

301. Wasserrechtliches Kolloquium am 11.12.2007

**„Hat das Steuerprivileg der Abwasser- und
Abfallentsorgung eine Zukunft?“**

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Dipl.-Volksw.

Direktor des Instituts für Steuerrecht der Universität Bonn

Einführung

- Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD v. 11.11.2005:

„Die Kommunen sollen auch in Zukunft eigenständig über die Organisation der Wasserversorgung wie auch der Abfall- und Abwasserentsorgung entscheiden können. Das *Steuerprivileg* für die Abwasser- und Abfallentsorgung soll erhalten bleiben“.
- aber: Beschwerden des BDE bei der EU-Kommission

Inhaltsübersicht

- Steuerrechtliche Rahmenbedingungen der Abwasser- und Abfallentsorgung (KSt/UST)
- Praktische Bedeutung der Steuerbefreiung
- Stand und Entwicklung der BFH-Rechtsprechung
- Kritik der gegenwärtigen Rechtslage
- Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben (MWStSystRL, Beihilfenverbot)
- Rechtspolitische Alternativen zum Steuerprivileg
- Exkurs: Neue Rechtsprechung zum Querverbund
- Ausblick

Steuerliche Rahmenbedingungen der Abwasser- und Abfallentsorgung

- Persönliche Steuerfreiheit von Körperschaften des öffentlichen Rechts als gesetzlicher Ausgangspunkt (§§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG, § 2 Abs. 3 UStG)
- Partielle Steuerpflicht bei Unterhaltung eines „Betriebs gewerblicher Art“ (BgA): Dazu zählen nach § 4 Abs. 1 KStG „alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ... dienen und sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben.“
- Zur steuerfreien Sphäre gehören dagegen nach § 4 Abs. 5 KStG die sog. „Hoheitsbetriebe“, d.h. Betriebe, „die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen“.
- Einheitliche Beurteilung für KSt und USt nach nationalem Recht wegen Verweisung in § 2 Abs. 3 UStG

Praktische Bedeutung der Steuerbefreiung der öffentlichen Hand

- Allgemein gilt: Steuerbefreiungen haben immer zwei Seiten.
- KSt: Einerseits Steuerentlastung bei gewinnträchtigen Betätigungen, andererseits keine Verlustverrechnung zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Tätigkeiten (Beispiel: kein Querverbund zwischen Abwasserentsorgung und Wasserversorgung).
- USt: Fehlende Unternehmereigenschaft erlaubt Lieferungen/Leistungen ohne USt (Entlastung der Abnehmer); ohne Unternehmereigenschaft besteht aber auch kein Recht zum Vorsteuerabzug bei Investitionen und anderen Eingangsumsätzen
- Ob die Unternehmereigenschaft aus der Sicht der Kommune vorteilhaft ist, hängt wesentlich von den Verhältnissen des Einzelfalls ab (z.B. Investitionsphase)

Stand und Entwicklung der BFH-Rechtsprechung (I)

- Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird eine Tätigkeit „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ (d.h. in einem steuerfreien Hoheitsbetrieb) ausgeübt, wenn sie „den juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt „eigentümlich und vorbehalten ist“.
- Abgrenzung nach dem Sinn und Zweck (Wettbewerbsneutralität): „Übernimmt eine j.P.d.ö.R. 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.“
- Unerheblich ist, ob die Einnahmen in Form öffentlich-rechtlicher Gebühren oder eines Beitrags erhoben werden.

Stand und Entwicklung der BFH-Rechtsprechung (II)

- Finanzverwaltung ordnete die Abwasser- und Abfallentsorgung traditionell der hoheitlichen Sphäre zu.
- Beginn einer Diskussion über die steuerliche Behandlung der Abwasser- und Abfallentsorgung nach der Wiedervereinigung
- Erstes BFH-Verfahren (USt) betreffend ein Müllheizkraftwerk endete 1996 durch Klagerücknahme seitens Gemeinde, nachdem V. Senat die Steuerpflicht im Gerichtsbescheid bejahte.
- Auch im zweiten BFH-Verfahren (KSt) betreffend die Hausmüllentsorgung bejahte der I. Senat zunächst eine Steuerpflicht durch Gerichtsbescheid, nachdem sich auch BMF nachdrücklich für Besteuerung ausgesprochen hatte.

