

G 21138 F

ZfW

ZEITSCHRIFT FÜR WASSERRECHT

Deutsches und
internationales
Umweltschutzrecht
in den Bereichen
Wasser und Abfall

2 2009 · Seiten 65-124
ZfW · 48. Jg. · ISSN 0722-8910



Carl Heymanns Verlag

Abwasserentsorgung, Umsatzsteuer und europäisches Beihilferecht

Professor Dr. Oliver Fehrenbacher, Universität Trier

I. Einleitung

Die steuerliche Behandlung der Daseinsvorsorge (aus europäischer Sicht: Dienstleistungen von allgemeinem Interesse) steht zunehmend im Blick des öffentlichen Interesses und das nicht nur in Deutschland.¹ Derzeit werden in Deutschland insoweit vor allem die ertragsteuerliche Behandlung der dauerdefizitären kommunalen Tätigkeiten² und die umsatzsteuerliche Behandlung der Entsorgungsleistungen (Abfall, Abwasser) diskutiert.³ In beiden Fällen geht es um besondere Regelungen für öffentlich-rechtliche Körperschaften, die Tätigkeiten im Bereich der Daseinsvorsorge vornehmen. Zur ertragsteuerlichen Behandlung der dauerdefizitären kommunalen Tätigkeiten hat sich der Gesetzgeber eingeschaltet.⁴ Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die Regeln zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Abwasserentsorgung durch die gesetzlich dazu berufenen Körperschaften. Neben den nationalen Regelungen im Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuergesetz sind hier die einschlägigen Bestimmungen in der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (2006/112/EG, Art. 9, 13) und dem europäischen Wettbewerbs- und Beihilferecht (Art. 86, 87 EGV) zu beachten. Der Schwerpunkt der folgenden Ausführungen zur rechtlichen Problematik der umsatzsteuerlichen Behandlung der Abwasserentsorgung liegt auf dem Zusammenspiel von nationalem und europäischem Recht.

Die Hintergründe für die Diskussion sind schnell aufgezeigt: Während private Unternehmen in der umsatzsteuerlichen Behandlung von Entsorgungsleistungen durch öffentlich-rechtliche Körperschaften in Deutschland eine rechtlich unzulässige steuerliche Privilegierung sehen, halten die entsorgungspflichtigen Körperschaften die hoheitliche und nicht steuerbare Tätigkeit in der Daseinsvorsorge für sachgerecht. Nach den maßgebenden nationalen Vorschriften (§§ 2 Abs. 3 UStG, 4 KStG) sind die entsprechenden Entsorgungsleistungen dem umsatzsteuerlichen Zugriff (weitgehend) entzogen. Mit Blick auf die europäischen Regelungen und den Wettbewerbsgedanken ergeben sich insoweit allerdings Bedenken,⁵ die einer rechtlichen Einschätzung bedürfen. Um die einzelnen Aspekte deutlich hervorzuheben, soll zunächst die gesetzliche Regelung zur Zuständigkeit für die Abwasserentsorgung in Deutschland skizziert werden. Anschließend wird die umsatzsteuer-

1 Vgl. dazu etwa die Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament u. a. vom 20.11.2007, KOM (2007) 725 endg. Zum Begriff der Daseinsvorsorge und der Entwicklung etwa *Sandmann*, Kommunale Unternehmen im Spannungsfeld von Daseinsvorsorge und europäischem Wettbewerbsrecht.

2 Im Anschluss an das BFH-Urt. v. 22.8.2007, BStBl. II, 961.

3 Zur politischen Dimension: Aufnahme der Thematik in den Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und SPD 2005 (S. 68); Antrag der FDP-Fraktion im Bundestag vom September 2006, darin wird gefordert, die »Steuerprivilegien öffentlich-rechtlicher Unternehmen in der Entsorgungswirtschaft abzuschaffen«, vgl. BT-Drs. 16/2657. Einen Vergleich zwischen der Wasserversorgung und der Abwasserbeseitigung unter steuerlichen Aspekten stellt *Arndt*, Festschrift Bareis, Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis, S. 1 ff. an.

4 Der Referentenentwurf ist über die Homepage des BMF verfügbar.

5 Mit der Frage wurde auch die EU-Kommission im Rahmen einer Beschwerde des Verbands der privaten Entsorgungsunternehmen beschäftigt, siehe *Funk/Eifertinger*, IR 2006, S. 242, 243.

liche Behandlung der Entsorgungsleistungen im nationalen Umsatzsteuerrecht kurz vorgestellt. Auf dieser Grundlage werden die Regelungen und Ergebnisse anhand der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) und des europäischen Beihilferechts überprüft. Als Endergebnis soll sich zeigen, ob die nationalen Regeln zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Abwasserentsorgung mit den europäischen Vorgaben in Einklang stehen.

II. Abwasserentsorgung in Deutschland

Um den Einstieg in die steuerliche Problematik zu erleichtern und die Zusammenhänge zu verdeutlichen, soll zunächst die gesetzliche Regelung zur Abwasserentsorgung in Deutschland kurz skizziert werden. Maßgebende Regelung für die Abwasserbeseitigung im deutschen Recht ist derzeit noch § 18 a WHG. Die Regelung wurde vom Bund im Wege der Kompetenz zur sog. Rahmengesetzgebung erlassen. Im Zuge der Föderalismusreform⁶ wurde die Kompetenzgrundlage im Grundgesetz zwar aufgehoben, die Fortgeltung der Norm als Bundesrecht wurde aber über die Regelung in Art. 125 b Abs. 1 GG sichergestellt.

1. Bundesgesetzliche Regelung

Nach § 18 a WHG ist das Abwasser so zu beseitigen, dass das Wohl der Allgemeinheit nicht beeinträchtigt wird (Abs. 1). Dabei ist es Sache der Länder, zu regeln, welche Körperschaften des öffentlichen Rechts zur Beseitigung des Abwassers verpflichtet sind. Gleiches gilt für die Voraussetzungen, unter denen anderen die Abwasserbeseitigung obliegt. Zur Erfüllung der Verpflichtung können auch Dritte eingeschaltet werden (Abs. 2). Ferner haben die Länder die Möglichkeit, die Verpflichtung auf Dritte unter bestimmten weiteren Voraussetzungen zu übertragen (Abs. 2a). In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass der (Referenten-)Entwurf zum Umweltgesetzbuch die Regelung des § 18 a Abs. 2 WHG in § 48 lediglich leicht modifiziert und dabei auf den Regelungsauftrag an die Länder verzichtet. Eine dem § 18 a Abs. 2a WHG entsprechende Regelung ist im Entwurf des UGB nicht mehr enthalten. Eine auf die neue Kompetenzordnung gestützte Nachfolgeregelung des Bundes zu § 18 a Abs. 2a WHG ist aus verfassungsrechtlicher Sicht aber auch weder notwendig noch zweckmäßig.⁷ Eine Übernahme der geltenden Länderermächtigung ist schon deshalb entbehrlich, weil Landesregelungen im Sinne des § 18 a Abs. 2a WHG bereits nach geltendem Recht verfassungsrechtlich möglich sind. Der Abschnitt über die Abwasserbeseitigung (§§ 46 ff. UGB-E) lässt geltende und künftige landesrechtliche Privatisierungsregelungen unberührt. Eine bundesrechtliche Regelung müsste die politische Entscheidung über zulässige Privatisierungsmodelle ohnehin letztlich den Ländern überlassen. Die Regelungen zu organisatorischen Fragen der Abwasserbeseitigung gehören nämlich nicht zu den abweichungsfesten Bereichen.

2. Landesrechtliche Regelungen

In den wasser- bzw. abwasserrechtlichen Regelungen der einzelnen Bundesländer wird die Aufgabe der Abwasserbeseitigung in der Regel den Gemeinden als hoheitliche Tätigkeit im Rahmen ihrer Selbstverwaltung zugewiesen. Daneben bestehen teilweise Sonderregelungen, die eine gemeinsame Erfüllung der Verpflichtung zur Abwasserbeseitigung

6 Gesetz zur Änderung des GG vom 28.8.2006, BGBl. I S. 2034.

7 Vgl. dazu die Begründung des Referentenentwurf zu § 48 UGB-E (S. 54).

durch Zweckverbände (Art. 41 b Abs. 6 BayWG) oder Wasserwirtschaftsverbände (§ 54 NordrhWestfWG) vorsehen. Stets handelt es sich dabei aber um juristische Personen des öffentlichen Rechts, welche die zugewiesene Aufgabe ebenfalls hoheitlich und in eigener sowie vollständiger Verantwortung erfüllen. Eine Möglichkeit zur Übertragung der Verpflichtung und damit der gesamten Aufgabe auf Dritte (Privatunternehmen) ist nur in einzelnen Landeswassergesetzen vorgesehen. Die Mehrzahl der Bundesländer hat von der Möglichkeit zur Übertragung der Aufgabe auf Private (bisher) keinen Gebrauch gemacht. Im Gegensatz zur Drittbeauftragung, die sich auf die technische Durchführung der Entsorgung bezieht, werden Private bei der Pflichtenübertragung nicht lediglich als Erfüllungsgehilfe in die technische Aufgabenerfüllung eingeschaltet; sie übernehmen vielmehr die Aufgabe selbst. Die Erfüllung der öffentlich-rechtlichen Entsorgungspflichten und der sich daraus ergebenden Folgepflichten, wie z. B. die Pflicht zum Bau und zur Unterhaltung von Anlagen, obliegen dann dem privaten Träger in eigener Verantwortung. Das WHG stellt die Pflichtenübertragung als weitere Möglichkeit der Einbeziehung Privater in die Durchführung der Abwasserbeseitigung neben die Drittbeauftragung (§ 18 a Abs. 2 und 2a WHG). Die Umsetzung der Einbeziehung Privater muss allerdings von den Ländern vorgenommen werden. Eingang hat die Möglichkeit zur Pflichtenübertragung bislang nur in die Landeswassergesetze Baden-Württembergs, Sachsens und Sachsen-Anhalts gefunden.⁸ Auch in diesen Ländern fehlt es aber an einer vollständigen Umsetzung, da nach den entsprechenden Landeswassergesetzen eine Übertragung der Abwasserbeseitigungspflicht nur nach Maßgabe einer Pflichtenübertragungsverordnung erfolgen kann, die in noch keinem der Länder erlassen wurde.

