsthaft die Auffassung vertreten: Der Einschalterlass vom 27. Dezember 1990 <sup>8)</sup> gilt.

Steuerrechtliche

Konsequenz: Die Abfallentsorgung ist „hoheitliche“ Tätigkeit und damit nicht steuerpflichtig.

Steuerpolitische

Beurteilung:      1995 war für das BMF die Abfallentsorgung „gewerbliche“ und 2000/2001 wieder „hoheitliche“ Tätigkeit; eine unverständliche Ambivalenz.

10.12.2003:      Mit BMF-Schreiben vom 10. Dezember 2003 <sup>7)</sup> wird vom BMF vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 28. Februar 2002 <sup>5)</sup> der Einschalterlass weitestgehend korrigiert und damit weitestgehend aufgehoben.

---

73) s. Stellungnahme des BMF vom 21.08.1995 - IV B 7 - S 2706 131/93, VKU-Nachrichtendienst Nr. 567, März 1996, S. 3ff.



Zeitpunkt      Auffassungen in kurzer Darstellung

---

Steuerrechtliche

Konsequenz:      BMF akzeptiert letztlich wohl die ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 25. April 1968<sup>22)</sup> bis hin zum BFH-Urteil vom 28. Februar 2002:<sup>5)</sup> Tritt der eingeschaltete Unternehmer „im eigenen Namen“ und für „eigene Rechnung“ nach außen hin gegenüber dem Bürger und Unternehmer als Abwassereinleiter oder Abfallablieferer auf, dann ist ihm die Leistung zuzurechnen.

Steuerpolitische

Beurteilung:      Das BMF gibt in der logischen Konsequenz damit zu erkennen, dass der eingeschaltete Unternehmer in den wirtschaftlichen Wettbewerb eintritt, Wettbewerb auf dem Abwasser- und Abfallmarkt in Deutschland besteht, die „hoheitliche“ Tätigkeit sich zur „gewerblichen“ Tätigkeit steuerrechtlich umwandelt und damit die Steuerpflicht gegeben ist.

Das BMF konstatiert aber nicht offen die Wettbewerbssituation; vermeidet das Bekenntnis zum Wettbewerb.

Die Betrachtung der sich ständig ändernden Auffassung des BMF zur Frage der steuerrechtlichen Einordnung der Entsorgungswirtschaft in den letzten vierzehn Jahren ist sicherlich nicht nur alleine durch die jeweils unterschiedlichen Regierungskoalitionen bedingt, sondern spiegelt auch die Einflussnahme der unterschiedlichen gesellschaftspolitischen Interessengruppen auf diese steuerpolitische bedeutende Frage nach Wettbewerb in den volkswirtschaftlich bedeutenden Entsorgungsbranchen wider, wobei der steuerpolitische Schutz der Privatwirtschaft vernachlässigt wurde und wird.

Außerdem wird durch die chronologische Darstellung der sich ständig ändernden Auffassung des BMF deutlich, wie wenig stringent steuerpolitisch von der Politik vorgegangen wurde und wird, obwohl die ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 25. Juli 1968<sup>44)</sup> in der umsatzsteuerrechtlichen Zurechnung der Leistung eindeutig ist.

### **13. Die eindeutige Auffassung des Wirtschaftsministeriums zum Wettbewerb und damit zur gewerblichen Tätigkeit auf dem Entsorgungsmarkt in Deutschland**

---

Im Gegensatz zum Bundesministerium der Finanzen war das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie in der steuerrechtlichen Einordnung der Entsorgungstätigkeiten seit langem eindeutig und stimmte unter Wirtschaftsminister Dr. Werner Müller der Auffassung des Autors aus ordnungspolitischen und steuersystematischen Erwägungen in einen Brief vom 01. November 1999 zu mit der Anregung, ...“die uns zugesandten Unterlagen den Fraktionen der Regierungskoalition und dem Bundesministerium der Finanzen zur Verfügung [zu] stellen, damit dort das für die Thematik notwendige Problembewusstsein geschaffen werden kann“.