Stand und Entwicklung der BFH-Rechtsprechung (III)

- Nach der mündlichen Verhandlung änderte der I. Senat jedoch für alle Beteiligten ganz überraschend seine Auffassung und ordnete die Abfallentsorgung für die Streitjahre dem steuerfreien Hoheitsbetrieb zu (BFH v. 23.11.1996 BStBl. II 1997, 139).
- Begründung: Nach den gesetzlichen Rahmenbedingungen (§ 3 Abs. 3 AbfG a.F., § 15 KrW/AbfG 1994) handele es sich bei der Hausmüllentsorgung um eine öffentliche Pflichtaufgabe der Kommunen. Daran ändere die Einschaltung privater Unternehmen als Erfüllungsgehilfen nichts, solange sich die Kommune sich der Aufgabe nicht entledigen könne. Ferner diene die Tätigkeit in erster Linie dem Schutz der Gesundheit und der Umwelt, und nicht der Erzielung von Einnahmen.

Stand und Entwicklung der BFH-Rechtsprechung (IV)

- Der V. Senat hat sich später für die USt im Urteil v. 8.1.1998 BStBl. II 1998, 410 betreffend die Abwasserbeseitigung dem Standpunkt des I. Senats angeschlossen (und damit die Anrufung des Großen Senats vermieden). Im Streitfall begehrte ein ostdeutscher Abwasserzweckverband die Anerkennung der Unternehmereigenschaft.
- Der V. Senat beurteilte die Abwasserbeseitigung als dem Zweckverband „eigentümliche und vorbehaltene Aufgabe“, weil eine Privatisierung in dem Sinne, dass die Aufgabe mit befreiender Wirkung auf einen privaten Dritten delegiert wird, nicht möglich sei. Zwar sehe § 18a Abs. 2a WHG die Möglichkeit einer solchen Aufgabenübertragung vor, das betreffende Bundesland im Streitfall (Brandenburg 1993) habe hiervon aber keinen Gebrauch gemacht.

Kritik der gegenwärtigen Rechtslage (I)

- BFH-Rechtsprechung führt zu einer ganz unterschiedlichen Besteuerung von Wasserbeschaffung, Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung.
- BFH-Rechtsprechung blockiert alle Reformüberlegungen zur Aufgabenübertragung an Private im Bereich der Abwasser- und Abfallübertragung, weil man die umsatzsteuerlichen Auswirkungen fürchtet.
- Kommunale Praxis weicht der BFH-Rechtsprechung aus, in dem privatrechtliche Gesellschaften eingeschaltet werden, die kraft Rechtsform Unternehmereigenschaft haben (aber keine Gemeinnützigkeit).
- Auch die Leistungsbeziehungen werden z.T. abweichend von der gesetzlichen Vorgabe ausgestaltet: Wird die eingeschaltete GmbH zwar nur als Erfüllungsgehilfe tätig, rechnet aber im eigenen Namen gegenüber den Abfallanlieferern (zzgl. USt) ab, ist dies steuerlich keine Umgehung (vgl. BFH v. 28.2.2002 BStBl. II 2003, 950). Die Finanzverwaltung hat ihre Einschalt-Erlasse inzwischen angepasst.

Kritik der gegenwärtigen Rechtslage (II)

- BFH-Rechtsprechung zur Einschaltung von Erfüllungsgehilfen widerspricht der früheren Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher und hoheitlicher Tätigkeit, die allein auf den Inhalt der Tätigkeit abstellte. Delegationsmöglichkeit zeigt den „privatwirtschaftlichen Charakter“ der Tätigkeit. Auch in der Praxis wird die Abfallbeseitigung überwiegend von privaten Unternehmen erledigt (1996: zu 55 %).
- BFH-Rechtsprechung führt zu Wettbewerbsverzerrungen auf dem Markt für Entsorgungsleistungen, zumindest am Markt für „Erfüllungsgehilfen“.

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben (I)

- Art. 13 MWStSystRL enthält bindende Vorgaben für das nationale USt-Recht
- Richtlinienwidrige Steuerbefreiung kann eine gemeinschaftsrechtswidrige Beihilfe nach Art. 87 EGV darstellen.
- Instrumente zur Durchsetzung des EU-Rechts: Unmittelbare Berufung einer Kommune auf MWStSystRL, Konkurrentenklage eines privaten Wettbewerbers, Beschwerde bei der EU-Kommission
- Gegenwärtig liegen der Kommission zwei Beschwerden des BDE gegen die Bundesrepublik Deutschland vor. EU Kommission hat inzwischen Fragenkatalog an die Bundesregierung gerichtet.