3. Zwischenergebnis

Für die weitere Erörterung gilt es festzuhalten, dass die Abwasserbeseitigung in Deutschland nach geltendem Recht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts durchzuführen ist. Es handelt sich um eine hoheitliche Tätigkeit. Eine Übertragung der Aufgabe auf Privatunternehmen ist nach derzeitiger Rechtslage nicht möglich. Privatunternehmen können lediglich als Erfüllungsgehilfen eingesetzt werden. Diese sog. funktionelle Privatisierung wirft ebenfalls zahlreiche Folgeprobleme auf, die an dieser Stelle aber nicht weiter vertieft werden sollen.⁹

III. Umsatzsteuerliche Behandlung der Abwasserentsorgung in Deutschland

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Abwasserentsorgung durch die hoheitliche Tätigkeit der dazu gesetzlich berufenen öffentlich-rechtlichen Körperschaften ist vor dem Hintergrund der nationalen Regeln weitgehend unumstritten.¹⁰ Der Umsatzsteuer unterliegen nur Umsätze nach § 1 Abs. 1 UStG. Für die von den Gemeinden, Zweckverbänden und anderen öffentlich-rechtlichen Verbänden vorgenommene Abwasserbeseitigung kommt

8 § 45 c BadWttbgWG, § 63 Abs. 4 SächsWG, § 151 a SachsAnhWG. Dazu auch *Nettesheim*, EWS 2007, S. 145, 147.

9 Vgl. dazu *Nettesheim*, EWS 2007, S. 145 mit weiteren Hinweisen. Zur Umsatzsteuer SächsFG, EFG 2001, 1577, mit Anm. *VersorgW* 2003, S. 136; *Funk/Eifertinger*, IR 2006, S. 242, 244. Zur Tätigkeit des Erfüllungsgehilfen siehe auch FG Bremen, EFG 2008, 1312, mit Anm. *Büchter-Hole*, EFG 2008, S. 1315; FG Mecklenburg-Vorpommern, EFG 2005, 908. Zusammenfassend auch *Thieme*, UR 2003, S. 369.

10 Zum vergleichbaren Abfallsektor siehe *Forster*, DStR 1996, S. 651.

nur ein Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Betracht. Danach muss eine Lieferung oder sonstige Leistung von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausgeführt werden. Problematisch bei den Gemeinden, Zweckverbänden und anderen Verbänden in der Rechtsform der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist das Merkmal des Unternehmers nach § 2 UStG.

1. Unternehmereigenschaft der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Juristische Personen des öffentlichen Rechts (Gebietskörperschaften, sonstige Körperschaften sowie Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts) sind gemäß § 2 Abs. 3 UStG Unternehmer nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art sowie ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe. Ferner werden sie hinsichtlich der in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG abschließend aufgeführten Tätigkeiten als Unternehmer behandelt. Eine solche Tätigkeit liegt allerdings im Rahmen der Abwasserbeseitigung ersichtlich nicht vor. Für die Frage, ob ein Betrieb gewerblicher Art besteht, ist in erster Linie auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG abzustellen. Zu diesen Vorschriften, an die das Umsatzsteuergesetz anknüpft, wurden von Rechtsprechung und Verwaltung für den Bereich der Körperschaftsteuer Grundsätze entwickelt, die auch im Umsatzsteuerrecht Anwendung finden.¹¹

Betriebe gewerblicher Art im Sinne von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG sind danach alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts (hier: Gemeinde bzw. sonstige Körperschaft des öffentlichen Rechts) wirtschaftlich herausheben. Gewinnerzielungsabsicht und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 Satz 2 KStG). Nehmen juristische Personen des öffentlichen Rechts allerdings hoheitliche Aufgaben im Sinne der Ausübung öffentlicher Gewalt wahr, sind sie insoweit mangels Betriebs gewerblicher Art keine Unternehmer (§ 4 Abs. 5 KStG). Die Einrichtungen der juristischen Personen, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen und auf diese Weise ihren Aufgaben nachkommen, werden gemäß der Legaldefinition in § 4 Abs. 5 KStG als Hoheitsbetriebe bezeichnet. Hoheitsbetriebe zählen nicht zu den Betrieben gewerblicher Art.¹² Eine Besteuerung findet insoweit nicht statt. Zwangs- und Monopolrechte reichen für die Einordnung als Hoheitsbetrieb allerdings nicht aus.

2. Hoheitsbetriebe der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Entscheidendes Merkmal für einen Hoheitsbetrieb und damit die Behandlung als Nichtunternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist die überwiegende Ausübung öffentlicher Gewalt. Die Begriffsbestimmung erfolgt dabei unabhängig von den Merkmalen der gewerblichen Tätigkeit. Ausübung öffentlicher Gewalt ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH dann anzunehmen, wenn der Leistende dem Leistungsempfänger als Hoheitsträger gegenübertritt und die Tätigkeiten dem Träger der öffentlichen Hand kraft staatlichen Auftrages eigentümlich sowie – wenn auch nicht ausschließlich – vorbehalten sind.¹³ Die die Umschreibung ausfüllenden Kriterien sollen insoweit sein, dass sich die Tätigkeit aus der Staatsgewalt ableitet und staatlichen Zwecken dient.¹⁴ Ferner ist kennzeichnend für

¹¹ Zusammenfassend etwa Häck, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht.

¹² Vgl. für den Abfallsektor Forster, DStR 1996, S. 651, 652.

¹³ Seit BFH, BStBl. II 1988, 910 ständige Rechtsprechung, BStBl. II 1990, 866.

¹⁴ BFH, BStBl. II 1968, 218.

eine eigentümliche und vorbehaltene Tätigkeit, dass es sich um die Erfüllung spezifisch öffentlich-rechtlicher Aufgaben handelt.¹⁵ Schließlich muss der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung zur Annahme der Leistung verpflichtet sein.¹⁶ Nach den vorstehenden Ausführungen zur Zuweisung der Tätigkeit der Abwasserentsorgung sind die drei genannten Kriterien in Bezug auf die Aufgabe Abwasserbeseitigung erfüllt. Die Abwasserbeseitigung obliegt einer juristischen Person des öffentlichen Rechts; es handelt sich um eine spezifische öffentlich-rechtliche Aufgabe, die sich aus der Staatsgewalt ableitet. Die Abwassererzeuger sind ferner verpflichtet, die Tätigkeit der Abwasserbeseitigung durch die entsprechenden juristischen Personen des öffentlichen Rechts aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung anzunehmen. Damit liegt im Grundsatz im Hinblick auf die Abwasserbeseitigung ein Hoheitsbetrieb vor.

3. *Ausnahmen*

Im Hinblick auf die Behandlung als Hoheitsbetrieb sind allerdings zwei Ausnahmen zu berücksichtigen. Neben der tätigkeitsbezogenen Ausnahme des § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG liegt kein Hoheitsbetrieb vor, wenn die Tätigkeit im Wettbewerb mit Leistungen privater Unternehmen steht.

a) Wettbewerb mit privaten Unternehmen

Für die Ausübung im Rahmen der öffentlichen Gewalt reicht es nicht aus, dass dem Hoheitsträger die Aufgaben durch Gesetz zugewiesen werden. Eine hoheitliche Tätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 5 KStG liegt danach nicht vor, wenn sich juristische Personen des öffentlichen Rechts durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschalten und in größerem Umfang Aufgaben übernehmen, wie sie auch Privatunternehmer ausüben, selbst wenn der Wettbewerb nur ungewollt eintritt. Von der Ausübung öffentlicher Gewalt ist aber regelmäßig auszugehen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist und andere Möglichkeiten für den Leistungsempfänger nicht vorgesehen sind. Einen realen Markt, den verschiedene Wettbewerber für das Angebot von Diensten nutzen könnten, gibt es im Bereich der Abwasserentsorgung nach der tatsächlichen Gesetzeslage in Deutschland nicht. Weder aus Sicht der Abwassererzeuger (Nachfrager), noch aus Sicht der abwasserentsorgungspflichtigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Anbieter) besteht ein realer Markt, an dem die entsprechenden Leistungen angeboten oder nachgefragt werden können.¹⁷ Damit geht die tatsächliche Situation bei der Abwasserentsorgung auch über Zwangs- und Monopolrechte hinaus, die allein für den Hoheitsbetrieb nicht ausreichend sind. Während es bei Zwangs- und Monopolrechten in erster Linie um die Erzielung und Sicherung von Einnahmen geht, stellt bei der Beseitigung von Abwasser die Einnahmenerzielung nur einen Nebenzweck dar. Im Vordergrund steht die Daseinsvorsorge zum Schutz der Allgemeinheit (z. B. Gesundheit) und der Umwelt. Diese Gefahrenabwehrbelange werden in der steuerlichen Diskussion auch gerne übergangen. Unter Berücksichtigung der gesetzlichen Aufgabenzuweisung an die Gemeinden, Zweckverbände und Verbände besteht im Bereich der Abwasserentsorgung da-

