

Gutachterliche Stellungnahme
zur Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts
auf dem Gebiet der Umsatzsteuer
im Tätigkeitsfeld der Abfallentsorgung

im Auftrag der

REMONDIS Assets & Services GmbH & Co. KG

erstattet

von

Univ.-Prof. Dr. iur. Roman Seer

Institut für Steuerrecht und Steuervollzug

Lehrstuhl für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum

Inhaltsverzeichnis

A. Gutachtenauftrag	1
B. Grundlagen des Unionsrechts	2
I. Umsatzsteuerlicher Belastungsgrund und Fundamentalprinzip der Wettbewerbsneutralität....	2
II. Besteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand	4
C. Die Steuerpflicht der Abfallentsorgung	7
I. Die Gleichheit der Besteuerung.....	7
II. Die Ausnahmen vom Grundsatz der gleichen Besteuerung	8
III. Wiederherstellung der Besteuerungsgleichheit.....	12
1. Funktion und Begriff des Wettbewerbs	12
2. Der Grundsatz des gesamtstaatlich zu betrachtenden Marktes	14
3. Der umfassende Wettbewerbsschutz und der hypothetische Wettbewerb	15
a) Schutz auch des potentiellen Wettbewerbs	15
b) Monopol der öffentlichen Hand als unbedingte Ausnahme vom Neutralitätsprinzip?	16
c) Keine Maßgeblichkeit eines lokalen Marktes	18
d) Wettbewerbsverzerrungen auch bei Tätigwerden im Innenverhältnis	20
4. Das Merkmal der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“	23
IV. Zusammenfassendes Ergebnis.....	23
D. Rechtsfolgen in Deutschland: Über § 2b UStG und das nationale Recht	24
I. Steuerpflicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts, § 2 Abs. 1 UStG	24
II. Ausnahmen von der Besteuerung, § 2b UStG.....	24
E. Zusammenfassung der Ergebnisse	26

A. Gutachtauftrag

Der Unterzeichner ist von der Auftraggeberin, einem weltweit agierenden Dienstleister u.a. auf dem Gebiet der Entsorgung und des Recyclings, betraut worden, ein Rechtsgutachten über die Umsatzsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts, die Leistungen der Abfallentsorgung erbringen, zu erstellen. Es stellt sich die Frage, ob unter Geltung der Vorschrift des § 2b UStG¹ Abfallentsorgungsleistungen, die juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringen, nach wie vor als nicht steuerbar qualifiziert werden dürfen, während Abfallentsorgungsleistungen von Unternehmen der Privatwirtschaft in vollem Umfang der Umsatzsteuerpflicht unterliegen. In Anknüpfung an die zu dem in der Vorgängerregelung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. verwendeten Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ vertretene Verwaltungsauffassung hält das BMF-Schreiben v. 16.12.2016² an dieser unterschiedlichen Behandlung auch unter der Nachfolgevorschrift des § 2b UStG fest. Mit diesem Rechtsgutachten soll geprüft werden, ob diese Rechtsauslegung mit der die Besteuerung der öffentlichen Hand unionsrechtlich determinierenden Vorschrift des Art. 13 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)³ unter Auswertung der Rechtsprechung des EuGH vereinbar ist. Dabei geht es insbesondere um die Frage, ob das hoheitliche Tätigwerden einer juristischen Person des öffentlichen Rechts auf dem Gebiet der Abfallentsorgung zu „größere Wettbewerbsverzerrungen“ i.S.v. Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL führt und damit juristisch zur Rückausnahme von der Ausnahme einer Nicht-Steuerpflicht von hoheitlichen Leistungen der öffentlichen Hand zwingt. In diesem unionsrechtlichen Licht wird abschließend die Neuregelung des § 2b UStG gespiegelt.

¹ Eingefügt durch Gesetz v. 2.11.2015, BGBl. I 1834. Die Vorschrift ist gem. § 27 Abs. 22 UStG auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt worden sind bzw. werden.

² BMF-Schreiben v. 16.12.2016, BStBl. I 2016, 1451, 1453, Rn. 25.

³ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006.

B. Grundlagen des Unionsrechts

I. Umsatzsteuerlicher Belastungsgrund und Fundamentalprinzip der Wettbewerbsneutralität

Das Umsatzsteuerrecht ist in der Europäischen Union nach Art. 113 AEUV durch die MwSt-SystRL weitgehend harmonisiert worden.⁴ Die Ausgestaltung der einzelstaatlichen Gesetze geht mittlerweile auf die in der MwStSystRL getroffenen Regelungen zurück. Dabei ist die Richtlinie gem. Art. 288 Abs. 3 AEUV hinsichtlich des zu erreichenden Ziels für den Mitgliedstaat verbindlich, wobei diesem jedoch die Wahl und Form der Mittel zur Umsetzung freistehen. Es ist daher für die Beantwortung der aufgeworfenen Frage sinnvoll, zunächst die europarechtlichen Regelungen herauszuarbeiten und darzustellen.

Nach Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL beruht das gesamte Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist; dies ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt werden. Auf dieser Basis hat sich heute die Auffassung durchgesetzt, dass die Umsatzsteuer ihrem Belastungsgrund nach eine *indirekte Verbrauchsteuer* ist⁵. Der Staat partizipiert mit der Umsatzsteuer an der sich durch den Konsum typischerweise am Markt offenbaren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers, des sog. Steuerträgers, der in der Anonymität des Markts verbleibt⁶. Der Belastungsgrund bestimmt auch den Charakter des Steuerpflichtigen i.S.d. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL, den das nationale Umsatzsteuerrecht in § 13a Abs. 1 Nr. 1 i.V. mit § 2 Abs. 1 UStG als Unternehmer zum Steuerschuldner macht. Die Steuerschuld ist formaler Natur und dient der verwaltungseffizienten Absicherung des Staates, dem es praktisch unmöglich ist, die Umsatzsteuer direkt beim Konsumenten zu erheben⁷. So formuliert auch der EuGH klarsichtig, dass Lieferer als „*Steuereinnahmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse*“ fungieren und die Mehrwertsteuer schulden, obwohl

⁴ *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Auflage 2015, § 17 Rn. 6.

⁵ Siehe nur *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 17 Rz. 10 m.w.N.

⁶ So plastisch *P.Kirchhof*, in Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 241.

⁷ Siehe *Klose*, Die Begriffe des Unternehmers und des Steuerpflichtigen im deutschen und europäischen Umsatzsteuerrecht, Diss. 2000, 20.

diese Verbrauchsteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird⁸. Die Umsatzsteuerschuldnerschaft des Unternehmers besitzt damit einen überschießenden Inhalt. Es soll nicht die sich im Umsatz zeigende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens, sondern die eines dem Staat unbekanntem Dritten abgeschöpft werden. Dazu wird der Unternehmer als Privatsubjekt in den Dienst genommen und erfüllt eine Inkassofunktion⁹.

Ein Fundamentalprinzip des Umsatzsteuerrechts ist das Prinzip der *Wettbewerbsneutralität*, das bereits in der Präambel der MwStSystRL wie folgt beschrieben wird:¹⁰

„Voraussetzung für die Verwirklichung des Ziels, einen Binnenmarkt zu schaffen, ist, dass in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern angewandt werden, durch die 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.“

Der EuGH hat das Neutralitätsprinzip in zwei Richtungen hin entfaltet¹¹. Zum einen ist der Unternehmer vollständig von der im Preis von Vorleistungen auf ihn überwälzten Umsatzsteuer zu entlasten; der Vorsteuerabzug i.S. des § 15 Abs. 1 UStG ist daher ein „integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer“¹². Zum anderen effektuiert der EuGH das Neutralitätsprinzip als Ausprägung des *Grundsatzes der Wettbewerbsgleichheit*. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln¹³. Diesen Grundsatz der Gleichbehandlung im

⁸ So EuGH, *Balocchi*, C-10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25; EuGH, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21.

⁹ Davon auszunehmen ist allerdings die Inanspruchnahme des Unternehmers für unentgeltliche Wertabgaben nach §§ 3 Abs. 1b, 9a UStG, weil der Unternehmer insoweit ausnahmsweise als Endverbraucher direkt besteuert wird.

¹⁰ Ausführlich zur Verankerung des Neutralitätsprinzips in den EG/EU-Richtlinien zur Mehrwertsteuer s. *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, Diss. 2015, S. 135 ff.

¹¹ Siehe *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 17 Rz. 23 m.w.N.

¹² So EuGH, *Uszodaepitö*, C-392/09, EU:C:2010:565, Rn. 34; EuGH, *Kommission/Ungarn*, C-274/10, EU:C:2011:530, Rn. 43.

¹³ EuGH, *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, Rn. 47 ff.; EuGH, *The Rank Group*, C-259/10, EU:C:2011: 719, Rn. 32 ff.

Umsatzsteuerrecht versteht der EuGH weit. Während ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität nur zwischen konkurrierenden Wirtschaftsteilnehmern in Betracht gezogen werden kann, kann ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung im Steuerbereich auch durch andere Arten der Diskriminierung gekennzeichnet sein, die Wirtschaftsteilnehmer betreffen, die nicht zwangsläufig miteinander konkurrieren, aber sich trotzdem in einer in anderer Beziehung vergleichbaren Situation befinden.

II. Besteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand

Eine indirekte Verbrauchsteuer kann allerdings auf eine gleichmäßig vollziehbare, verwaltungspraktikable Weise nicht jeden denkbaren Konsum erfassen. So ist es kaum möglich, Umsätze von Konsumenten untereinander (sog. Consumer-to-Consumer [C2C]) mit zumutbarem Verwaltungs- und Ermittlungsaufwand zu besteuern. Deshalb beschränken sowohl die MwSt-SyStRL als auch das deutsche UStG die Steuerbarkeit von Umsätzen auf Leistungen Steuerpflichtiger, die auch von der finanzbehördlichen Steueraufsicht (unter Vergabe einer Steuernummer) erfasst werden können. Diesen Personenkreis nennt § 2 Abs. 1 UStG „Unternehmer“. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG beschränkt die Steuerbarkeit von Umsätzen, die von „Unternehmern“ im Rahmen ihres Unternehmens, d.h. als Business-to-Consumer (B2C) oder als Business-to-Business (B2B) – Leistungen, ausgeführt werden. Die Folgen der Einstufung als „Unternehmer“ sind damit weitreichend: Wird eine Unternehmereigenschaft von vornherein abgelehnt, kommt eine Besteuerung mit der Umsatzsteuer i.d.R. nicht in Betracht. Wird die Unternehmereigenschaft bejaht, ist anhand der übrigen Tatbestandsmerkmale zu überprüfen, ob eine Steuer auch tatsächlich entsteht.

Die MwStSyStRL verwendet allerdings – anders als das deutsche Umsatzsteuergesetz – den Begriff des Unternehmers nicht. Vielmehr bezeichnet Art. 9 MwStSystRL die als „Steuereinsammlerin“ vom Staat in Anspruch genommenen Personen neutral als „*Steuerpflichtige*“ und definiert sie wie folgt:

Art. 9 MwStSystRL

(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

(2) ...

Nach Art. 9 Abs. 1 MwStSysRL ist zunächst jede natürliche oder juristische Person – also auch die juristische Person des öffentlichen Rechts –, soweit sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, eine „steuerpflichtige Person“. Dies entspricht dem systemtragenden Neutralitätsprinzip der Mehrwertsteuer (dazu bereits oben I.). Allerdings nimmt Art. 13 MwStSystRL aus diesem weit gespannten Personenkreis Einrichtungen des öffentlichen Rechts unter bestimmten Voraussetzungen wieder aus:

Art. 13 MwStSystRL

(1) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

(2) Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Artikeln 132, 135, 136, 371, 374 bis 377, dem Artikel 378 Absatz 2, dem Artikel 379 Absatz 2 sowie den Artikeln 380 bis 390 von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Der Hintergrund für diese Ausnahme besteht darin, dass die Umsatzsteuer jedenfalls dort nicht zu einer „Selbstbesteuerung“ des Staates führen soll, wo öffentlich-rechtliche Einrichtungen ihre originäre staatliche Aufgabe erfüllen und zudem kein nennenswerter Wettbewerb mit privatwirtschaftlichen Unternehmen existiert. In diesem mit Blick auf den Belastungsgrund der Umsatzsteuer *eng auszulegenden* Bereich geht die MwStSystRL davon aus, dass in der Inanspruchnahme derartiger staatlicher Leistungen (z.B. innere Sicherheit, Justiz u.ä.) typischerweise selbst dann kein „wirtschaftlicher Konsum“ vorliegt, wenn im Zusammenhang mit der erhaltenen Leistungen öffentlich-rechtliche Abgaben (insb. Gebühren oder Beiträge) vom Empfänger gezahlt werden.

Dass diese Ausnahme von der Steuerpflicht der durch öffentlich-rechtliche Einrichtungen erbrachten wirtschaftlichen Leistungen eng auszulegen ist, machen die beiden Unterabs. 2 und 3 des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL deutlich. Ungeachtet dessen, ob das jeweilige nationale Recht staatliche Leistungen im Bereich der Daseinsvorsorge als Ausübung „öffentlicher Gewalt“ definiert, sind die in Anhang I zur MwStSystRL genannten Leistungen der Daseinsvorsorge generell steuerpflichtig, sofern ihr Umfang nicht unbedeutend ist. Dies betrifft insbesondere etwa die Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie. Selbst wenn in diesem Bereich öffentlicher *Versorgung* ein staatliches (hoheitliches) Monopol bestehen sollte, ändert dieser Umstand an der Steuerpflicht der Leistungen der Daseinsvorsorge nichts.

Außerhalb des Bereichs der enumerativen Liste des Anhangs I zur MwStSystRL bleibt es allerdings ebenfalls nicht bei der Ausnahme von der Steuerpflicht öffentlich-rechtlicher Einrichtungen. Vielmehr ordnet in diesem Bereich Unterabs. 2 des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL ebenfalls eine *das Grundprinzip wiederherstellende Rückausnahme* an, sofern die fehlende Steuerbarkeit der Leistung der öffentlich-rechtlichen Einrichtung „zu größeren Wettbewerbsverzerrungen“ führen würde. Da die öffentliche *Entsorgung* im Unterschied zur Versorgung nicht im Anhang I der MwStSystRL genannt worden ist, muss für die Müllentsorgungsleistung öffentlich-rechtlicher Einrichtungen geprüft werden, ob es bei einer Nichtsteuerbarkeit ihrer Entsorgungsleistungen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen in der Relation zu privaten Entsorgungsunternehmen kommt.

C. Die Steuerpflicht der Abfallentsorgung

I. Die Gleichheit der Besteuerung

Die Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer durch Gleichbehandlung wird durch den *Grundsatz der Rechtsformneutralität* und den *Grundsatz der Strukturneutralität* verwirklicht.¹⁴ Der Grundsatz der Rechtsformneutralität bedeutet, dass eine Leistung unabhängig von der gewählten Rechtsform besteuert wird. Ob also eine natürliche Person oder eine juristische Person tätig wird, ist grundsätzlich unbeachtlich.¹⁵ Auch ist für die Umsatzbesteuerung unbeachtlich, ob eine juristische Person in privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Form unternehmerisch tätig wird. Die Strukturneutralität der Umsatzsteuer fordert, dass eine Besteuerung nicht davon abhängt, dass ein Unternehmer eine gewisse Organisationsform wählt. Es ist den Unternehmern vielmehr freigestellt, „das Organisationsmodell zu wählen, das ihnen, rein wirtschaftlich betrachtet, am besten zusagt“¹⁶. Ob also eine Leistungserbringung durch einen oder mehrere Unternehmer erfolgt, ob sich der Unternehmer Subunternehmer bedient oder die Leistung gegenüber dem Verbraucher selbst erbringt, kann damit für die Besteuerung nicht ausschlaggebend sein.

Art. 9 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL ist Ausdruck des Gedankens der Wettbewerbsneutralität, die rechtsform- und strukturunabhängig jeden als „Steuerpflichtigen“ deklariert, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Der unbestimmte Rechtsbegriff der wirtschaftlichen Tätigkeit wird in Art. 9 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL als Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers, Dienstleistenden, Urproduzenten, aber auch eines Angehörigen der freien Berufe oder vergleichbare Berufe konkretisiert. Zudem wird explizit die Überlassung von körperlichen und nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, etwa die Vermietung von Grundstücken – auch Parkplätzen – als wirtschaftliche Tätigkeit eingeordnet, die eine Unternehmerstellung begründet.

Unter Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL sind auch Dienstleistungen im Tätigkeitsfeld der Abfallentsorgung zu subsumieren. Die unter dem Oberbegriff Abfallentsorgung zusammengefassten Tätigkeiten setzen sich aus mehreren Elementen zusammen: Die Müllabholung als Abtransport

¹⁴ Zirkl, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, Diss. 2015, S. 96 ff.