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben (II)

- Art. 13 MWStSystRL bestimmt: „Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, wenn sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Die Einrichtungen gelten für ihre Tätigkeiten als Steuerpflichtige, falls eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.
- Rechtsprechung des EuGH: „Ausübung öffentlicher Gewalt“ bestimmt sich nach der Handlungsform
- Größere Wettbewerbsverzerrung: Keine Definition durch EuGH, Handlungsspielraum der Mitgliedsstaaten

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben (III)

- Abfall und Abwasserbeseitigung im Rahmen der „öffentlichen Gewalt“? Ausnahmen von der ö.-r. Entsorgungspflicht, Öffnungsklausel, Zweckverbände mit privater Beteiligung
- Größere Wettbewerbsverzerrung durch Steuerprivileg? Monopolisierung schließt tatsächlichen Wettbewerb aus, aber: Wettbewerb um Tätigkeit als Erfüllungsgehilfe
- Mangelnde Steuerneutralität der gegenwärtigen Rechtslage wegen Nichtausweis von USt auf Eingangsleistungen?
- Ausblick: EU-Kommission arbeitet an RL-Vorschlägen zur Änderung der Unternehmereigenschaft der Einrichtungen des öffentlichen Rechts (Einschränkung des Art. 13 für bestimmte Tätigkeiten oder Streichung des Art. 13 in Verbindung mit neuen Steuerbefreiungen)

Rechtspolitische Alternativen zum Steuerprivileg (I)

- Bericht der Bundesregierung zur Modernisierungsstrategie für die deutsche Wasserwirtschaft und für ein stärkeres internationales Engagement v. 16.3.2006
- Vgl. auch FDP-Entschließungsanträge „Fairen Wettbewerb in der Entsorgungswirtschaft ermöglichen – Steuerprivilegien öffentlich-rechtlicher Unternehmen abschaffen“ v. 21.9.2006 und v. 20.6.2007
- Koalition hält am gegenwärtigen Rechtszustand fest (vgl. Koalitionsvereinbarung)

Rechtspolitische Alternativen zum Steuerprivileg (II)

- Auswirkungen einer Steuerpflicht bei KSt (und GewSt) unklar (denkbar ist auch Abkoppelung der KSt von der USt).
- Besteuerung von Gebühren mit Regelsteuersatz führt zu Mehrbelastungen für die Bürger durch 19% USt (anders bei vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen), gemindert durch Vorsteuereffekte, langfristige Wirkungen hängen von der weiteren Marktentwicklung ab.
- Übergang zur Steuerpflicht und Anwendung des ermäßigten Steuersatzes (7 %) würde die Mehrbelastung zwar deutlich senken, aber: MWStSystRL sieht bisher keinen ermäßigten Steuersatz für Abwasserbeseitigung vor (nur Wasserversorgung).
- Zusätzliche Probleme entstehen durch Ausschluss des Vorsteuerabzugs für Investitionen aus der Zeit vor Begründung der Unternehmereigenschaft, Ausweg: Optionsmodell

Exkurs: Neue Rechtsprechung zum Querverbund

- Im Rahmen von KSt und GewSt konnten bisher gewinnträchtige (z.B. Energieversorgung) und dauerdefizitäre kommunale Tätigkeiten (z.B. Bäder) steuerlich zusammengefasst werden (sog. Bäderrechtsprechung).
- Sog. steuerlicher Querverbund entlastet die Kommunen nach Ansicht des DStGB um ca. 1,5 Mrd. Euro pro Jahr.
- Steuersystematisch bestehen gegen den Querverbund grundsätzliche Bedenken, da dauerdefizitäre Betriebe nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen irrelevant sind (sog. Liebhaberei)
- BFH-Urteil v. 22.8.2007 versagt nunmehr den Querverbund im Rahmen einer kommunalen Holding durch Gewinnkorrektur mittels verdeckter Gewinnausschüttung)
- Ausgang des Parallelverfahrens zu BgA (Stadtbibliothek) noch offen.

Ausblick

- Koalition hält wegen Koalitionsvereinbarung an gegenwärtiger Rechtslage fest.
- Ausgang der Beschwerden bei der EU offen. Entscheidung des EuGH im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens ist erst in einigen Jahren zu erwarten.
- Entscheidung des EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens