

Die Abfall- und Abwasserentsorgung im Steuerrecht

- Viele Fragen, wenig Antworten -

Verfasser: WP Dr. Johann **Pentenrieder**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Vorbemerkungen	79
2. Rechtslage	79
2.1 Gesetzliche Vorschriften und Richtlinien	79
2.2 Entwicklung der Rechtsprechung	80
2.2.1 Keine Gemeinnützigkeit von Kapitalgesellschaften bei der Müllbeseitigung	80
2.2.2 Revisionsverfahren V R 122/93 - Keine Entscheidung zur Umsatzsteuerpflicht der Umsätze mit Strom und Wärme aus Müllheizkraftwerken	80
2.2.3 Revisionsverfahren I R 1-2/94 - Hausmüllentsorgung durch Gebietskörperschaften ist nicht körperschaftsteuerpflichtig	81
2.2.3.1 Sachverhalt und Verfahrensgang	81
2.2.3.2 Kernaussagen aus der Urteilsbegründung	82
2.2.3.3 Entscheidung gilt nicht für Sondermüll	83
2.2.3.4 Keine Entscheidung hinsichtlich der Wertstoffverwertung und der Energieerzeugung	83
2.2.3.5 Keine Entscheidung hinsichtlich der Umsatzsteuer	84
3. Steuerrechtliche Probleme im Zusammenhang mit dem KrW-/AbfG	85
3.1 Änderung der Entsorgungszuständigkeiten	85
3.2 Probleme aus der Praxis	85
3.2.1 Abfälle aus privaten Haushaltungen	85
3.2.2 Abfälle aus anderen Herkunftsbereichen	86
3.2.2.1 Abfälle zur Verwertung	86
3.2.2.2 Abfälle zur Beseitigung	87
3.2.3 Vereinbarungen zwischen verschiedenen Entsorgungsträgern	87
3.2.4 Übertragung von Entsorgungsaufgaben auf einen Dritten	88
4. Ausblick	89

1. Vorbemerkungen

Die Diskussion über die Steuerpflicht der Entsorgungstätigkeit der Gebietskörperschaften nimmt kein Ende. Dies ist bedauerlich, weil die Unsicherheit in den steuerrechtlichen Rahmenbedingungen Investitionen behindert und zu Verzögerungen bei der Umsetzung der erforderlichen Bauvorhaben führt. Die Ursachen für die Rechtsunsicherheit sind vielschichtig. Zunächst sind die steuergesetzlichen Vorschriften interpretationsbedürftig. Überlegungen des Bundesfinanzministeriums, die Abfall- und Abwasserentsorgung wegen des sich anbahnenden Strukturwandels den steuerpflichtigen Tätigkeitsbereichen der Gebietskörperschaften zuzurechnen und dies durch klare gesetzliche Regelungen im Jahressteuergesetz 1996 zu untermauern, scheiterten. Eine Zeitlang schien es dann so, als könnte die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs Fakten schaffen und damit zu der erforderlichen Rechtsklarheit führen. Die jüngste Entscheidung des Obersten Steuergerichts hat jedoch nicht nur Fragen beantwortet, sondern neue Fragen aufgeworfen.

Zusätzlich verkompliziert hat sich die Situation durch das Inkrafttreten des Gesetzes zur Förderung der Kreislaufwirtschaft und Sicherung der umweltverträglichen Beseitigung von Abfällen - Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz (KrW-/AbfG) vom 27.09.1994 (BGBl 1994 I S. 2705) zum 07.10.1996. Bestehende **Zweifelsfragen** in der steuerrechtlichen Beurteilung einzelner Abfallentsorgungstätigkeiten wurden **um** weitere Interpretationsprobleme angereichert.

Der folgende Beitrag soll zunächst einen Überblick über die derzeitige Rechtslage verschaffen. In einem weiteren Abschnitt werden dann Probleme aus der Praxis angesprochen, die sich im Zusammenhang mit den Vorschriften des **KrW-/AbfG** ergeben.

2. Rechtslage

2.1 Gesetzliche Vorschriften und Richtlinien

Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehören die Hoheitsbetriebe. Das sind Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 KStG). Die umsatzsteuerliche Beurteilung orientiert sich am Körperschaftsteuerrecht. Das heißt, juristische Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer **land**- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig (§ 2 Abs. 3 UStG).

Wann konkret Ausübung öffentlicher Gewalt vorliegt, steht nicht im Gesetz, sondern ist durch Rechtsauslegung zu erschließen. Der Bundesfinanzhof (BFH) versteht darunter in nunmehr ständiger Rechtsprechung Tätigkeiten, die den juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt "eigentümlich und vorbehalten" sind. Kennzeichnend für die Ausübung öffentlicher Gewalt ist danach die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen. Dies ist nicht schon dann der Fall, wenn der juristischen Person des öffentlichen Rechts Tätigkeiten durch Gesetz zugewiesen werden. Ausübung öffentlicher

Gewalt liegt nicht vor, wenn sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit **entfaltet**, die sich ihrem Inhalt nach nicht von **der** Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens unterscheidet. Die Finanzverwaltung hat die Rechtsprechung des BFH zur Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsauslegung weitgehend in ihre **Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR)** übernommen (vgl. R 5 Abs. 13 KStR).