15 Vgl. BFH, BStBl. II 1990, 95; *Funk/Eifertinger*, IR 2006, S. 242.

16 Vgl. BFH, BStBl. II 2005, 501.

17 Siehe *Seer/Wendt*, DStR 2001, S. 825, 827. Zu eng unter Anknüpfung an den Anschluss- und Benutzungszwang *Thieme*, UR 2003, S. 369.

her kein wettbewerbsrelevanter Markt.¹⁸ Mangels einer geschlossenen Umsetzung der (vollständigen) Übertragung der Abwasserentsorgung auf private Dritte durch die Länder (materielle Privatisierung) greift die Ausnahme im Hinblick auf den Hoheitsbetrieb nicht ein.¹⁹ Die Konformität des Ergebnisses mit der MwStSystRL wird noch zu erörtern sein.²⁰

b) Unternehmer (Betrieb gewerblicher Art) aufgrund der Art der Tätigkeit

Unabhängig von der rechtlichen Form, in welcher die juristischen Personen des öffentlichen Rechts eine Tätigkeit ausüben, liegt ein Betrieb gewerblicher Art vor, wenn es sich um eine Tätigkeit im Sinne der in § 4 Abs. 3 KStG abschließend aufgezählten Art handelt. Die Vorschrift ist gegenüber § 4 Abs. 5 KStG spezieller.²¹ Für den hier zu behandelnden Fragenkreis ist von den in der Aufzählung genannten Tätigkeiten nur die Wasserversorgung von Interesse. Erwähnt wird als Begriff allerdings nur die Versorgung. Die Entsorgung wird dagegen nicht genannt. Vom Wortlaut der Aufzählung sind auch ansonsten nur Tätigkeiten aus dem Bereich der Versorgung, nicht aber der Entsorgung erfasst. Die unmittelbare Anwendung der Regelung auf die Abwasserentsorgung ist daher nicht möglich. Eine entsprechende Anwendung der Ausnahmeregelung (hier Versorgung) auf die Entsorgung verbietet sich ebenfalls, denn eine teleologische Erweiterung der abschließenden Aufzählung in einer Ausnahmeregelung kommt insoweit nicht in Betracht.

4. Zwischenergebnis

Bei der Beseitigung der Abwässer durch die juristischen Personen des öffentlichen Rechts handelt es sich in Deutschland um einen Hoheitsbetrieb im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG. Die Tätigkeit der Abwasserentsorgung wird daher nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG erbracht.²² Entscheidende Kriterien sind die gesetzliche Zuweisung zur hoheitlichen Erbringung der Tätigkeit und der fehlende Wettbewerb (tatsächlich oder potenziell) mit privaten Anbietern. Es lässt sich allerdings an dieser Stelle schon feststellen, dass die materielle Privatisierung der Abwasserbeseitigung durch den Landesgesetzgeber auch zur Umsatzsteuerpflicht der zur Abwasserentsorgung berufenen juristischen Personen des öffentlichen Rechts in dem konkreten Bundesland führt. Das Zwischenergebnis ist nun anhand der europarechtlichen Regeln zu überprüfen. Dabei soll zunächst die sachnähere MwStSystRL erörtert werden, bevor anschließend das europäische Wettbewerbs- und Beihilferecht im Mittelpunkt steht.

IV. Die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (2006/112/EG)

Die MwStSystRL ist ein Produkt des Harmonisierungsgebots für die Umsatzsteuer im EG-Vertrag (Art. 93 EGV). Das Harmonisierungsgebot reicht aber nur soweit, wie die Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts notwendig

18 BFH/NV 2000, 894.

19 Die Möglichkeit der funktionellen Privatisierung ist insoweit irrelevant. Vgl. dazu BFH, BStBl. II 1997, 139 und BFH/NV 2000, 894. A. A. etwa Arndt, Festschrift Bareis, Steuerpolitik und Steuerpraxis, S. 1, 8, der allein in der bundesgesetzlichen Ermächtigung in § 18 a Abs. 2a WHG eine ausreichende Grundlage für einen Markt und Wettbewerb sieht.

20 Siehe unter IV.

21 Vgl. etwa BFH, BStBl. II 1988, 473.

22 Siehe dazu BFH, BStBl. II 1998, 410; BFH/NV 2002, 683.

ist. Im Vordergrund steht die Beseitigung von »Steurgrenzen«. Der Steuerharmonisierung kommt dabei kein Selbstzweck zu.²³ Sie ist vielmehr in die »Hilfs- und Ergänzungsfunktion« der gesamten Steuerpolitik der Gemeinschaft in Bezug auf die ausdrücklich im Vertrag geregelten Politiken einzuordnen.²⁴ Aus dem Wortlaut und der systematischen Stellung der Harmonisierungsvorschriften im Vertrag lassen sich zwei Ziele der Steuerharmonisierung ableiten. Primäres Ziel ist die Verwirklichung steuerlicher Wettbewerbsgleichheit im gemeinsamen Markt/Binnenmarkt. Es soll ein unverfälschter Wettbewerb ermöglicht werden. Dazu trägt die Steuerneutralität in erheblichem Umfang bei. Ferner dient die Harmonisierung als Unterstützung der im Vertrag normierten wirtschaftlichen Grundfreiheiten. Anknüpfungspunkt für die Ermächtigung zur Harmonisierung ist das Konzept des Gemeinsamen Marktes bzw. des Binnenmarktes. Harmonisierung bedeutet insoweit nicht Vereinheitlichung, sondern Angleichung.²⁵ Die Formulierung im EGV verdeutlicht die dienende Funktion der Steuerharmonisierung und verweist zugleich auf den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Zur Beseitigung der Steurgrenzen im Binnenmarkt in Bezug auf die Umsatzsteuer wurde ein gemeinsames Steuersystem geschaffen, das sich in der MwStSystRL niedergelegt findet. Die Mitgliedstaaten haben die Verpflichtung, die Richtlinie in nationales Recht umzusetzen (Art. 412 MwStSystRL).²⁶

1. Unternehmer nach der MwStSystRL

Die Beurteilung der Unternehmereigenschaft von Einrichtungen des öffentlichen Rechts ist auf der Ebene der MwStSystRL auf der Grundlage und am Maßstab des Art. 13 vorzunehmen. Danach sind die Staaten, Länder und Gemeinden sowie sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer zu behandeln, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Dem steht nicht entgegen, dass sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Allerdings gelten diese Institutionen trotz Ausübung öffentlicher Gewalt als Steuerpflichtige (Unternehmer), sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Darüber hinaus gelten die Einrichtungen des öffentlichen Rechts hinsichtlich der in Anhang I der Richtlinie aufgeführten Tätigkeiten als Unternehmer, wenn deren Umfang nicht unbedeutend ist. In Anhang I sind z. B. das Fernmeldewesen, Lieferungen von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie aufgeführt. Dagegen ist der Entsorgungsbereich in Anhang I nicht ausdrücklich genannt.

2. Anwendungsbereich von Art. 13 MwStSystRL

Die Regelung des Art. 13 Abs. 1 steht in der MwStSystRL im Abschnitt über den Steuerpflichtigen. Steuerpflichtiger kann nach den Erwägungsgründen und Zielen der MwStSystRL nur sein, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt (Art. 9 MwStSystRL). Unter den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit fallen alle Tätigkeiten eines Er-

23 Vgl. dazu stellvertretend *Cremer*, in: Calliess/Ruffert, Art. 93 EGV Rn. 1.

24 *v.d. Groeben*, Die Bedeutung der Steuerangleichung für die europäische Integration, S. 4.

25 Stellvertretend *Oppermann*, Europarecht, § 17 Rn. 22; ferner *Mick*, in: Birk, Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 24 Rn. 16.

26 Vgl. mit Hinweisen zur MwStSystRL *Arndt*, Festschrift Bareis, Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis, S. 1, 17.

zeugers, Händlers oder Dienstleistenden, einschließlich der Leistungen, welche die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen zum Inhalt haben.²⁷

a) Reichweite der wirtschaftlichen Tätigkeit

Der Anwendungsbereich der Regelung in Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL ist aufgrund der Umschreibung sehr weit zu verstehen, gleichwohl sind nur Tätigkeiten betroffen, die einen wirtschaftlichen Charakter haben.²⁸ Das ergibt sich auch aus den Erwägungsgründen zur MwStSystRL (Wettbewerbsneutralität und Verbrauchersteuerkonzeption): »Voraussetzung für die Verwirklichung des Ziels, einen Binnenmarkt zu schaffen, ist, dass in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern angewandt werden, durch welche die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert werden. Es ist daher erforderlich, eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern im Wege eines Mehrwertsteuersystems vorzunehmen, um soweit wie möglich die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen« (Erwägungsgrund 4). »Die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems wird erreicht, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben wird und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen umfasst« (Erwägungsgrund 5). Die Ausführungen machen deutlich, dass der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit objektiv festgelegt ist und unabhängig vom jeweiligen Zweck (z. B. Daseinsvorsorge) und dem konkreten Ergebnis zu betrachten ist.²⁹ Auf die subjektiven Absichten, die der Rechtsträger mit der Tätigkeit verfolgt, kommt es also nicht an. Andernfalls müsste die Steuerverwaltung Untersuchungen zur Feststellung dieser Absichten anstellen, was mit den Zielen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems unvereinbar wäre. Dieses System ist nämlich darauf gerichtet, Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Maßnahmen dadurch zu erleichtern, dass – abgesehen von Ausnahmefällen – auf die objektive Natur des betreffenden Umsatzes abgestellt wird.

b) Systematischer Zusammenhang

Die Zuordnung der Tätigkeiten im Bereich der Dienstleistungen von allgemeinem Interesse als wirtschaftliche Tätigkeiten, die der Mehrwertsteuer unterliegen können, zeigt ferner ein Blick in den Anhang I zur MwStSystRL. Dort sind etwa die Lieferung von Wasser, Gas und Elektrizität ausdrücklich genannt. Würde bereits auf der Prüfungsstufe der wirtschaftlichen Tätigkeit berücksichtigt, dass eine öffentliche Stelle in Erfüllung ihres gesetzlichen Auftrags hoheitlich tätig wird, wäre der Anwendungsbereich der Richtlinie von vornherein erheblich eingeschränkt. Es bliebe insbesondere kaum Raum für die Anwendung der differenzierten Regelung in Art. 13 Abs. 1 der MwStSystRL, obwohl diese Bestimmung spezielle Regelungen für Tätigkeiten der öffentlichen Hand enthält. Der Begriff der umsatzsteuerlich relevanten wirtschaftlichen Tätigkeit ist daher in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH sehr weit zu verstehen.³⁰ Die hoheitliche Tätigkeit der

27 Vgl. Forster, DStR 1996, S. 651, 654.

28 Vgl. zuletzt EuGH, C-284/04 (T-Mobile Austria), ABl. EU 2007, Nr. C 199, 3, Rn. 34.

29 Vgl. dazu EuGH, C-223/03 (University of Huddersfield), ABl. EU 2006, Nr. C 131, 3, Rn. 47; C-284/04 (T-Mobile Austria), ABl. EU 2007, Nr. C 199, 3, Rn. 35, 48.

30 Vgl. zuletzt EuGH, C-284/04 (T-Mobile Austria), ABl. EU 2007, Nr. C 199, 3.

Abwasserbeseitigung durch die Gemeinden, Zweckverbände und sonstige juristische Personen des öffentlichen Rechts in Deutschland ist im Regelungsbereich der Richtlinie als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL einzuordnen. Die Akteure (Gemeinden, Zweckverbände und sonstige juristische Personen des öffentlichen Rechts) werden insoweit nachhaltig tätig und erhalten ein Entgelt für die Erbringung der Leistung. Auf die Bezeichnung oder die Form des Entgelts (Gebühren, Beiträge) kommt es nach dem Wortlaut des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL nicht an.

3. Steuerpflichtiger Unternehmer nach Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL

Die umsatzsteuerliche Beurteilung, ob eine juristische Person des öffentlichen Rechts als steuerpflichtiger Unternehmer im Sinne der MwStSystRL anzusehen ist, bestimmt sich nach Art. 13. Ausgehend vom Anwendungsbereich des Art. 13 MwStSystRL muss die zu beurteilende wirtschaftliche Tätigkeit von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts ausgeübt werden und der entsprechenden Einrichtung im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.³¹

a) Grundsatz

Im Grundsatz sind Institutionen im Sinne des Art. 13 mit ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, von der Umsatzsteuerpflicht auszunehmen. Dieser Grundsatz ergibt sich aus Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 1 MwStSystRL. Die entsorgungspflichtigen Gemeinden sind als juristische Personen des öffentlichen Rechts in der Regelung ausdrücklich genannt. Die Zweckverbände und Wasserwirtschaftsverbände sind als juristische Personen des öffentlichen Rechts von dem in Art. 13 Abs. 1 enthaltenen Begriff der sonstigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts umfasst.

b) Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt

Welche einzelnen Tätigkeiten von der Regelung erfasst sind, wird in der Norm nur abstrakt umschrieben. Die Voraussetzung der Tätigkeit, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen muss, ist als Teil einer Bestimmung des Gemeinschaftsrechts gemeinschaftsrechtlich auszulegen. Maßgebend im Hinblick auf die Vornahme der Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ist die Modalität der Ausübung.³² Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei den Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt um solche, die aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausgeübt werden. Dies ist dann der Fall, wenn die Ausübung der Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst. Nicht dazu gehören Tätigkeiten, die unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausgeübt werden, wie private Wirtschaftsteilnehmer solche Leistungen erbringen.³³ Ob Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden, richtet sich dagegen nicht nach dem Gegenstand oder der Zielrichtung. Die zur Abwasserbeseitigung verpflichteten Gemeinden, Zweckverbände und Wasserwirtschaftsverbände üben ihre Tätigkeit im Rahmen der Abwasserentsorgung aufgrund der besonderen Zuweisung der Aufgabe durch den Gesetzgeber (§ 18 a WHG i. V. m. den entsprechenden lan-

31 Vgl. nur EuGH, C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla), Slg. 1991, I-4247, Rn. 18.

32 Vgl. EuGH, C-231/87 und C-129/88 (Carpaneto Piacentino), Slg. 1989, 3233, Rn. 15; C-4/89 (Carpaneto Piacentino), Slg. 1990, I-1869, Rn. 10; C-446/98 (Fazeneda Publica/Camara Municipal do Porto), Slg. 2000, I-11435, Rn. 16.

33 Vgl. etwa EuGH, C-446/98 (Fazeneda Publica/Camara Municipal do Porto), Slg. 2000, I-11435, Rn. 17.

desgesetzlichen Regelungen) aus.³⁴ Dabei handelt es sich um die Erfüllung einer Pflichtaufgabe, die im Rahmen der den zuständigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts zugewiesenen öffentlichen Gewalt erfüllt wird. Ins Gewicht fällt insoweit vor allem, dass die zuständigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegenüber den Leistungsempfängern zur Abnahme verpflichtet sind. Zur Erfüllung der Verpflichtung stehen ihnen hoheitliche Befugnisse zu.

c) *Zwischenergebnis*

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Tätigkeit der Abwasserentsorgung durch die Gemeinden und sonstigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts in den Regelungsbereich des Art. 13 Abs. 1 der MwStSystRL fällt. Von der gesetzlich theoretisch möglichen Übertragung der Hoheitsaufgabe auf andere Träger als die juristischen Personen des öffentlichen Rechts wurde in Deutschland bisher kein Gebrauch gemacht. Die wirtschaftliche Tätigkeit der Abwasserentsorgung wird von den juristischen Personen des öffentlichen Rechts (hier: Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts) auch im Rahmen der ihnen obliegenden, durch öffentlich-rechtliche Sonderregelung zugewiesenen Aufgaben ausgeführt. Das kumulative Vorliegen der beiden Tatbestandselemente, einerseits die Qualität des Handelnden und andererseits die Besonderheiten im Hinblick auf die Handlung, führt zur Rechtsfolge der Grundregel in Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 1 MwStSystRL. Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts gelten für die gesetzlich zu erfüllenden Aufgaben bei der Abwasserentsorgung nicht als Steuerpflichtige (Unternehmer).

4. *Ausnahmen in Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL*

Die Regelungen in Art. 13 Abs. 1 Unterabsätze 2 (größere Wettbewerbsverzerrung) und 3 (Verweis auf Anhang I) enthalten zwei Ausnahmen von der Grundregel des Unterabsatzes 1.³⁵ Der Ausnahmecharakter der beiden Unterabsätze wurde jüngst durch den EuGH nochmals ausdrücklich bestätigt: Das Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen muss danach nur festgestellt werden, wenn die Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen hoheitlicher Befugnisse tätig wird.³⁶ Nach der ersten Ausnahmeregelung gelten Einrichtungen des öffentlichen Rechts für Tätigkeiten, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, dann als Steuerpflichtige (Unternehmer), sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2). Auf diesem Wege soll der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verwirklicht werden.³⁷ Die zweite Ausnahme knüpft nicht an den Wettbewerb, sondern an die Art der Tätigkeit an. Erbringt die Einrichtung des öffentlichen Rechts Tätigkeiten nach Anhang I der MwStSystRL, gelten die Einrichtungen insoweit als Steuerpflichtige (Unternehmer). Eine Gegen Ausnahme ergibt sich, falls der Umfang solcher Tätigkeiten nach Anhang I unbedeutend ist (Unterabsatz 3). Die Regelungen müssen dem Gebot der Rechtssicherheit Rechnung tragen und in diesem Lichte ausgelegt werden. Das hat der EuGH

34 Im Ergebnis gleich die Ansicht des BFH, siehe BStBl. II 1998, 410; BFH/NV 2002, 683.

35 Vgl. zum Ausnahmecharakter der Regelung etwa die Schlussanträge des Generalanwalts Mazák, C-442/05 (Zweckverband Torgau-Westelbien), Rn. 41, die in der Entscheidung des EuGH, BB 2008, 807 bestätigt wurden (Rn. 31).

36 EuGH, C-408/06 (Milchquoten-Verkaufsstelle), ABl. EU 2008, Nr. C 51, 22, Rn. 42.

37 Vgl. EuGH, C-288/07 (Isle of Wight Council), ABl. EU 2008, Nr. C 301, 9, Rn. 42, 43.

wiederholt festgestellt und in besonderem Maße für Regelungen hervorgehoben, die sich finanziell belastend auswirken.³⁸

a) Tätigkeiten nach Anhang I MwStSystRL

Unabhängig von der rechtlichen Form, in welcher die Einrichtungen des öffentlichen Rechts eine Tätigkeit ausüben, gelten sie als Steuerpflichtige (Unternehmer), wenn es sich um eine Tätigkeit im Sinne der in Anhang I der MwStSystRL abschließend aufgezählten Art handelt. Die Vorschrift ist gegenüber Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 spezieller. Auf eine Wettbewerbsverzerrung kommt es insoweit nicht an. Bei diesen Katalogtätigkeiten kann daher letztlich offen bleiben, ob die Einrichtungen des öffentlichen Rechts den Tätigkeiten in Ausübung öffentlicher Gewalt nachgehen. Da diese Leistungen typischerweise auch von Privatunternehmen angeboten werden oder werden könnten, wird ein erheblicher Einfluss auf den Wettbewerb generell unterstellt.³⁹ Ziel der Regelung ist es, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts und damit den Staat bei Erbringung solcher Tätigkeiten einem privaten Steuerpflichtigen gleichzustellen. Sonstige – nicht im Anhang I erwähnte – »staatliche Leistungen« werden nach Unterabsatz 2 lediglich im Einzelfall bei drohenden größeren Wettbewerbsverzerrungen der Mehrwertsteuer unterworfen.

Für den hier zu behandelnden Fragenkreis ist von den in der Aufzählung im Anhang I genannten Tätigkeiten nur die Lieferung von Wasser von Interesse. Die Entsorgung (Abwasser) wird dagegen in der Aufzählung nicht erwähnt. Es ist zu überlegen, ob die Formulierung »Lieferung von Wasser« Raum lässt, um die Abwasserentsorgung darunter zu subsumieren. Der BFH geht in seiner Entscheidung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Abwasserbeseitigung durch einen Zweckverband auf den Unterabsatz 3 (damals Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 3 der Richtlinie 77/388/EWG) mit keinem Wort ein, obwohl er das Gemeinschaftsrecht ausdrücklich prüft.⁴⁰ Bei der Überlegung ist zu berücksichtigen, dass in der Aufzählung nur Tätigkeiten im Rahmen der Versorgung enthalten sind (z. B. Gas, Elektrizität, Telekommunikation), nicht aber der Entsorgung. Weder die Abfallentsorgung noch andere Entsorgungsbereiche sind in Anhang I erwähnt. Die Lieferung von Wasser ist zwar nicht auf die Abgabe von Trinkwasser beschränkt, sondern kann auch Tätigkeiten umfassen, die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehen.⁴¹ Eine Auslegung unter Einschluss der Entsorgung kommt allerdings m. E. nicht in Betracht. Dafür fehlt es an einem Anhaltspunkt in Bezug auf die Entsorgung im Anhang I. Zudem handelt es sich bei der Abwasserentsorgung um eine Tätigkeit, die den Bereich der Gefahrenabwehr wesentlich stärker tangiert und eine Gleichstellung mit Wasser, Gas und Elektrizität nicht ohne Weiteres erlaubt. Ferner gilt auch im Gemeinschaftsrecht, dass sich in Bezug auf die Abwasserentsorgung eine entsprechende Anwendung der Ausnahmeregelung für die Versorgung verbietet. Eine teleologische Erweiterung der abschließenden Aufzählung in einer Ausnahmeregelung ist insoweit nicht möglich.

38 Siehe etwa EuGH, C-288/07 (Isle of Wight Council), ABl. EU 2008, Nr. C 301, 9, Rn. 47, 48 mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

39 EuGH, C-288/07 (Isle of Wight Council), ABl. EU 2008, Nr. C 301, 9, Rn. 35.

40 BFH, BStBl. II 1998, 410.

41 Zur Verlegung eines Hausanschlusses zur Wasserversorgung siehe die Schlussanträge des Generalanwalts Mazák, C-442/05 (Zweckverband Torgau-Westelbien), Rn. 41, und die Entscheidung des EuGH, ABl. EU 2008, Nr. C 128, 3.

b) Entstehen größerer Wettbewerbsverzerrungen

Nach Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 gelten die Einrichtungen des öffentlichen Rechts abweichend von der Grundregel dennoch als Steuerpflichtige (Unternehmer), wenn die Behandlung als Nichtsteuerpflichtiger zu größeren Wettbewerbsverzerrungen⁴² führen würde.

(1) Regelungszweck

Der Ausnahmeregelung in Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 liegt der Gedanke zugrunde, dass bestimmte staatliche Stellen – auch wenn sie ihre Leistungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbringen – in Konkurrenz zu Leistungen privater Wettbewerber treten können. Die Regelung dient also dem Ziel, die Steuerneutralität zu gewährleisten.⁴³ Der EuGH hat zwar die Handlungsmodalitäten im Rahmen der Grundregel des Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 1 als entscheidend angesehen.⁴⁴ Es wäre aber zu kurz gegriffen, darunter nur das »Wie«, also die Form des Handelns zu verstehen. Vielmehr kommt es entscheidend darauf an, ob Private auf der Grundlage der einschlägigen Vorschriften überhaupt einer vergleichbaren Tätigkeit nachgehen können. Wäre dies der Fall, müsste die Einrichtung des öffentlichen Rechts bei größeren Wettbewerbsverzerrungen als Steuerpflichtiger behandelt werden, um die Neutralität im Hinblick auf die Erhebung der Mehrwertsteuer nicht zu gefährden. Die Tatsache allein, dass sich die Einrichtung des öffentlichen Rechts bei der Ausübung der ihr ausschließlich zugewiesenen Befugnisse aus dem Zivilrecht bekannte Verfahren zunutze macht, wirkt sich dagegen nicht auf die Steuerneutralität aus. Der Anwendungsbereich der Ausnahmeregelung in Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 ist daher darauf beschränkt, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts für die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegenden Tätigkeiten der Steuerpflicht zu unterwerfen, wenn diese Tätigkeiten – im Wettbewerb mit ihnen – auch von Privaten ausgeübt werden können und ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige insoweit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen kann. Darin kommt zum Ausdruck, dass ohne einen realen Markt keine Wettbewerbsverzerrungen entstehen können. Letztlich geht es auf einer ersten Stufe darum, einen realen Markt zu bestimmen und marktrelevante Tätigkeiten von nicht marktrelevanten Tätigkeiten abzugrenzen.⁴⁵

(2) Abwasserentsorgung

Die Abwasserentsorgung ist nach der gesetzlichen Regelung in § 18 a WHG i. V. m. den entsprechenden Landesgesetzen allein den Einrichtungen des öffentlichen Rechts (juristischen Personen des öffentlichen Rechts) vorbehalten. Ausgehend von der Richtlinienregelung stellt sich die Frage, ob die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige bei der Abwasser-

42 Zum Begriff der größeren Wettbewerbsverzerrungen siehe *Arndt*, Festschrift Bareis, *Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis*, S. 1, 20.

43 Ganz deutlich vgl. Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott*, C-284/04 (T-Mobile Austria), Rn. 79.

44 Vgl. EuGH, Rs. 231/87 und 129/88 (Carpaneto Piacentino), Slg. 1989, 3233, Rn. 15; Rs. C-4/89 (Carpaneto Piacentino), Slg. 1990, I-1869, Rn. 10; Rs. C-446/98 (Fazeneda Publica/Câmara Municipal do Porto), Slg. 2000, I-11435, Rn. 16.

45 Einen anderen, viel weiteren Ansatz, die Wettbewerbsverzerrung zu bestimmen, wählt etwa *Häck*, *Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht*, S. 243 ff. m. w. N. Die jeweiligen rechtlichen Besonderheiten der konkreten Tätigkeit lassen sich dann aber nicht mehr berücksichtigen.

entsorgung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Wettbewerbsverzerrungen können sich insoweit nur ergeben, wenn im Hinblick auf die konkrete Tätigkeit die steuerliche Neutralität nicht gewahrt bleibt.⁴⁶ Das ergibt sich aus dem Gebot der Rechtssicherheit,⁴⁷ welches einer Aufspaltung auf lokale Marktanalysen entgegensteht. Zu betrachten sind die unterschiedlichen Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die zur Abwasserentsorgung verpflichtet sind, aber auch der privaten Wirtschaftsteilnehmer. Eine größere Wettbewerbsverzerrung setzt voraus, dass die gegenwärtigen oder potenziellen Wettbewerbsverzerrungen mehr als unbedeutend sind.⁴⁸ Aus dem Merkmal des »führen würde« ergibt sich, dass ein realer Markt betroffen sein muss. Ohne einen realen Markt ist ein Wettbewerb im Hinblick auf die Tätigkeit der Entsorgung von Abwasser zwischen den dazu verpflichteten Einrichtungen des öffentlichen Rechts und privaten Anbietern ausgeschlossen.

(3) Tatsächlicher und potenzieller Wettbewerb

Die Eigenschaft als Steuerpflichtiger bzw. Nichtsteuerpflichtiger ist grundsätzlich im Zeitpunkt der Leistung zu beurteilen. Deshalb müsste auch in diesem Zeitpunkt ein Einfluss auf den Wettbewerb gegeben sein. Dies setzt voraus, dass im Zeitpunkt der Abwasserentsorgung bereits ein realer und nicht rein hypothetischer Markt für entsprechende Tätigkeiten besteht, d. h. es müssen erstens vergleichbare Tätigkeiten tatsächlich möglich sein und zweitens müssen diese Tätigkeiten auch rechtlich erlaubt sein.⁴⁹ Dafür ist im Bereich der Abwasserentsorgung entscheidend, ob entsprechende Aufgaben auf Private übertragbar sind. Nur unter dieser Bedingung kann die Abwasserentsorgung durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts in Konkurrenz zu den Leistungen durch Private stehen. Aus den Erwägungen zur MwStSystRL ist zu schließen, dass die Regelung auch Wettbewerbsverzerrungen umfassen soll, welche die Privilegierung in der Zukunft hervorrufen könnte. Hindernisse, die einen potenziellen Wettbewerb – also den Eintritt in den Markt – behindern, sind von der Regelung daher ebenfalls erfasst.⁵⁰ Die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen muss allerdings real sein. Wenn aktuell kein Wettbewerber konkurrierende mehrwertsteuerpflichtige Leistungen anbietet, kann die Gefahr der Wettbewerbsverzerrungen gleichwohl real sein. Denn eine nachteilige Ausgangslage allein ist geeignet, potenzielle Wettbewerber davon abzuhalten, auf dem Markt aktiv zu werden. Eine entsprechende reale Gefahr ist dagegen ausgeschlossen, wenn aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen kein potenzieller Wettbewerber ein Konkurrenzangebot im Hinblick auf die hoheitlich zugewiesene Aufgabe machen kann.⁵¹ Genau solche rechtlichen Rahmenbedingungen finden sich aber im Hinblick auf die Abwasserentsorgung in Deutschland: Ein Konkurrenzangebot privater Wettbewerber ist rechtlich nicht möglich. Die rein hypothetische Möglichkeit reicht nach der Rechtsprechung des EuGH für einen realen Markt nicht aus.⁵²

46 EuGH, C-288/07 (Isle of Wight Council), ABL EU 2008, Nr. C 301, 9, Rn. 45, 53.

47 EuGH, C-288/07 (Isle of Wight Council), ABL EU 2008, Nr. C 301, 9, Rn. 49.

48 EuGH, C-288/07 (Isle of Wight Council), ABL EU 2008, Nr. C 301, 9, Rn. 79.

49 Vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott, C-284/04 (T-Mobile Austria), Rn. 129.

50 EuGH, C-288/07 (Isle of Wight Council), ABL EU 2008, Nr. C 301, 9, Rn. 59.

51 A. A. etwa Arndt, Festschrift Bareis, Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis, S. 1, 19, der auch insoweit auf die reine Möglichkeit der Privatisierung nach Bundesrecht abstellt.

52 EuGH, C-288/07 (Isle of Wight Council), ABL EU 2008, Nr. C 301, 9, Rn. 64 und Tenor.

(4) *Schlussfolgerung*

Aus den vorstehenden Erwägungen lässt sich ableiten, dass eine größere Wettbewerbsverzerrung im Sinne von Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 der MwStSystRL nur vorliegt, wenn die reale Gefahr besteht, dass die Behandlung der Einrichtung des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtiger gegenwärtige oder potenzielle Anbieter konkurrierender Leistungen erheblich in ihrer Wettbewerbssituation beeinträchtigt. Eine solche Gefahr besteht grundsätzlich nicht, wenn es aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen im Zeitpunkt der Erbringung der Tätigkeiten durch die Einrichtung des öffentlichen Rechts ausgeschlossen ist, dass private Anbieter Leistungen auf den (realen) Markt bringen, die mit den staatlichen Leistungen im Wettbewerb stehen. Es liegen dann nicht marktrelevante Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts vor.⁵³ Soweit die MwStSystRL und auch andere europäische Regeln keinen realen Markt oder Wettbewerb in Bezug auf einzelne wirtschaftliche Tätigkeiten (hier: Abwasserentsorgung) vorschreiben, hängt es von der gesetzlichen Regelung in dem betreffenden Mitgliedstaat ab, ob ein realer Markt eröffnet wird und damit Wettbewerbsgesichtspunkte zu beachten sind oder nicht. Die Ausnahme in Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 MwStSystRL greift für nicht marktrelevante Tätigkeiten nicht ein. Das gilt insbesondere, wenn die entsprechende Tätigkeit den Einrichtungen des öffentlichen Rechts ausschließlich vorbehalten und dies auch vor dem Hintergrund des EGV rechtlich zulässig ist.⁵⁴

(5) *Zwischenergebnis*

Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass mangels einer Regelung für die Tätigkeit der Abwasserentsorgung auf europäischer Ebene auf den jeweiligen nationalen Rechtsrahmen abzustellen ist, wenn es um die Beurteilung eines relevanten Marktes geht, auf dem eine Wettbewerbsverzerrung eintreten kann. Im Hinblick auf die insoweit bestehenden nationalen Befugnisse ist das Verfahren vor dem EuGH gegen Irland im Blick zu behalten.⁵⁵ In Deutschland ist eine Übertragung der Verpflichtung zur Abwasserbeseitigung und damit der Erfüllung der Gesamtaufgabe in eigener Verantwortung auf Dritte gesetzlich nicht umgesetzt. Damit ist es privaten Entsorgern nicht möglich, die Verpflichtung und damit die Aufgabe der Abwasserbeseitigung eigenverantwortlich wahrzunehmen. Wegen der ausschließlichen Zuweisung der Aufgabe an die juristischen Personen des öffentlichen Rechts kommt eine Wettbewerbsverzerrung auf einem relevanten Markt im Hinblick auf die Abwasserentsorgung nicht in Betracht. Einen Markt für die Verpflichtung zur Abwasserbeseitigung gibt es in Deutschland wegen der ausschließlich hoheitlichen Zuweisung nicht. Eine größere Wettbewerbsverzerrung ist mangels eines Marktes für die Tätigkeit der Abwasserbeseitigung nicht möglich. Die Ausnahmenvorschrift des Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 MwStSystRL findet daher keine Anwendung.

5. *Ergebnis*

Für die Tätigkeit der Abwasserentsorgung ist der Anwendungsbereich der MwStSystRL eröffnet, da es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Regelung handelt. Die

53 Vgl. dazu EuGH, C-408/06 (Milchquoten-Verkaufsstelle), ABl. EU 2008, Nr. C 51, 22, Rn. 44; aber auch schon die Schlussanträge des Generalanwalts *Mischo*, C-231/87 und C-129/88 (Carpaneto Piacentino), Rn. 65.

54 EuGH, C-4/89 (Carpaneto Piacentino), Slg. 1990, I-1869, Rn. 10, 13.

55 Seit Dezember 2007 vor dem EuGH anhängiges Verfahren C-554/07 (Kommission./Irland).

juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbringen die Tätigkeit der Abwasserentsorgung als Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Sinne des Art. 13. Es handelt sich dabei um eine Tätigkeit, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt. Die Regelungen im WHG und den LWG sind sondergesetzliche Bestimmungen, die zu einer entsprechenden Abnahmeverpflichtung für die Leistungsempfänger führen. Damit erfüllen die juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit der Tätigkeit der Abwasserentsorgung die Voraussetzungen des Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 1 der MwStSystRL. Sie sind mit der Tätigkeit der Abwasserentsorgung daher im Grundsatz als Nichtsteuerpflichtige, also als Nichtunternehmer, zu behandeln. Die Ausnahmeregelungen der Unterabsätze 2 und 3 greifen nicht ein. Die Abwasserbeseitigung ist in der abschließenden Aufzählung in Anhang I der MwStSystRL nicht enthalten. Eine größere Wettbewerbsverzerrung kommt mangels eines relevanten Marktes für die Tätigkeit nicht in Betracht. Nach den derzeit geltenden Regelungen auf dem Gebiet der Abwasserentsorgung in Deutschland sind die juristischen Personen des öffentlichen Rechts daher mit der Tätigkeit der Abwasserentsorgung auch vor dem Hintergrund der Bestimmungen in der MwStSystRL nicht als Steuerpflichtige (Unternehmer) einzuordnen. Sollte ein Bundesland von der endgültigen Übertragung der Verpflichtung zur Abwasserentsorgung auf Private Gebrauch machen, wäre ein relevanter Markt bezogen auf das konkrete Bundesland eröffnet; Folge wäre die Behandlung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit der Tätigkeit der Abwasserentsorgung als Steuerpflichtige (Unternehmer), aber nur in dem konkreten Bundesland, welches eine Übertragung zulässt. Der Befund stimmt mit dem Zwischenergebnis zur nationalen Regelung überein.