Die Wirtschaftsministerkonferenz hat auf ihrer Tagung am 02./03. Mai 2002 in Hamburg einen Beschluss zur Neustrukturierung der Wasserwirtschaft gefasst. Darin spricht sie sich im Rahmen einer Modernisierungsstrategie für die Aufhebung der steuerlichen Ungleichbehandlung in der Abwasserentsorgung zwischen öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Organisationsformen aus.<sup>74)</sup>

---

74) Wirtschaftsministerkonferenz: Neustrukturierung der Wasserwirtschaft, Monatszeitschrift des Städte- und Gemeindetages M-V, Der Überblick, Heft 4/2002, S. 297

## 14. Zusammenfassende Reduzierung auf das steuerrechtliche Kernproblem sowie kritische verfassungsrechtliche, steuerpolitische und gesellschaftspolitische Gedanken

---

Wenn auch die Wettbewerbsfrage auf dem Entsorgungsmarkt <sup>75)</sup> hier umfassend steuerrechtlich und steuerpolitisch dargestellt wird, so ist das eigentliche steuerrechtliche Kernproblem sehr überschaubar:

Der Wettbewerb auf den Entsorgungsmärkten wird eben nicht dadurch aufgehoben, wie der Bundesfinanzhof behauptet, dass die Leistung des eingeschalteten Unternehmers in der Erfüllung der „hoheitlichen“ Aufgabe generell dem Hoheitsträger zuzurechnen ist, zumal die Verpflichtung der „hoheitlichen“ Aufgabe und damit die Endverantwortung bei dem Hoheitsträger verbleibt, sondern der eingeschaltete Unternehmer kann auch „im eigenen Namen“ und „auf eigene Rechnung“ nach außen hin gegenüber den Bürgern und Unternehmern als Abwassereinleiter oder als Abfallablieferer auftreten und damit in den wirtschaftlichen Wettbewerb eintreten, weil ihm die Leistung zuzurechnen ist, auch wenn anders lautende öffentlich-rechtliche Vereinbarungen dem Handeln zugrunde liegen, da umsatzsteuerrechtlich „tatsächlich wirtschaftliche Vorgänge“ besteuert werden und nicht öffentlich-rechtliche Rechtsbeziehungen oder Verpflichtungen und Endverantwortungen.

Vor dem Hintergrund der historisch gefestigten ständigen und als Schutzgedanke vor Benachteiligung der Privatwirtschaft ausgeprägten Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit in den vergangenen 75 Jahren und der faktischen wirtschaftlichen Gegebenheiten des Wettbewerbs im Bereich der Abwasser- und Abfallentsorgungswirtschaft ist zu konstatieren, dass spätestens ab Anfang der 90er-Jahre die „hoheitliche“ Aufgabe der Entsorgungstätigkeit sich zur „gewerblichen“ Tätigkeit steuerrechtlich umwandelte und damit zur steuerpflichtigen Tätigkeit wurde und auch als solche hätte behandelt werden müssen und nicht nur als Ausnahmeregelung vom 01. Juli 1990 bis zum 31. Dezember 1993 für die fünfzehn WAB-Nachfolgegesellschaften im Abwasserbereich partiell hätte gelten dürfen.

Der Bundesfinanzhof mit dem 1. und 5. Senat wird seiner verfassungsrechtlichen Funktion nicht gerecht, wenn er in auffälligerweise in den Bereichen der Abwasser- und Abfallentsorgungstätigkeiten die Verantwortung scheidet, den Wettbewerb steuerrechtlich zu konstatieren, obwohl der Wettbewerb durch den 10. Senat bereits für die Abfallentsorgung konstatiert wurde, gleichwohl die logisch-systematische Anwendung der ständigen Rechtsprechung zwangsläufig zur Feststellung des wirtschaftlichen Wettbewerbs führt und der Bundesfinanzhof in einem Vorbescheid und in einem Gerichtsbescheid, die sich wieder aufhoben, bereits die „gewerbliche“ Tätigkeit der „hoheitlichen“ Aufgabe und damit den wirtschaftlichen Wettbewerb festgestellt hatte.

Diese in der Finanzgerichtsbarkeit bezüglich der Wettbewerbsfrage in der Abwasser- und Abfallentsorgung bestehende mangelnde Stringenz und widersprüchliche Ambivalenz muss umgehend einsichtig beendet werden, zumal die Finanzgerichtsbarkeit verfassungsrechtlich für die „Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts“ in der Verantwortung steht, damit angesichts der vielschichtigen wirtschafts-, finanz- und gesellschaftspolitischen Probleme in unserer Gesellschaft die Judikative im Rahmen der freiheitlichen demokratischen Grundordnung keinen Schaden nimmt.

Auch die wechselhaften Auffassungen des Bundesministeriums der Finanzen sind nicht dafür geeignet, dass Vertrauen der Bürger - der Steuerpflichtigen - in die Politik zu stärken. Wenn ein solches Ministerium, ausgestattet mit höchster steuerrechtlicher Kompetenz, im geschilderten Zeitablauf diese widersprüchlichen Auffassungen zur steuerrechtlichen Einordnung der Entsorgung vertritt, kann dies offensichtlich nur unter dem Einfluss der Politik erfolgt sein, indem die Ministerialbürokratie mit ihrem qualifizierten Fachwissen durch politische Interessen beeinflusst wurde.

---

75) Was in sich bereits einen Widerspruch bedeutet; denn auf einem Markt herrscht Wettbewerb; gleichwohl diese Formulierung gerechtfertigt erscheint, da in dieser Formulierung auch offenbar wird, mit welcher Verschwendung intellektueller Ressourcen umgegangen wird durch ständig widersprüchliche Finanzgerichtsbarkeit sowie BMF-Auffassungen, um sich vor der steuerpolitischen Verantwortung zu drücken

Wenn darüber hinaus die Politiker die umsatzsteuerrechtliche Dramatik durch den eklatanten Systembruch in der Mehrwertsteuer-Systematik sehenden Auges, und zwar insbesondere durch das USt-Gesetz nicht legitimierte in die Staatskasse fließende Mehreinnahmen, tolerieren, dann beginnt auch hier die Glaubwürdigkeit der Politiker zu bröckeln.

Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die Steuerpflicht der Abwasser- sowie Restbereiche der Hausmüllentsorgung für den einzelnen Bürger vielleicht eine Abgabenerhöhung im Jahr von € 15,00 bis € 25,00 bedeutete, wird das steuerpolitische Problem in der Vertretung gegenüber dem belasteten Bürger deutlich überschätzt; aber selbst hierfür reicht die Zivilcourage der Politiker nicht aus, weil Politiker sich gegenüber den Bürgern opportunistisch geben, um wieder gewählt zu werden, allerdings dann zu Lasten unserer aller bereits überstrapazierten Staatskasse. Denn durch die Steuerpflicht der Entsorgungswirtschaft würde eine Entlastung um jährlich mindestens 1,5 Mrd. Euro - ohne Anspruch auf Exaktheit - erfolgen.

Vor dem Hintergrund der steuerrechtlichen Kuriosität, dass die „Kommunale Wasserwerke Leipzig GmbH“, Leipzig, als einziges Entsorgungsunternehmen des Privatrechts in Deutschland sich in der finanzgerichtlich erstrittenen Situation befindet, die Umsatzsteuer auf den Rechnungen gegenüber den Bürgern und Unternehmern offen auszuweisen und dies auch für die Jahre ab 1994 nachholen zu können, was vom Leipziger Bürgermeister<sup>76)</sup> zu Recht erfreut als Standortvorteil für die Leipziger Region bewertet wird, ist weder die Finanzgerichtsbarkeit in ihrem Beharren auf sachlich unrichtigen BFH-Urteilen zu entschuldigen noch kann akzeptiert werden, dass das Bundesministerium der Finanzen nicht durch ein Bekenntnis zum wirtschaftlichen Wettbewerb auf dem Abwasser- und Abfallentsorgungsmarkt sich des steuerrechtlichen Themas der Wettbewerbsfrage auf den Entsorgungsmärkten annimmt und damit auch nicht die permanent wechselhaften und widersprüchlichen Auffassungen bezüglich der „Gewerblichkeit“ oder „Nichtgewerblichkeit“ der Entsorgungstätigkeit beendet.

Im Rahmen einer gesellschaftspolitischen Betrachtung dieser steuerpolitisch bedeutenden Frage nach Wettbewerb auf den Entsorgungsmärkten kann sich des Eindrucks nicht erwehrt werden, dass die Politik auf eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs hofft und umgekehrt der Bundesfinanzhof auf eine Gesetzesänderung der Politik wartet und damit zwei relevante Institutionen unserer freiheitlich demokratischen Grundordnung die verfassungsrechtlich verankerte Verantwortung offensichtlich scheuen.

Wenn nun weder die Finanzgerichtsbarkeit noch die Politik - im Zweifel über das Bundesministerium der Finanzen - sich nicht verpflichtet fühlen, die steuerrechtliche Konfusion in der Frage des Wettbewerbs auf den Entsorgungsmärkten umgehend aufzuheben, dann wird nur die basissteuerpolitische Vorgehensweise opportun, dass alle tätigen Unternehmen des Privatrechts auf dem Abwasser- und Abfallentsorgungsmarkt auch gegenüber den Bürgern und Unternehmern als Abwassereinleiter oder Abfallablieferer in der Gebühren- oder der Entgeltausgangsrechnung die Umsatzsteuer offen ausweisen, um mit der Leipziger umsatzsteuerpolitischen Situation gleichzuziehen, oder dass die Unternehmer als Abwassereinleiter und Abfallablieferer diesen Anspruch auf offen ausgewiesene Umsatzsteuer auf den Eingangsrechnungen über Entsorgungstätigkeiten finanzgerichtlich einklagen.

Bei aller Kritik an der Finanzgerichtsbarkeit ist aber den Richtern an den Finanzgerichten in Nürnberg, Münster und insbesondere in Leipzig sowie den Richtern des 10. Senats des BFH ein Kompliment auszusprechen, da sie die Kontinuität der ständigen Rechtsprechung in ihrer Rechtsprechung gewahrt haben.

---

76) vgl. Artikel: Umsatzsteuerpflichtige Entsorgungsleistungen einer kommunalen Abwasser-GmbH, VKU-Nachrichtendienst Nr. 652, April 2003, S. 9 ff.

## **15. Aktueller Nachtrag aufgrund des Bundesrechnungshof-Berichtes nach § 99 BHO vom 02. November 2004: Umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand**

---

BFH-Richter Dr. Hans-Friedrich Lange, München, macht in einem kurzen Beitrag<sup>77</sup> auf den Bundesrechnungshof-Bericht nach § 99 BHO vom 2. November 2004 aufmerksam, in dem der Bundesrechnungshof darlegt, dass er ... „sich mit dem unternehmerischen Tätigwerden der öffentlichen Hand und deren umsatzsteuerlicher Behandlung befasst und schwerpunktmäßig geprüft ... hat ..., in welchen Bereichen und in welchem Umfang die öffentliche Hand unternehmerisch tätig wird und ob diese Tätigkeiten der Umsatzbesteuerung unterworfen werden“ (s. Seite 5 des Berichtes).

Danach stellt der Bundesrechnungshof einleitend grundsätzlich fest:

„Bei privatwirtschaftlichem Nebeneinander von öffentlichen und privaten Anbietern tritt der Staat in Konkurrenz zur wirtschaftlichen Tätigkeit privater Unternehmer. Unabhängig davon, ob dies ordnungspolitisch erwünscht ist, ist es in diesen Fällen aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit geboten zu gewährleisten, dass die öffentliche Hand keinen Steuervorteil erhält. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ist für die Umsatzbesteuerung im Gemeinschaftsrecht (6. EG-Richtlinie) verankert. Das nationale Steuerrecht muss diesen Vorgaben des EG-Rechts genügen.

Der unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) ist demzufolge unter Einbeziehung des Wettbewerbsgedankens zu bestimmen. Als wirtschaftliche Tätigkeiten sind sämtliche Aktivitäten der juristischen Person des öffentlichen Rechts zu verstehen, die wettbewerbsrelevant sind, also in Konkurrenz zu anderen, insbesondere privatrechtlichen Unternehmen am Markt angeboten werden“ (siehe Seite 5 des Berichtes).

Der Bundesrechnungshof konstatiert dann weiter in seinem Bericht:

„Nach seinen Feststellungen führten die Regelungen in vielen Bereichen der öffentlichen Hand zu einer ungerechtfertigten Nichtbesteuerung wettbewerbsrelevanter Leistungen, die mit nationalem und europäischem Recht nicht im Einklang stand. Außerdem wurde deutlich, dass die derzeitigen nationalen gesetzlichen Regelungen in vielen Fällen eine EG-konforme Umsatzbesteuerung nicht gewährleisten“ (siehe Seite 6 des Berichtes).

„Die gemeinschaftlichen Vorgaben, insbesondere die Wettbewerbsklausel in Artikel 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie, sind bei der Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in jedem Fall zu beachten. Demzufolge ist die Umsatzbesteuerung wettbewerbsrelevanter Leistungen der öffentlichen Hand auch nach nationalem Umsatzsteuerrecht geboten. Die strikte Anbindung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG an den Körperschaftsteuerlichen Begriff des BgA kann zu gemeinschaftsrechtswidrigen Ergebnissen führen.

Der Bundesrechnungshof hält es deshalb für dringend geboten, die derzeitige Besteuerung der öffentlichen Hand grundlegend, bis hin zu einer gesetzlichen Neuregelung, zu überdenken und künftig eine gleichmäßige, vollständige und wettbewerbsneutrale Besteuerung sicherzustellen“ (siehe Seite 7 des Berichtes).

---

77) vgl. Lange, Dr. Hans-Friedrich, Richter am BFH: Bundesrechnungshof kritisiert mangelnde Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, Der Betrieb, Heft 52/53, S. 2776; Bericht des Bundesrechnungshofes ist hinterlegt auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes unter:  
[http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichung/1099396923/bericht\\_gemeindeverkehrsfinanzierungsgesetz.pdf](http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichung/1099396923/bericht_gemeindeverkehrsfinanzierungsgesetz.pdf)

Vor diesem Hintergrund mahnt der Bundesrechnungshof an, dass ... „in jedem Fall ... die Überlegungen zur künftigen Umsatzbesteuerung baldmöglichst zwischen Bund und Ländern erörtert und in die Praxis umgesetzt werden ... sollen ... “ (siehe Seite 8 des Berichtes).

Der Bundesrechnungshof geht in seiner Auffassung sogar soweit, dass für ihn keine hoheitliche Tätigkeit mehr vorliegt bei einer Aufgabenerledigung durch einen Zweckverband als beauftragten Dritten, weil ein Zweckverband zu behandeln ist wie jede andere fremde juristische Person des öffentlichen Rechts (vgl. Seite 16 ff. des Berichtes) und damit als Wettbewerber zu betrachten ist, der ebenfalls neben den Unternehmen des Privatrechts die Wettbewerbssituation dokumentiert.

Mit dieser flankierenden Auffassung des Bundesrechnungshofes zur auch vorhandenen ständigen steuerlichen Rechtsprechung bezüglich der „Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts“ und der Anmahnung zur Gesetzesänderung gegenüber der Politik wird sich sowohl in der Finanzgerichtsbarkeit als auch in der Politik die Erkenntnis der „Gewerblichkeit“ der Entsorgungstätigkeiten der Abwasser- und Abfallentsorgung zügig einstellen und damit auch die Steuerpflicht in der Entsorgungswirtschaft.