In Anwendung der genannten **Rechtsgrundsätze** vertreten die Behörden **der** Finanzverwaltung die Auffassung, daß u.a. Einrichtungen "zur Straßenreinigung und zur Abführung von Abwässern und Abfällen" zu den Hoheitsbetrieben gehören können (R 5 Abs. 14 Satz 3 KStR). Hinsichtlich der Abfallentsorgung enthält R 5 Abs. 24 KStR eine Präzisierung. Dort heißt es: "Die Abfallentsorgung ist eine hoheitliche Tätigkeit. Deshalb ist auch die entgeltliche Abgabe der Abfälle selbst oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie steuerlich dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen und als hoheitliches **Hilfsgeschäft** anzusehen. Eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den Voraussetzungen der vorstehenden Absätze 2 bis 5 zur Annahme eines Betriebs gewerblicher Art führt, liegt allerdings **dann vor, wenn die** veräußerten **Stoffe oder die** veräußerte Energie nicht überwiegend aus Abfällen gewonnen werden. Bei der Abgrenzung ist vom Brennwert der eingesetzten Abfälle und sonstigen Brennstoffe auszugehen. Das getrennte Einsammeln wiederverwertbarer Abfälle und die entgeltliche Veräußerung dieser Abfälle oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie durch die **entsorgungspflichtige** Körperschaft ist steuerlich ebenfalls als hoheitliche Tätigkeit anzusehen."

2.2 Entwicklung der Rechtsprechung

2.2.1 Keine Gemeinnützigkeit von Kapitalgesellschaften bei der Müllbeseitigung

Die Steuergerichte haben sich in den letzten Jahren mehrfach mit Fragen der Abfallentsorgung befassen müssen. Dabei ging es zunächst darum, ob Kapitalgesellschaften, die von **entsorgungspflichtigen** Gebietskörperschaften zur Durchführung der ihnen **obliegenden** Aufgaben **der** Abfallentsorgung **gegründet** wurden, gemeinnützig im Sinne **der Abgabenordnung** tätig sein könnten (vgl. z.B. **BFH-Urteil vom 27.10.1993, I R 60/91, BStBl 1994 II S. 573**; vom 15.12.1993, X R 115/91, **BStBl 1994 II S. 314**). Der BFH hat dies verneint mit Hinweis darauf, daß die Kapitalgesellschaften im Bereich der Müllbeseitigung bzw. -Verwertung und im Bereich der Energiegewinnung in Wettbewerb zu nicht steuerlich begünstigten Betrieben ähnlicher Art treten würden. Ein steuerlicher Eingriff in den Wettbewerb sei nach Art. 3 GG jedoch nur gerechtfertigt, wenn ein hinreichender sachlicher Grund hierfür vorläge. Dieser sei nicht ersichtlich.

2.2.2 Revisionsverfahren V R 122/93 - Keine Entscheidung zur Umsatzsteuerpflicht der Umsätze mit Strom und Wärme aus Müllheizkraftwerken

Ein weiteres Revisionsverfahren befaßte sich dann mit der Frage, ob der Verkauf von Strom und Fernwärme **aus** dem Betrieb einer Müllverbrennungsanlage durch eine Gebietskörperschaft im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erfolgt und damit zu einem steuerpflichtigen Umsatz führt. Streitig waren die Jahre 1986 und 1987. Das Finanzgericht hatte dies in der Vorinstanz bejaht (vgl. Urteil des FG **Münster** vom 23.09.1993, Az. 5 K 5318/90 U) und zugleich die Auffassung vertreten, daß der hoheitliche **Bereich** (die

Müllanlieferung und -Verbrennung) vom gewerblichen Bereich (Energieerzeugung und -verkauf) funktionell abgrenzbar sei. In dem Verfahren erging am 16.11.1995 ein Gerichtsbescheid, in dem der V. Senat zu erkennen gab, daß die Gebietskörperschaft nicht nur die im Müllheizkraftwerk produzierte Energie als Unternehmer geliefert, sondern die gesamte Abfallbeseitigung im Rahmen des Unternehmens ausgeführt hat. Begründet **wurde dies mit einer bestehenden Wettbewerbslage zwischen der** öffentlich-rechtlichen Entsorgung und einer Entsorgung durch Beauftragung eines privaten Dritten. Der private Dritte sei bei der Erledigung der Aufgaben steuerpflichtig. Damit könne der Kläger nicht **mehrfrei** von umsatzsteuerlichen Erwägungen **entscheiden, ob er die** Abfallbeseitigung selbst oder von Dritten erledigen lassen solle. Denn würde er sie selbst erledigen, wäre er nicht steuerpflichtig. Einrichtungen des öffentlichen Rechts seien nach Art. 4 Abs. 5 UAbs. 2 der 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie als Steuerpflichtige zu **behandeln**, sofern die Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Nach dem Vorbringen des Bundesministeriums der Finanzen - das dem Verfahren beigetreten war - müsse dies angenommen werden. Das Gericht schloß sich damit der Rechtsauffassung des Finanzministeriums an, das in seiner Stellungnahme ebenfalls **eine steuerpflichtige Tätigkeit** im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art angenommen hatte. Der Gerichtsbescheid gilt jedoch als nicht ergangen, da mündliche Verhandlung beantragt wurde. Noch vor dem auf den **30.05.1996** festgesetzten **Verhandlungstermin** wurde dann das Verfahren durch Rücknahme der Klage beendet.

2.2.3 Revisionsverfahren I R 1-2/94 - Hausmüllentsorgung durch Gebietskörperschaften ist nicht körperschaftsteuerpflichtig

2.2.3.1 Sachverhalt und Verfahrensgang

Das letzte zur Abfallentsorgung anhängig gewesene Revisionsverfahren wurde **1996** durch Urteil des I. Senats abgeschlossen (**BFH-Urteil vom 23.10.1996, I R 1-2/94, Betriebs-Berater Heft 1/1997, S. 29**). In diesem Verfahren ging es um die Frage, ob mehrere Entsorgungstätigkeiten mit steuerrechtlicher Wirkung zu einem Betrieb zusammengefaßt werden können. Der klagende Landkreis erzielte in den Streitjahren 1984 und 1985 Einnahmen aus dem Verkauf von **Müllsäcken**, dem Verkauf von Altglas, Papier und Schrott sowie aus dem Verkauf von Strom, der aus Deponiegas gewonnen wurde. Die Müllsäcke wurden als Abfallbehälter für den Hausmüll verwendet. Mit ihnen wurde normaler Hausmüll eingesammelt. Das Finanzamt behandelte die eigentliche Müllentsorgung (Abtransport des gesammelten Hausmülls und dessen Deponierung, **finanziert** durch öffentlich-rechtliche Gebühren) als Hoheitsbetrieb, dagegen den Müllsackverkauf, die Wertstoffverwertung und die Stromerzeugung als jeweils eigene Betriebe gewerblicher Art. Die vom Kläger begehrte Zusammenfassung dieser drei Betriebe (der Müllsackverkauf war gewinnbringend, die zwei anderen Betriebe erzielten in der Summe der beiden Streitjahre Verluste) wurde vom Finanzamt abgelehnt.

Das Finanzgericht gab den Klagen statt, mit denen eine Zusammenfassung begehrt wurde, und begründete dies damit, daß alle drei Betriebe im weitesten Sinne der Versorgung der Bevölkerung dienen.

Nachdem sich das Verfahren vor dem V. Senat in der Umsatzsteuerstreitsache durch Klagerücknahme erledigt hatte, erließ der I. Senat bereits am 10.07.1996 einen **Gerichtsbescheid, in dem er die Abfallentsorgung insgesamt als** körperschaftsteuerpflichtig erachtete. Der Kläger beantragte mündliche Verhandlung, wodurch der Gerichtsbescheid gegenstandslos wurde. Am **23.10.1996** entschied der BFH durch **Urteil**, daß die Haus-

müllentsorgung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts als Hoheitsbetrieb **nicht** körperschaftsteuerpflichtig und der Verkauf der Müllsäcke als **Hilfsgeschäft** der hoheitlichen Müllentsorgung zu beurteilen sei. Nach den beiden vorausgegangenen Gerichtsbescheiden des V. und des I. Senats war dieses Ergebnis so nicht erwartet worden.

2.2.3.2 Kernaussagen aus der Urteilsbegründung

Der Urteilsbegründung sind folgende wesentliche Aussagen zu entnehmen:

- a) Juristische Personen des öffentlichen Rechts üben öffentliche (= hoheitliche) Gewalt durch Tätigkeiten aus, die ihnen "eigentümlich und vorbehalten" sind (Bestätigung der bisherigen Rechtsprechung).
- b) 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. In diesem Fall ist es unerheblich, ob sie damit einer öffentlich-rechtlichen Leistungsverpflichtung nachkommt und ob die Einnahmen in Form öffentlich-rechtlicher Gebühren oder eines Beitrags erhoben werden (ebenfalls Bestätigung der bisherigen Rechtsprechung).

zu a)

Unter Bezugnahme auf die seinerzeitigen, **aber** auch die gegenwärtigen abfallgesetzlichen Vorschriften **vertritt** der BFH die Auffassung, daß die Entsorgung des Hausmülls der juristischen Person des öffentlichen Rechts **vorbehalten** war, weil

- der Gesetzgeber der Gebietskörperschaft die Hausmüllbeseitigung als öffentliche Pflichtaufgabe übertragen hat und ihr die alleinige Entsorgungsbefugnis zustand (unter Verweisung auf § 3 Abs. 2 Satz 1 des Abfallgesetzes vom **05.01.1977** - AbfG a.F. bzw. vom 27.08.1986 - AbfG n.F.; § 15 Abs. 1 des KrW-/AbfG),
- die Besitzer des Mülls verpflichtet waren, diesen der Gebietskörperschaft zur Entsorgung zu überlassen (Verweisung auf § 3 Abs. 1 AbfG a.F. und n.F. bzw. § 13 **KrW-/AbfG**),
- **die** Gebietskörperschaft zur Abnahme des Hausmülls öffentlich-rechtlich verpflichtet war (Verweisung auf § 3 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 4 AbfG a.F. und n.F. bzw. § 15 Abs. 1 bis 3 KrW-/AbfG),
- sich die Gebietskörperschaft zur Erfüllung ihrer Pflichten zwar Dritter - auch Personen des Privatrechts - bedienen, ihrer Pflichtaufgabe dadurch aber nicht entledigen konnte (Verweisung auf § 3 Abs. 2 Satz 2 AbfG a.F. und n.F. bzw. § **16** Abs. 1 Satz 1 **KrW-/AbfG**). Dadurch sei, **so** der BFH, dem **Besitzer** des Mülls die Lenkungsbefugnis über die Abfallentsorgung entzogen.

Die Hausmüllentsorgung war - so der BFH - in den Streitjahren den juristischen Personen des öffentlichen Rechts auch **eigentümlich**, weil

- Unternehmen der Privatwirtschaft stets **nur** als Erfüllungsgehilfen der Gebietskörperschaften tätig sein konnten und

- somit die Endverantwortung für die ordnungsgemäße Entsorgung bei der öffentlichen Hand verblieb.

Wie der BFH weiter ausführte, diene die Entsorgung des Hausmülls auch **überwiegend** der Ausübung öffentlicher **Gewalt**,

- denn die Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe stand im Vordergrund und
- die Erzielung von Einnahmen war lediglich **Nebenzweck** der Tätigkeit.

zu b)

Abweichend zu seiner noch im Vorbescheid vertretenen Rechtsauffassung kam der BFH zu dem Ergebnis, daß die Gebietskörperschaften weder tatsächlich noch potentiell mit Personen des Privatrechts in Wettbewerb **traten**, weil

- letztere lediglich als Erfüllungsgehilfen tätig werden durften und
- selbst ein unterstellter Wettbewerb im **Zugang** zum Entsorgungsmarkt nichts daran ändere, daß die tatsächliche Durchführung der Hausmüllentsorgung durch den Kläger überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt diene.

2.2.3.3 Entscheidung gilt nicht für Sondermüll

Die Entscheidung gilt nicht, so der BFH, für Sondermüll, das ist Abfall, der nach Art und Menge nicht zusammen mit den in Haushaltungen anfallenden Abfällen entsorgt werden kann (Verweis auf § 3 Abs. 3 des AbfG a.F. bzw. § 3 Abs. 2 des **AbfG** n.F.) oder der aus gewerblichen oder sonstigen wirtschaftlichen Unternehmen stammt und nach Art oder Menge in besonderem Maße gefährlich ist (Verweis auf § 2 Abs. 2 AbfG a.F. und n.F.).

In Bayern haben sich die Besitzer von Sonderabfällen, die gemäß Art. 3 Abs. 2 **BayAbfAIG** vom 09.08.1996 von der öffentlich-rechtlichen Entsorgung ausgeschlossen sind, zur Erfüllung ihrer Entsorgungspflicht der Gesellschaft zur Beseitigung von Sondermüll in Bayern mbH oder der **SEF-Sonderabfall-Entsorgung** Franken GmbH zu bedienen (Art. 10 Abs. 1 BayAbfAIG). Beide Gesellschaften sind bereits kraft Rechtsform steuerpflichtig. Die Sonderabfall-Entsorgungsgesellschaften erbringen ihre Leistungen unmittelbar **gegenüber** den Besitzern der Sonderabfälle. Die Frage, ob es sich insoweit um eine hoheitliche oder gewerbliche Tätigkeit handelt, **ist** deshalb aus steuerrechtlicher Sicht nicht mehr von Bedeutung.

2.2.3.4 Keine Entscheidung hinsichtlich der Wertstoffverwertung und der Energieerzeugung

Keine Entscheidung hat der BFH auch zur Frage der Körperschaftsteuerpflicht der Wertstoffverwertung und der Energieerzeugung getroffen bzw. zur Frage, ob es sich bei diesen Tätigkeiten um einen einzigen oder um zwei Betriebe gewerblicher Art handelt. Die Klage war insoweit abzuweisen, da es an einer Beschwer mangelte. Damit blieb die für die Praxis wichtige Frage offen, ob die Auffassung der Finanzverwaltung zutrifft, die derartige Tätigkeiten als hoheitliche **Hilfsgeschäfte** beurteilt (**vgl.** R 5 Abs. 24 KStR).

2.2.3.5 Keine Entscheidung hinsichtlich der Umsatzsteuer

Für Verwirrung sorgte zunächst die Presseerklärung des BFH im Anschluß an die mündliche Verhandlung. Dort hieß es u.a.: "Noch nicht entschieden hat der Bundesfinanzhof **mit** dem Urteil die Frage, **ob** die Leistungen der Abfallentsorgungsbetriebe **der** juristischen Personen des öffentlichen **Rechts der Umsatzsteuer** unterliegen." Diese Aussage ist, jedenfalls aus der Sicht des deutschen Steuerrechts, nicht verständlich, da sich die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft (mit Ausnahme der Land- und Forstwirtschaft) am Betrieb gewerblicher Art des Körperschaftsteuerrechts orientiert.

Der BFH verwies in diesem Zusammenhang auf einen Vorlagebeschuß zum Europäischen Gerichtshof - EuGH - (Beschuß vom **21.03.1995**, XI R 33/94, BFHE **177**, 534), in dem der § 2 Abs. 3 UStG, d.h. also die Anknüpfung der Umsatzsteuer an die Körperschaftsteuer, als gemeinschaftswidrig bezeichnet wird. Nach Art. 4 Abs. 5 UAbs. 2 der 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern **77/388/EWG** gelten Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige, wenn sie zwar Leistungen im Rahmen öffentlicher Gewalt erbringen, die Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige jedoch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Das Urteil des EuGH in der o.g. Streitsache (Az. C - 247/95) erging am 06.02.1997. Darin hat der EuGH die Rechtsauffassung vertreten, daß es Art. 4 Abs. 5 UAbs. 4 der 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten **erlaube**, die in Art. 13 dieser Richtlinie aufgezählten Tätigkeiten (z.B. die Vermietung von Grundstücken und Gebäuden) bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts als hoheitliche Tätigkeiten **zu** behandeln, obwohl sie sie in gleicher Weise ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer. In dem Verfahren geht es um die Frage, ob eine Gemeinde zur Erlangung des Vorsteuerabzugs auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. **12** Buchstabe a UStG verzichten kann, wenn sie Räumlichkeiten ohne **Inventar** an eine Brauerei zum Betrieb einer Gaststätte verpachtet. Die Verpachtung der Gaststätte ohne Inventar ist nach nationalem Rechtsverständnis kein Betrieb gewerblicher Art, sondern Vermögensverwaltung. Der EuGH hat nun die Zulässigkeit dieser steuerrechtlichen Behandlung im Grundsatz bestätigt.

Allerdings führte der EuGH in seiner Urteilsbegründung aus, daß auch dann, wenn eine Einrichtung des öffentlichen Rechts Tätigkeiten ausübe, die von der Steuer nach Art. **13 der** 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie befreit **seien**, und ein Mitgliedstaat diese Tätigkeiten zulässigerweise dem hoheitlichen Bereich zugeordnet habe, zu prüfen sei, ob die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 5 UAbs. 2 der 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie vorliegen. Dieses festzustellen sei, so der EuGH, aber Aufgabe des nationalen Gerichts. Der BFH (oder bei einer Zurückverweisung das Finanzgericht) wird nun zu prüfen haben, ob eine größere Wettbewerbsverzerrung vorliegt, die der Vermietungstätigkeit einen gewerblichen Charakter verleiht. Das nationale Umsatzsteuerrecht sieht eine derartige Regelung nicht vor. Es bleibt daher **abzuwarten**, auf welcher Rechtsgrundlage **der** BFH diese Frage prüfen wird.

3. Steuerrechtliche Probleme im Zusammenhang mit dem KrW-/AbfG

3.1 Änderung der Entsorgungszuständigkeiten

Der BFH hat in seiner Urteilsbegründung nicht nur die für den Streitfall einschlägigen abfallrechtlichen Bestimmungen des AbfG a.F. und n.F. zitiert, sondern auch die - für den Streitfall unbeachtlichen - Bestimmungen des **KrW-/AbfG**. Mit diesem Gesetz wurde der Vorrang der öffentlich-rechtlichen Zuständigkeit in wichtigen Einzelbereichen zugunsten des Verursacherprinzips aufgehoben. Auch wenn man berücksichtigt, daß der Abfallbegriff erweitert wurde und nunmehr auch die sogenannten Reststoffe, Wertstoffe oder Sekundärrohstoffe umfaßt, die bisher nur eingeschränkt vom Abfallrecht erfaßt **waren**, scheint die Verweisung auf parallele Bestimmungen des neuen Abfallrechts der Tragweite der Rechtsänderungen nicht gerecht zu werden.

Deutlich wird dies z.B. am § 5 Abs. 2 **KrW-/AbfG**. Danach sind die Erzeuger oder Besitzer von Abfällen verpflichtet, diese nach Maßgabe weiterer Bestimmungen zu **verwerten** (stofflich oder **energetisch**, vgl. § 6 KrW-/AbfG). Werden die Abfälle nicht verwertet, sind die Erzeuger oder Besitzer verpflichtet, diese nach den Grundsätzen der gemeinwohlverträglichen Abfallbeseitigung zu **beseitigen**, soweit in den §§ 13 bis 18 nichts anderes bestimmt ist (**§ 11 Abs. 1 KrW-/AbfG**). Damit wird der Grundsatz des alten Abfallrechts, wonach ausschließlich die nach Landesrecht zuständigen Entsorgungsträger zur Entsorgung der Abfälle verpflichtet sind, aufgeweicht.

3.2 Probleme aus der Praxis

3.2.1 Abfälle aus privaten Haushaltungen

Abfälle aus privaten Haushaltungen (Hausmüll) sind nach § 13 Abs. 1 KrW-/AbfG den nach Landesrecht zur Entsorgung verpflichteten öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern zu überlassen, soweit die Erzeuger oder Besitzer zu einer Verwertung selbst nicht in der Lage sind oder diese nicht beabsichtigen. Die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger haben die in ihrem Gebiet anfallenden und **überlassenen** Abfälle aus privaten Haushaltungen zu verwerten oder zu beseitigen (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 KrW-/AbfG).

Damit sind zumindest einige der vom BFH in seiner Entscheidung vom **23.10.1996** herausgearbeiteten Voraussetzungen für eine hoheitliche, da vorbehaltene, Tätigkeit im Bereich der Hausmüllbeseitigung erfüllt, nämlich die **Überlassungs-** und die **Annahmeverpflichtung**. **Dies gilt jedenfalls für Abfälle zur Beseitigung. Anders könnten Reststoffe und Wertstoffe aus privaten Haushaltungen zu beurteilen sein, die zur Verwertung bestimmt sind.** Nach Aussage des Bayerischen **Staatsministeriums für Landesentwicklung und Umweltfragen (StMLU)** besteht "hinsichtlich der Abfälle zur Verwertung aus privaten Haushalten (z.B. Altglas, Altpapier, nicht kontaminierter Bauschutt, kompostierbare **Biostoffe**) nach § 13 Abs. 1 Satz 1 **KrW-/AbfG** dann keine Überlassungspflicht an die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger, wenn die Erzeuger und Besitzer die Verwertung dieser Abfälle selbst - z.B. im Weg der Eigenkompostierung, aber auch durch Abgabe an Dritte - beabsichtigen" (Schreiben vom 27.02.1996, Az. **8121-8/61-62868**; vgl. "Fundstelle" **220/1996**). Dies ist jedoch insofern nichts Neues, als bereits bisher den Entsorgungsträgern nur die Abfälle zu überlassen waren, für die sie einen Anschluß-

und Benutzungszwang anordnen konnten. Dazu gehörten eben diese Reststoffe, Wertstoffe oder Sekundärrohstoffe **nicht**, da sie nicht als "Abfall" galten.

Dem Besitzer dieser Abfälle ist die Lenkungsbefugnis - anders als bei Abfällen, die zur Beseitigung bestimmt sind - gerade nicht entzogen. Vielmehr wird ihm ein Wahlrecht hinsichtlich des Entsorgungsweges eingeräumt. Damit fehlt es an dem Tatbestandsmerkmal einer vorbehaltenen und eigentümlichen Tätigkeit. Allerdings ist nach § 4 Abs. 5 KStG ein Hoheitsbetrieb immer dann anzunehmen, wenn der Betrieb überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dient. Eine überwiegend der öffentlichen Gewalt dienende Tätigkeit liegt dann vor, wenn beide Tätigkeitsbereiche so ineinandergreifen, daß eine genaue Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar **ist**, wenn also die wirtschaftliche Tätigkeit unlösbar mit der hoheitlichen Tätigkeit verbunden ist und eine Art Nebentätigkeit im Rahmen der hoheitlichen Tätigkeit darstellt (R 5 Abs. 3 KStR). Sind jedoch **die** Tätigkeiten voneinander lösbar, so behält die Betätigung gewerblicher Art - auch wenn sie organisatorisch mit der hoheitlichen Betätigung verbunden ist - ihren gewerblichen Charakter (**BFH-Urteil vom 25.05.1977, BStBl 1977 II S. 813**).

Wie die Praxis zeigt, lassen sich die Tätigkeitsbereiche von der Ausgabenseite her, wenn auch mit einem gewissen **Arbeitsaufwand**, trennen. Allerdings bereitet die Zuordnung der Einnahmen **Probleme**, weil sich die Entsorgung der Wertstoffe, anders als **DSD-Material**, **nur** zu einem geringeren Teil über Veräußerungserlöse finanzieren läßt. Der größere Teil der nicht gedeckten Kosten geht ein in die allgemeine Abfallgebührenkalkulation. Immerhin wäre auch hier eine Aufteilung nach kostenrechnerischen Gesichtspunkten möglich. Die Frage, ob die Gebietskörperschaften insoweit einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten und damit der Körperschaft- und Umsatzsteuer unterliegen, ist nicht geklärt. Ohnehin offen ist unseres Erachtens die Frage, wie umsatzsteuerrechtlich zu verfahren ist, wenn die Gebietskörperschaft durch die hoheitlich eingestufte Tätigkeit zu einer größeren Wettbewerbsverzerrung beiträgt.

3.2.2 Abfälle aus anderen Herkunftsbereichen

3.2.2.1 Abfälle zur Verwertung

Abfälle aus anderen Herkunftsbereichen sind alle Abfälle, die nicht aus privaten Haushaltungen stammen, im wesentlichen also gewerbliche Abfälle. Auch hier gilt der **Grundsatz**, daß Abfälle zur Verwertung nicht den **entsorgungspflichtigen** Gebietskörperschaften überlassen werden müssen. Vielmehr sind die Erzeuger und **Besitzer** selbst für **eine möglichst hochwertige** Verwertungsverantwortlich. **Sie** können **sich** dazu der auf dem Entsorgungsmarkt tätigen Firmen bedienen. Hinsichtlich der Voraussetzungen, die frei "am Markt" handelbare Abfälle zur energetischen oder stofflichen Verwertung **erfüllen** müssen, **sei** auf das Merkblatt **des StMLU** (Schreiben vom **25.10.1996**, Az. **8121-8/61-58548**) verwiesen. Wichtig ist u.a., daß die Abfälle bereits an der Anfallstelle getrennt zu halten und in jeweils eigenen Behältern zu erfassen sind.

Wie sind derartige gewerbliche Abfälle steuerrechtlich zu behandeln, wenn sie weder in einer eigenen Anlage des Abfallbesitzers selbst verwertet, noch an eine private Entsorgungsfirma zur Verwertung abgegeben, sondern der für die Abfallbeseitigung zuständigen Gebietskörperschaft (oder einer anderen Gebietskörperschaft) zur thermischen Verwertung überlassen werden?

Nach den Ausführungen des I. Senats in seiner Entscheidung vom 23.10.1996 dürfte es sich nicht um eine hoheitliche Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Körperschaften handeln, denn ihnen ist diese Verwertungstätigkeit weder eigentümlich noch vorbehalten. Die Tätigkeit ist gegenüber dem Hoheitsbereich abgrenzbar, so daß es auf das Überwiegen der hoheitlichen oder der gewerblichen Tätigkeit nicht ankommt: die Mengen werden getrennt erfaßt und die - in der Regel privatrechtlichen - Entgelte werden getrennt kalkuliert. Bezeichnend für die gewerbliche Tätigkeit ist auch die Tatsache, daß der Wettbewerb um zusätzliche Tonnagen zur Auslastung der Kapazitäten nicht nur zwischen privaten Entsorgern, sondern auch zwischen den Gebietskörperschaften voll entbrannt ist. Kostendeckende Entgelte lassen sich auf dem Entsorgungsmarkt der thermischen **Abfallverwerter** nicht mehr durchsetzen. Kalkuliert wird mit Deckungsbeiträgen.

Die Gebietskörperschaften werden unseres **Erachtens** bei der Entsorgung dieser Abfälle im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art tätig. Sie unterliegen damit - auch nach deutschem Rechtsverständnis - sowohl der Umsatzsteuer als auch der **Körperschaft-** und Gewerbesteuer. Letztere werden bei einem nicht kostendeckenden Entgelt kaum ins Gewicht fallen. Vorsteuern, die mit den Verbrennungsleistungen in Zusammenhang stehen, können abgezogen werden. Auch zu diesem Problembereich hat sich die Finanzverwaltung noch nicht geäußert.

3.2.2.2 Abfälle zur Beseitigung

Gewerbliche Abfälle, die weder stofflich noch energetisch verwertet werden können, weil sie z.B. die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 KrW-/AbfG nicht erfüllen oder weil es sich um vermischte hausmüllähnliche Gewerbeabfälle handelt, sind den **entsorgungspflichtigen Gebietskörperschaften zur Beseitigung** zu überlassen (§ 13 Abs. 1 Satz 2 KrW-/AbfG). Die Abfallbesitzer sind von der Überlassungspflicht nur dann ausgenommen, wenn sie die Abfälle in eigenen Anlagen beseitigen und wenn der geplanten Beseitigung keine überwiegenden öffentlichen Interessen entgegenstehen.

Steuerrechtlich gibt es unseres Erachtens keine wesentlichen Unterschiede zwischen Abfällen zur Beseitigung, die aus privaten Haushaltungen stammen, und solchen aus "anderen Herkunftsbereichen". Die Besitzer der Abfälle haben diese in beiden Fällen der Gebietskörperschaft zu **überlassen**, in deren Gebiet sie anfallen. Die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger müssen die Abfälle in aller Regel annehmen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 KrW-/AbfG). Sie unterliegen mit dieser Entsorgungstätigkeit daher nicht der Körperschaftsteuer. Umsatzsteuerlich ist, wie zu Ziffer **3.2.1** bereits ausgeführt wurde, die Rechtslage unklar.

3.2.3 Vereinbarungen zwischen verschiedenen Entsorgungsträgern

In der Entsorgungspraxis kommt es häufig vor, daß ein **öffentlich-rechtlicher** Entsorgungsträger mit einem anderen öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger Vereinbarungen über die Annahme von Abfällen zur Beseitigung gegen entsprechende Kostenerstattung schließt. Diese Vereinbarungen können sich ausschließlich auf sogenannte Notfälle beschränken (z.B. auf revisionsbedingte oder auf unvorhergesehene Stillstandszeiten einer thermischen Anlage) oder eine generelle Abnahme von Abfällen vorsehen, weil die eigenen Entsorgungskapazitäten nicht ausreichen und der Ausbau der eigenen Anlagen unwirtschaftlich wäre.

Steuerrechtlich ist in diesen Fällen zu prüfen, ob eine Beistandsleistung im Sinne einer Amtshilfe angenommen werden kann oder ob die erbrachten Leistungen steuerpflichtig sind. Nach der Rechtsprechung des BFH liegt eine Beistandsleistung vor, wenn durch die Handlung die Förderung öffentlich-rechtlicher Ziele (Gegensatz: wirtschaftliche Ziele) verfolgt wird und sie sich nicht als Ausfluß eines organisatorischen Unterordnungsverhältnisses darstellt (**BFH-Urteil** vom 12.12.1968, **BStBl** 1969 II S. 280). Der BFH führt in der genannten **Entscheidung** aus: "**Die fortschreitende technische** Entwicklung zwingt dazu, zur Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben für bestimmte Zwecke größere technische Anlagen einzusetzen. Wenn sich mehrere Körperschaften der im Eigentum einer Körperschaft stehenden größeren Anlage bedienen, ändert sich dadurch der öffentlich-rechtliche Charakter der Aufgabenerfüllung nicht." In dem zu beurteilenden Fall hatte eine Gemeinde aufgrund von Verträgen mit anderen Gemeinden Abwässer in ihre Kanalisation übernommen und beseitigt. Zum Sachverhalt sei ergänzend erwähnt, daß den Gemeinden die Ausübung ihrer hoheitlichen Gewalt auf ihrem Gemeindegebiet verblieb und keine völlige Entäußerung der hoheitlichen Aufgaben vorlag.

Die Beseitigung von Abfällen aus privaten Haushaltungen sowie aus anderen Herkunftsbereichen (Gewerbemüll) ist, wie oben ausgeführt, eine hoheitliche Aufgabe. Danach **könnte**, unter Bezugnahme auf das Urteil vom 12.12.1968 (a.a.O.), auch im vorliegend skizzierten Fall Amtshilfe gegeben sein. Jedoch bleibt die Rechtslage unklar, denn "übernimmt eine juristische Person des öffentlichen Rechts Aufgaben, wie sie auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden, ... ist ihre Tätigkeit nicht mehr hoheitlich" (BFH-Urteil vom 23.10.1996, a.a.O. mit weiteren Verweisen). Da Amtshilfe in der Regel nur Binnenwirkung hat und nicht unmittelbar in Rechte Dritter eingreift (vgl. Stelkens, Bonk, Sachs, Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 4. Auflage, Rdnr. 17 zu § 4), ist die Stellung der beauftragten Körperschaft vergleichbar mit der eines beauftragten privaten Unternehmers. Auch dieser unterhält keine **Rechtsbeziehungen** zu einzelnen Abfallbesitzern, sondern ausschließlich zum öffentlich-rechtlichen Auftraggeber (vgl. BMF-Schreiben vom 27.12.1990, **BStBl** 1991 I S. 81). Damit stünde aber der öffentlich-rechtliche Auftragnehmer mit einem privaten Auftragnehmer in Wettbewerb und könnte auch durch öffentlich-rechtliche Ausgestaltung des Entsorgungsvertrags der Steuerpflicht nicht entgehen (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1996, a.a.O. sowie Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 16.02.1994, EFG 1994, 985). Die vertragliche Übernahme von Abfallentsorgungsleistungen durch andere Gebietskörperschaften ist demnach weder aus körperschaftsteuerlicher noch aus umsatzsteuerlicher Sicht geklärt. Möglicherweise wird man die Amtshilfe auf den Bereich der Nothilfe beschränken müssen.

3.2.4 Übertragung von Entsorgungsaufgaben auf einen Dritten

Anders als das **AbfG** a.F. und n.F. sieht das **KrW-/AbfG** nicht nur die Einschaltung von Erfüllungsgehilfen vor (vgl. § 16 Abs. 1 **KrW-/AbfG**), sondern auch die vollinhaltliche Pflichtenübertragung im Sinne des § 16 Abs. 2 **KrW-/AbfG**. Die Übertragung **führt** dazu, daß der Dritte nach außen hin selbständig tätig wird. Auch Teilübertragungen sind möglich (z.B. die Beschränkung auf die Verbrennung von Abfällen).

Steuerrechtlich sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- a) die Übertragung der Gesamtaufgabe oder von Teilaufgaben auf eine andere Gebietskörperschaft (Delegation)
- b) die Übertragung der Gesamtaufgabe oder von Teilaufgaben auf einen privaten Rechtsträger (Beleihung)

zu a)

Mit der Übertragung von **Aufgaben/Teilaufgaben** der Abfallentsorgung gehen die Zuständigkeiten in dem vereinbarten sachlichen und **zeitlichen** Umfang auf eine andere Gebietskörperschaft über. Dieser Fall unterscheidet sich deshalb von der Amtshilfe, bei der sich an den Zuständigkeiten grundsätzlich nichts ändert. Steuerrechtlich ist die Aufgabe bei der übernehmenden Körperschaft so zu beurteilen wie die übrigen Aufgaben, für die eine originäre Zuständigkeit nach § 13 und § 15 **Krw-/AbfG** besteht. Es wird auf die Ausführungen zu 3.2.1 und 3.2.2 verwiesen.

zu b)

Im Falle der Übertragung der Pflichten auf einen privaten Rechtsträger (z.B. eine GmbH) wird dieser als **beliehener** Unternehmer und nicht als Erfüllungsgehilfe tätig. Er kann, abweichend von dem sogenannten Einschalterlaß (vgl. **BMF-Schreiben** vom 27.12.1990, a.a.O.), Rechtsbeziehungen unmittelbar zu den Abfallbesitzern herstellen. Der private Rechtsträger erbringt steuerpflichtige Leistungen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V. mit § 2 Abs. 1 UStG. Er kann gemäß § 15 UStG auch Vorsteuern abziehen (vgl. Urteil des EuGH vom 25.07.1991, UR 1993, 122 mit Anmerkung).

4. Ausblick

Die steuerrechtliche Beurteilung von Abfallentsorgungsleistungen wird, wie der vorstehende Beitrag zeigt, immer schwieriger. Rechtsklarheit ist weder im körperschaftsteuerlichen Bereich (vgl. 3.2.1 und 3.2.3) noch im umsatzsteuerlichen Bereich gegeben. In welcher Form der BFH das Urteil des EuGH vom **06.02.1997** umsetzen wird und welche Auswirkungen sich daraus im Bereich der Abfall- und Abwasserentsorgungsleistungen ergeben werden, bleibt **abzuwarten**.

Hinzuweisen ist noch auf die Entscheidung des Finanzgerichts Brandenburg vom 19.03.1997 über die Umsatzsteuerpflicht von Abwasserentsorgungsleistungen einer Gemeinde (Az. 1 K 1491/95 U). Das Finanzgericht vertrat die **Auffassung**, daß der Gemeinde kein Vorsteuerabzug zusteht, da sie hinsichtlich der Abwasserentsorgungsleistungen kein Unternehmer sei. Es ist damit zu rechnen, daß auch dieser Streitfall in Revision geht. Ein Offenhalten der Umsatzsteueranlagen kann deshalb in geeigneten Fällen weiterhin sinnvoll sein.