V. Europäisches Beihilferecht

Die steuerliche Behandlung der Abwasserentsorgung hat aber noch eine andere Dimension, die nicht vernachlässigt werden soll. Steuerliche Maßnahmen stellen ein verbreitetes Mittel dar, auf welchem Weg der Staat eine Begünstigung an eine Gruppe von Unternehmen gewähren kann.⁵⁶ Art. 87 EGV verbietet staatliche Beihilfen, unabhängig von der Art der Gewährung, wenn durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Wirtschaftszweige der Wettbewerb verfälscht wird oder eine Verfälschung droht, soweit die Beihilfe den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt. Die Rechtsprechung des EuGH und die Auffassung der Kommission stimmen insoweit darin überein, dass eine Beihilfe auch dadurch gewährt werden kann, dass eine geringere steuerliche Belastung erfolgt und dadurch auf Steuereinnahmen verzichtet wird. Der Einnahmenverzicht steht der Verwendung staatlicher Mittel zur Förderung gleich.⁵⁷ Würde man die Behandlung als Nichtunternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne als Beihilfe ansehen können, wäre die Maßnahme bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen (Wettbewerbsverfälschung, Auswirkung auf den innergemeinschaftlichen Handel und keine Rechtfertigung)⁵⁸ aus europarechtlicher Sicht unzulässig. Dabei sind allerdings zwei Einschränkungen zu berücksichtigen, bevor das europäische Beihilfe- und Wettbewerbsrecht eingreift. Im Anschluss an die

56 Nach *Grube*, DStZ 2007, S. 371, 373, soll die Quote bei 35 % aller Beihilfen liegen.

57 Vgl. dazu etwa EuGH, C-387/92 (*Banco Exterior / Ayuntamiento de Valencia*), Slg. 1994, I-887, Rn. 13, 14. Aus Sicht der Kommission siehe etwa ABl. EG 1998, Nr. C 384, 3, Rn. 8 ff.

58 Siehe dazu etwa *Bloch*, NuR 2008, S. 120, 122 ff.; zum Rettungsdienst und dem europäischen Wettbewerbsrecht siehe *Stadler/Bock*, BayVBl. 2003, S. 40.

Grundsätze der Altmark-Rechtsprechung des EuGH⁵⁹ liegt eine staatliche Beihilfe schon tatbestandsmäßig nicht vor, wenn bestimmte Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse erbracht werden und in diesem Zusammenhang lediglich ein Ausgleich durch den Staat gewährt wird. Für die Behandlung als Ausgleich sind allerdings strenge Kriterien zu erfüllen.⁶⁰ Noch im Vorfeld ist allerdings zu klären, ob für die Abwasserbeseitigung in Deutschland das europäische Wettbewerbs- und Beihilferecht überhaupt Anwendung findet. Es ist nämlich unbestritten, dass hoheitliches Handeln nicht dem europäischen Wettbewerbs- und Beihilferecht unterliegt.⁶¹

1. Daseinsvorsorge und europäisches Wettbewerbsrecht

Stellt sich die Abwasserbeseitigung als hoheitliche Aufgabe dar, ist sie dem europäischen Wettbewerbs- und Beihilferecht entzogen und nähere Ausführungen dazu wären fehl am Platz. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es sich hier um die Anwendung von Gemeinschaftsrecht handelt, welches aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht auszulegen ist. Das gilt auch für den Begriff der hoheitlichen Tätigkeit. Die EU-Kommission hat sich erst im November 2007 mit den Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse (Daseinsvorsorge) und der Anwendung der Wettbewerbs- und Beihilferegeln auf die Leistungen beschäftigt.⁶² Dabei führt die Kommission aus, welche Leistungen als Dienstleistungen von allgemeinem Interesse zu verstehen sind. Neben den netzgebundenen Versorgungsbranchen werden auch Postdienste, der Bildungssektor, das Gesundheits- und Sozialwesen⁶³ sowie die Abfallwirtschaft ausdrücklich genannt.⁶⁴ Die Kommission stellt dabei klar, dass die Dienstleister sich bei der Erbringung der Dienstleistungen von allgemeinem Interesse an den Vorschriften des EGV und sektorspezifischen Richtlinien messen lassen müssen. Letztere betreffen allerdings nur die Tätigkeiten von wirtschaftlichem Interesse. Somit lassen sich zwei Bereiche unterscheiden: Es gibt Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse und solche von allgemeinem, aber eben nicht wirtschaftlichem Interesse. Beispiele für die zuletzt genannte Gruppe wären etwa die Tätigkeiten, die traditionell dem Staat vorbehalten sind, wie Polizei oder die gesetzliche Sozialversicherung.⁶⁵ Insoweit scheidet die Anwendung des Wettbewerbs- und Beihilferechts von vorne herein aus. Differenzierter ist die Rechtslage bei den Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse zu sehen. Hier gilt es, eine sachgerechte und den Zielen des EGV Rechnung tragende Lösung zu entwickeln. Die bisherigen Lösungsansätze beschäftigen sich weitgehend mit der Abgrenzung der hoheitlichen von der wirtschaftlichen Tätigkeit

59 EuGH, C-280/00 (Altmark Trans und RP Magdeburg / . Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH), Slg. 2003, I-7810, Rn. 88 ff.

60 Vgl. etwa Kube, EuR 2004, S. 231, 237. Eine Auseinandersetzung mit den Kriterien in Bezug auf die Abwasserbeseitigung findet sich bei Bloch, NuR 2008, S. 120.

61 Vgl. EuGH, C-364/92 (SAT / . Eurocontrol), Slg. 1994, I-43, Rn. 30 f.

62 Vgl. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament u. a. vom 20.11.2007, KOM (2007) 725 endg.

63 Zur Problematik bei der gesetzlichen Krankenversicherung siehe EuGH, verbundene Rechtssachen C-159/91 und C-160/91 (Poucet und Pistre), Slg. 1993, I-637; Knispel, GGW 2001, S. 7.

64 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament u. a. vom 20.11.2007, KOM (2007) 725 endg., S. 4.

65 Weitere Beispiele sind die Justizverwaltung oder die Kontrolle und Überwachung des Luftraums, vgl. EuGH, C-364/92 (SAT / . Eurocontrol), Slg. 1994, I-43, Rn. 30 f. Dazu auch Montag/Leibenath, in: Handbuch des Europäischen Beihilferechts, § 24 Rn. 4.

und lassen mögliche Differenzierungen bei wirtschaftlichen Tätigkeiten weitgehend außer Betracht.

2. Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse

Die Erbringung der Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse unterliegt grundsätzlich den Binnenmarkt- und Wettbewerbsregeln des EGV. Die Tätigkeiten müssen dazu wirtschaftlicher Natur sein. Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ist insoweit deckungsgleich mit der MwStSystRL. Es handelt sich also um eine Tätigkeit, bei der Güter oder Dienstleistungen, die einen Marktbezug haben können, erbracht werden. Wie bereits zur MwStSystRL ausgeführt, hat nicht jede wirtschaftliche Tätigkeit zwingend einen Marktbezug. Ausschlaggebend für die Bedeutung der wirtschaftlichen Tätigkeit können nur die Nachhaltigkeit und der Erhalt eines Entgelts als Gegenleistung sein. Insoweit stimmen die Ausführungen des EuGH zum Wettbewerbsrecht und zum Umsatzsteuerrecht überein.⁶⁶ Bei den wirtschaftlichen Tätigkeiten lassen sich nun aber – wie in der MwStSystRL – zwei Kategorien unterscheiden: Es gibt marktrelevante Tätigkeiten, für die tatsächlich oder potenziell ein Markt besteht, und solche Tätigkeiten, für die kein Markt besteht. Das entspricht der Unterscheidung in der MwStSystRL. Nur wenn ein Markt für die Tätigkeiten besteht, können Wettbewerbsregeln zur Anwendung kommen und es können sich größere Wettbewerbsverzerrungen ergeben. Die Unterscheidung ist auch in den oben erwähnten Ausführungen der Kommission angelegt. Darin wird eine Unterscheidung vorgenommen zwischen wirtschaftlichen Tätigkeiten, für die Wettbewerbsregeln in Form von Richtlinien bestehen, und solchen, für die keine speziellen EU-Regelungen existieren; dazu zählt die Abwasserentsorgung. Insoweit obliegt es nun den Mitgliedstaaten, die Marktrelevanz herzustellen oder nicht. Auf diesem Wege werden die Tätigkeiten dann in die eine oder andere Kategorie eingeordnet. Nur für marktrelevantes Verhalten sind anschließend noch die Ausnahmen in Art. 86 Abs. 2 EGV zu prüfen.⁶⁷

3. Einklang mit den Entscheidungen des EuGH

Der EuGH betont in seinen Entscheidungen zum Wettbewerbs- und Beihilferecht, aber auch zur MwStSystRL stets, dass es aus europäischer Sicht bei der Beurteilung nicht darauf ankommt, welche Rechtsform der Leistungserbringer hat und auf welche Art er finanziert wird.⁶⁸ Der EuGH geht insoweit vielmehr von einem funktionalen (Unternehmer-)Begriff aus. Entscheidend ist aber stets das Kriterium, dass ein Markt für die Tätigkeit besteht. Nur unter dieser Voraussetzung ist es sachgerecht und folgerichtig, das Wettbewerbs- und Beihilferecht zur Anwendung zu bringen. Auf diesem Wege wird auch das Verhältnis von Art. 86 Abs. 1 EGV und der eigentumsrechtlichen Neutralität des Gemeinschaftsrechts (Art. 295 EGV) deutlich. Ein Mitgliedstaat kann sich mit öffentlichen Unternehmen nicht

66 Zum Wettbewerbsrecht EuGH, C-364/92 (SAT ./ Eurocontrol), Slg. 1994, I-43, Rn. 18 ff. Zur Umsatzsteuer EuGH, C-284/04 (T-Mobile Austria), ABl. EU 2007, Nr. C 199, 3, Rn. 45 m. w. N.; C-408/06 (Milchquoten-Verkaufsstelle), ABl. EU 2008, Nr. C 51, 22, Rn. 21, 22.

67 Vgl. dazu etwa Sandmann, Kommunale Unternehmen im Spannungsfeld von Daseinsvorsorge und europäischem Wettbewerbsrecht, S. 102 ff. mit zahlreichen Hinweisen.

68 Vgl. EuGH, C-41/90 (Höfner und Elser), Slg. 1991, I-1979, Rn. 21; verbundene Rechtssachen C-159/91 und C-160/91 (Poucet und Pistre), Slg. 1993, I-637, Rn. 17; C-364/92 (SAT ./ Eurocontrol), Slg. 1994, I-43, Rn. 18.

der Geltung des Beihilferechts oder der Wettbewerbsregeln entziehen.⁶⁹ Eine Gleichbehandlung mit privaten Unternehmen ist aber nur auf einem Markt möglich. Gibt es für eine bestimmte Tätigkeit (noch) keinen Markt, wäre die Anwendung der Regeln nicht sachgerecht. Im Ergebnis ergibt sich die gleiche Abgrenzung wie im Rahmen der MwStSystRL. Die Differenzierung lässt sich auch der für die Anwendung der Wettbewerbsregeln grundlegenden Entscheidung des EuGH zur Arbeitsvermittlung entnehmen.⁷⁰ Der EuGH hat die Arbeitsvermittlung zunächst als Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse qualifiziert. Gleichzeitig hat der EuGH aber festgestellt, dass sich insoweit tatsächlich ein Markt – trotz des Monopols der Bundesanstalt für Arbeit – entwickelt hat. Die Ausübung der Tätigkeit durch private Unternehmen wurde auch ausdrücklich geduldet, es bestanden aber erhebliche Nachteile für die privaten Arbeitsvermittler. Die von ihnen abgeschlossenen Vermittlungsverträge waren nach § 134 BGB unwirksam. Aufgrund der geduldeten Wettbewerbssituation ist die Entscheidung des EuGH im Ergebnis zu begrüßen und entspricht der eben aufgezeigten Abgrenzung. Ein relevanter Markt für die Leistungen hat sich gebildet und wurde geduldet. Damit erlangte die entsprechende Tätigkeit einen Wettbewerbsbezug. Für die Tätigkeit der Abwasserbeseitigung ergibt sich daraus aber gerade keine Vergleichbarkeit, insoweit besteht gerade kein Markt und es fehlt daher an einem Wettbewerbsbezug.⁷¹

VI. Ausblick

Die Daseinsvorsorge bzw. die Leistungen von allgemeinem Interesse sind in steuerlicher Hinsicht, aber vor allem auch im Hinblick auf das Wettbewerbs- und Beihilferecht sehr differenziert zu betrachten. Für die Abwasserbeseitigung in Deutschland sind insoweit folgende Aspekte zu berücksichtigen:

1. Legt man die in den vorstehenden Ausführungen dargelegten Maßstäbe an, lassen sich zunächst zwei große Gruppen differenzieren. Auf der einen Seite stehen die Leistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse, auf der anderen Seite die Leistungen, welche weder im Wettbewerbs- bzw. Beihilferecht noch im Steuerrecht als wirtschaftliche Tätigkeiten einzuordnen sind. Das entspricht der Abgrenzung der öffentlichen Unternehmen von anderen staatlichen Tätigkeiten.⁷² Die Abwasserbeseitigung stellt eine wirtschaftliche Tätigkeit dar.
2. Im Bereich der Leistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse sind Tätigkeiten danach zu unterscheiden, ob ein Markt für die Leistungen besteht oder nicht. Von einem relevanten Markt ist auszugehen, wenn juristische Personen des öffentlichen Rechts wie private Unternehmen am Markt auftreten. Das ist nicht nur der Fall, wenn

69 Vgl. Montag/Leibenath, in: Handbuch des Europäischen Beihilferechts, § 24 Rn. 8.

70 EuGH, C-41/90 (Höfner und Elser), Slg. 1991, I-1979.

71 Im Ergebnis für eine Vergleichbarkeit der Abwasserentsorgung vor allem mit den Versorgungsleistungen der netzgebundenen Unternehmen Bloch, NuR 2008, S. 120, 122. Sie gelangt im Ergebnis zu einer unzulässigen Beihilfe mittels steuerlicher Entlastung auf dem Gebiet der Abwasserentsorgung.

72 Vgl. zu den öffentlichen Unternehmen etwa Sandmann, Kommunale Unternehmen im Spannungsfeld von Daseinsvorsorge und europäischem Wettbewerbsrecht, S. 72 ff. m. w. N.; Fehrenbacher, Registerpublizität und Haftung im Zivilrecht, S. 51 ff.

ihnen die ausgeübten Tätigkeiten gesetzlich nicht ausdrücklich zugewiesen sind, sondern auch, wenn zwar eine gesetzliche Zuweisung vorliegt, aber ihnen die Tätigkeit nicht ausschließlich vorbehalten ist. Dazu reicht aus, dass im Gesetz eine Möglichkeit besteht, die Tätigkeit auf private Unternehmen nicht nur funktional zu übertragen (materielle Privatisierung). Gleiches gilt, falls sich durch Duldung von Tätigkeiten privater Unternehmen rein tatsächlich ein Markt entwickelt hat. Ferner ist auch bei gesetzlich ausschließlich zugewiesenen Tätigkeiten von einem Markt auszugehen, wenn auf europäischer Ebene Wettbewerbsregeln für den Bereich bestehen, die national pflichtwidrig noch nicht umgesetzt sind (etwa bei netzgebundenen Versorgungsleistungen). In anderen Fällen liegt keine marktrelevante Tätigkeit vor. Die Differenzierung trägt damit auch dem Begriff des öffentlichen Unternehmens ausreichend Rechnung.

3. Die ausgeführte Differenzierung hat in der MwStSystRL ihren Niederschlag gefunden. Nur bei wirtschaftlichen Tätigkeiten stellen sich überhaupt umsatzsteuerliche Fragen. Werden die Tätigkeiten durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht, ist zunächst festzustellen, ob die Tätigkeit der Einrichtung im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt. Nicht ausdrücklich zugewiesene Tätigkeiten werden also als Unternehmer erbracht. Sind die Tätigkeiten zugewiesen, kommt es auf die Ausschließlichkeit an. Größere Wettbewerbsverzerrungen, die zur Unternehmereigenschaft führen, können nur vorliegen, wenn eine marktrelevante Tätigkeit ausgeführt wird. Unabhängig davon liegt die Unternehmereigenschaft aber vor, wenn Tätigkeiten aus dem Anhang I der MwStSystRL erbracht werden. Dort sind insbesondere die netzgebundenen Versorgungsleistungen aufgeführt.
4. Die Abwasserentsorgung wird in Deutschland als ausschließlich hoheitliche Tätigkeit erbracht. Dabei handelt es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit ohne Marktrelevanz,⁷³ da ein solcher Markt in Deutschland derzeit nicht entstehen kann. Europäische Sonderregelungen mit Marktbezug gibt es auf dem Gebiet der Abwasserbeseitigung nicht. Damit unterliegt die Tätigkeit weder dem europäischen Wettbewerbs- und Beihilferecht noch der Umsatzsteuer. Die Behandlung der Tätigkeit in Deutschland ist daher auch europarechtskonform.
5. Das Ergebnis wird ferner der Stellung des Steuerrechts im EGV gerecht. Das Harmonisierungsgebot reicht für die Umsatzsteuer nur soweit, wie die Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts notwendig ist. Die Steuerharmonisierung ist in die »Hilfs- und Ergänzungsfunktion« der gesamten Steuerpolitik der Gemeinschaft in Bezug auf die ausdrücklich im Vertrag geregelten Politiken einzuordnen. Primäres Ziel der Steuerharmonisierung ist die Verwirklichung steuerlicher Wettbewerbsgleichheit im gemeinsamen Markt/Binnenmarkt. Es soll ein unverfälschter Wettbewerb ermöglicht werden.
6. Das Ergebnis trägt im Hinblick auf die Leistungen von allgemeinem Interesse bzw. der Daseinsvorsorge auch dem Protokoll zum Lissabon-Vertrag Rechnung. Danach soll die Rolle der Mitgliedstaaten und der regionalen und lokalen Einrichtungen im Bereich der

73 Ebenso im Ergebnis die Stellungnahme des BDEW zur Wasserprogrammatik 2008, S. 14.

Daseinsvorsorge gestärkt werden. Die Zielrichtung ist bei allen Maßnahmen der Organe der EU auf dem Gebiet der Abwasserbeseitigung zu beachten.