¹⁵ EuGH, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 30.

¹⁶ EuGH, *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH*, C-275/11, EU:C: 2013:141, Rn. 31.

der Abfälle von der Abfallstelle, die Müllaufbereitung als Sortierung des Abfalls nach verwertbaren und nicht verwertbaren Materialien und die Müllverwertung bzw. Müllverbrennung. Der Abtransport von Abfällen stellt gegenüber demjenigen, dessen Abfall abtransportiert wird, eine Dienstleistung dar. Die Verwertung und Veräußerung des Abfalls beinhaltet Elemente des Erzeugens und Handelns. Wer auf dem Gebiet der Abfallentsorgung tätig wird, ist damit Steuerpflichtiger – bzw. Unternehmer – und unterliegt mit seinen Leistungen grds. der Umsatzsteuer.

II. Die Ausnahmen vom Grundsatz der gleichen Besteuerung

Werden Leistungen einzelner Steuerpflichtiger von der Besteuerung mit der Umsatzsteuer ausgenommen, liegt eine *rechtfertigungsbedürftige Ausnahme* vom Grundsatz der gleichen Besteuerung vor. Dabei ist eine Zulässigkeit einer Ausnahme daran zu messen, ob die Grundsätze der Rechtsformneutralität und der Struktureutralität gewahrt sind.

Für Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts sieht Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL eine Ausnahme von der Besteuerung vor, wenn diese Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die Ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Sie sollen insoweit nicht als Steuerpflichtige gelten. Ihre Umsätze wären also mangels Unternehmereigenschaft nicht umsatzsteuerbar. Nach dem Grundgedanken des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL ist die juristische Person des öffentlichen Rechts im Tätigkeitsfeld der Abfallentsorgung Steuerpflichtige, da sie wirtschaftliche Leistungen gegenüber Endverbrauchern erbringt. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz kommt gem. Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL nur dann in Betracht, wenn die Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig wird, wenn sie also solche Leistungen erbringt, die dem Kernbereich des Staates zuzuordnen sind. Den Gründen der MwStSystRL folgend, dass die Umsatzsteuer „so allgemein wie möglich erhoben werden soll“¹⁷ und dass Wirtschaftsteilnehmer mit gleichartigen Umsätzen nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen¹⁸, ist aufgrund der Abweichung vom Grundsatz der gleichen Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten eine enge Auslegung der

¹⁷ Erwägungsgrund Nr. 5 zur MwStSystRL.

¹⁸ Zum Verbot unterschiedlicher Behandlung bei gleichartigen Umsätzen EuGH, *Gregg*, C-216/97, EU:C:1990:390, Rn. 20.

Ausnahme des Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL vorzunehmen (siehe bereits oben unter B.II.).¹⁹

Wie diese enge Auslegung zu erfolgen hat, ist fraglich. Vor dem Hintergrund der *Rechtsform-* und *Strukturneutralität* ist aber stets darauf zu achten, dass eine Steuerfreistellung nicht über das zur Erzielung des Normzwecks Notwendige hinausgeht. Eine Auslegung darf auch nicht dergestalt erfolgen, dass nur solche Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ ausgeübt werden, die zur öffentlichen Gewalt im engen Sinne dieses Begriffes gehören.²⁰

Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL sieht zur Wahrung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität eine Rückausnahme vor: Selbst wenn eine Einrichtung des öffentlichen Rechts gem. Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL als „Nicht-Steuerpflichtige“ zu behandeln ist, gilt dies insoweit nicht, wie eine Steuerfreistellung zu *größeren Wettbewerbsverzerrungen* führen würde. Dadurch wird der Grundsatz des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL wieder hergestellt. Aus der Tatsache, dass es sich bei der Regelung in Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL um eine Wiederherstellung des Grundsatzes der allgemeinen umfassenden Besteuerung handelt, folgt, dass die Auslegung der den Grundsatz wiederherstellenden Rückausnahme – im Gegensatz zu der Ausnahmeregelung des Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL – nicht eng zu erfolgen hat.²¹ Dennoch muss der Steuerfreistellung von Einrichtung des öffentlichen Rechts ein Anwendungsbereich verbleiben, so dass Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL nicht lediglich Symbolcharakter ohne Wirkungsbereich zukommen darf.²² Der EuGH sieht daher eine *auf den Einzelfall bezogene*, der gerichtlichen Kontrolle zugängliche Beurteilung wirtschaftlicher Faktoren als notwendig an.²³ Der am Gesetzestext des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL orientierte Aufbau fordert an erster Stelle eine Prüfung, ob eine Einrichtung des öffentlichen Rechts auf dem Tätigkeitsfeld der Abfallentsorgung im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig wird.

Ob eine Einrichtung des öffentlichen Rechts handelt, entscheidet der EuGH danach, welcher Rechtsform die Einrichtung angehört. Damit wird der soeben angesprochene Grundsatz der

¹⁹ EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505, Rn. 60; EuGH, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 49.

²⁰ EuGH, *Kommission/Irland*, C-358/97, EU:C:2000:425, Rn. 39.

²¹ EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 60, 72.

²² EuGH, *Comune di Carpaneto Piacentino*, C-231/87 und C-129/88, EU:C:1989:381, Rn. 32; EuGH, *Taksatorringen*, EU:C:2003:621, Rn. 61 f.

²³ EuGH, *Comune di Carpaneto Piacentino*, C-231/87 und C-129/88, EU:C:1989:381, Rn. 32.

Rechtsformneutralität durchbrochen. Mit Blick auf die Formulierung des § 2b UStG ist zudem festzuhalten, dass die in Deutschland verwendete Bezeichnung „juristische Person des öffentlichen Rechts“ nicht identisch ist mit der in der Richtlinie formulierten „Einrichtung des öffentlichen Rechts“. Die unglückliche Formulierung des § 2b UStG wird vor allem in Anbetracht der Entscheidung *Saudaçor*²⁴ des EuGH deutlich. In dieser löst sich der EuGH von den nationalen Begriffen ab und prüft autonom anhand unionsrechtlicher Merkmale, ob eine juristische Person eine Einrichtungen des öffentlichen Rechts darstellt oder nicht.²⁵ Konkret bedeutet dies, dass auch eine juristische Person des Privatrechts unter bestimmten Voraussetzungen – etwa wenn 100% der Anteile an der privatrechtlich organisierten Gesellschaft von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gehalten werden und eine organschaftliche Verbindung zwischen juristischer und privater Person besteht – eine „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ sein kann.²⁶ Im Tätigkeitsfeld der Abfallwirtschaft ist dies dann relevant, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine Gesellschaft in privatrechtlich organisierter Form gründet und sich dieser zur Ausübung von Tätigkeiten bedient. In diesen Fällen ist anhand der in der Rechtsprechung des EuGH herausgestellten Merkmale zu prüfen, ob eine Einrichtung des öffentlichen Rechts i.S.v. Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL vorliegt. Soweit die Abfallbeseitigung nicht durch eine Eigengesellschaft, sondern durch einen kommunalen Eigenbetrieb in öffentlich-rechtlicher Rechtsform erfolgt, ist die Anwendbarkeit von Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL unproblematisch gegeben.²⁷

Für die Frage, ob die Betätigung auch im Rahmen der öffentlichen Gewalt erfolgt, ist nach der Rechtsprechung des EuGH darauf abzustellen, dass die Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelungen tätig wird.²⁸ Dies ist dann der Fall,

²⁴ EuGH, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733.

²⁵ EuGH, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 53 ff.

²⁶ EuGH, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 63, 67; die von *Reimer*, in: DStJG 32, 325, 338 geäußerte Auffassung, dass eine Beleihung von Unternehmen in Form des Privatrechts stets zu einer Nichtanwendbarkeit von Art. 13 MwStSystRL führt, ist damit nicht mehr haltbar.

²⁷ Zum Begriff des kommunalen Eigenbetriebs *Leicht*, in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon (Stand: 4/2016), Eigenbetrieb Rn. 1.

²⁸ EuGH, *Fazenda Pública*, C-446/98, EU:C:2000:691, Rn. 17, 19, 22; EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, EU:C:2008:50, Rn. 21; EuGH, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 70; EuGH, *Comune di Carpaneto Piacentino*, C-231/87 und C-129/88, EU:C:1989:381, Rn. 16.

wenn „die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst“²⁹. Handelt sie dagegen unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, scheidet mangels Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige aus.³⁰ Auch diese formalistische Betrachtung der Qualität der Rechtsgrundlage, aufgrund derer gehandelt wird, durchbricht den *Grundsatz der Rechtsformneutralität*.

Ob eine öffentlich-rechtliche Sonderregelung und damit hoheitliche Befugnisse vorliegen, ist mangels unionsrechtlicher Harmonisierung des Verwaltungsrechts anhand des nationalen Rechts unter Beachtung der zu diesem Merkmal bestehenden Rechtsprechungsgrundsätze des EuGH zu beurteilen.³¹ Vor dem Hintergrund des unterschiedlichen Verständnisses von „öffentlicher Gewalt“ in den einzelnen Mitgliedstaaten ist diese Herangehensweise zwar verständlich.³² Sie hat jedoch zur Folge, dass jeder einzelne Mitgliedsstaat die Möglichkeit hat, autonom zu bestimmen, ob eine Tätigkeit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts vorbehalten ist oder nicht. Ob dieser handlungsformbezogene Ansatz mit dem Telos von Art. 13 MwStSystRL vereinbar ist, erscheint vor allem unter dem Aspekt der *Rechtsformneutralität* fraglich.³³ Zwingend ist diese staatsaufgabenbezogene Abgrenzung ebenfalls nicht.³⁴ Systemgerechter wäre eine Anknüpfung an die erbrachte Leistung als solche, die vom EuGH aber nicht vorgenommen wird. Es verbleibt daher zunächst bei der Prüfungsreihenfolge des EuGH. Der Verstoß gegen den Grundsatz der *Rechtsformneutralität* wird aber noch im Rahmen des Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL zu werten sein.

Für die Behandlung der öffentlichen Hand als Nicht-Steuerpflichtige ist also zu prüfen, ob die öffentliche Hand im Rahmen der eigens für sie geltenden Sonderregelungen tätig wird, wenn sie auf dem Gebiet der Entsorgung Leistungen erbringt. Das Abfallwesen ist in Deutschland auf Bundesebene im Kreislaufwirtschaftsgesetz (KrWG) und auf Landesebene – stellvertretend

²⁹ EuGH, *Fazenda Pública*, C-446/98, EU:C:2000:691, Rn. 24.

³⁰ EuGH, *Fazenda Pública*, C-446/98, EU:C:2000:691, Rn. 17; *Isle of Wight*, C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 21; EuGH, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 70.

³¹ *Wiesch*, Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand, Diss. 2016, 83 m.w.N.; *Hüttemann*, UR 2017, 129, 131.

³² *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG (Stand: Mai 2016), § 2b Rn. 58, dazu auch im folgenden Satz.

³³ Zum handlungsformbezogenen Ansatz des EuGH *Wiesch*, Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand, Diss. 2016, 84-87; zur Notwendigkeit der Besteuerung von Leistungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts allgemein *Englisch* in: Tipke/Lang, Steuerrecht (22. Auflage 2015), § 17 Rn. 54 m.w.N.

³⁴ *Seer/Klemke*, BB 2010, 2015.

wird nur auf die Regelungen des Landes Nordrhein-Westfalen geschaut – in den Landesabfallgesetzen (LAbfG NRW) geregelt. § 20 KrWG weist den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern die Aufgabe zu, die auf ihrem Gebiet anfallenden Abfälle aus Privathaushalten zu verwerten oder zu beseitigen. Wer öffentlich-rechtlicher Entsorgungsträger ist, wird gem. § 17 Abs. 1 S. 1 KrWG durch Landesrecht geregelt. § 5 Abs. 1, Abs. 6 LAbfG NRW³⁵ bestimmt die Kreise, kreisfreien und kreisangehörigen Städte als öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger i.S.d. KrWG.³⁶ Gem. § 22 S. 1 KrWG ist es den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern zwar möglich, Dritte mit der Erfüllung ihrer Pflichten zu beauftragen. Dabei bleiben die Entsorgungsträger aber letztverantwortlich für die sich aus dem KrWG ergebenden Pflichten (§ 22 S. 2 KrWG); kommt also der Dritte, dem die Pflichtenerfüllung übertragen worden sind, diesen nicht nach, hat der Entsorgungsträger öffentlich-rechtlich für die Abfallbeseitigung und -verwertung einzustehen.³⁷ Die Vorschriften des KrWG und LAbfG NRW weisen also dem öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger die Pflichten aus der Abfallbeseitigung und -verwertung zu. Betätigt sich eine Kommune auf dem Gebiet der Abfallbeseitigung, liegt folglich ein Tätigwerden aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorschriften vor, so dass in Anknüpfung an die Rechtsprechung des EuGH von einer hoheitlichen Tätigkeit auszugehen ist. Folglich wird eine juristische Person des öffentlichen Rechts im Tätigkeitsfeld der Abfallentsorgung gem. Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig. Ihre Leistungen unterliegen damit grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer.

III. Wiederherstellung der Besteuerungsgleichheit

1. Funktion und Begriff des Wettbewerbs

Die Privilegierung der öffentlichen Hand wird vielfach kritisiert.³⁸ So muss, damit die *Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer* gewährleistet ist, eine Besteuerung der öffentlichen Hand

³⁵ Die Verweise des LAbfG NRW in das Bundesrecht beziehen sich noch auf die im Wesentlichen regelungsidentischen Vorgängervorschriften des KrWG, nämlich die des KrW-/AbfG; zur Regelungsidentität etwa *Schoch*, in: Jarass/Petersen, KrWG (2014), § 20 Rn. 11 und *Queitsch*, in: Schmehl, GK-KrWG (2013), § 22 Rn. 3. Durch die Umstellung des Gesetzestextes kommt es daher zu einigen redaktionellen Fehlverweisen im LAbfG NRW.

³⁶ Nicht in allen Bundesländern erfolgt die Übertragung durch Landesgesetz auf die (Land-)Kreise und kreisfreien Städte; zum Teil werden auch kreisangehörige Gemeinden und Verbände verpflichtet; s. *Schoch*, in: Jarass/Petersen, KrWG (2014), § 20 Rn. 28 und *Queitsch*, in: Schmehl, GK-KrWG (2013), § 22 Rn. 6.

³⁷ Zu den Fallgestaltungen *Schoch*, in: Jarass/Petersen, KrWG (2014), § 20 Rn. 4.

³⁸ Einen guten Überblick über die verschiedenen Argumentationen bietet *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, Diss. 2015, S. 101 f.

dann erfolgen, wenn der Wettbewerb verzerrt oder beeinträchtigt wird. Dem in Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL bezeichneten Korrektiv der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ kommt daher wesentliche Bedeutung zu. Es stellt den *Grundsatz der steuerlichen Neutralität* (siehe oben B.I.)³⁹ wieder her und wirkt damit als Einschränkung des eben weit ausgelegten Begriffes der „Tätigkeit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ und der damit verbundenen Verletzung des *Grundsatzes der Rechtsformneutralität*. Daher sieht auch der EuGH vor, dass die Auslegung der größeren Wettbewerbsverzerrungen – im Gegensatz zu Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL – nicht eng zu erfolgen hat.⁴⁰ Dies ist konsequent, denn das Ziel der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, soweit möglich, sämtliche Leistungen an Letztverbraucher zu besteuern, kann nur dann erreicht werden, wenn Ausnahmen von diesem Grundsatz eng und Rückausnahmen weit ausgelegt werden. Wie oben unter C.II. bereits erläutert, ist dafür eine Betrachtung des konkreten Einzelfalls und seiner wirtschaftlichen Faktoren notwendig. Im Folgenden wird daher unter der Darstellung, wann größere Wettbewerbsverzerrungen anzunehmen sind, das konkrete Tätigkeitsfeld der Abfallwirtschaft in den Blick genommen.

Eine Freistellung staatlicher Leistungen von der Umsatzsteuerpflicht ist dann nicht mit dem *Grundsatz der Wettbewerbsneutralität* vereinbar, wenn private Wirtschaftsteilnehmer zu vergleichbaren Bedingungen – und sei es nur durch verwaltungsrechtliche Genehmigung – am Markt tätig werden können.⁴¹ Ein derartiges „Wettbewerbsverhältnis“ ist dann gegeben, wenn sich private Wirtschaftsteilnehmer und Einrichtungen des öffentlichen Rechts mit identischen Leistungen gegenüberstehen.⁴² Dabei ist eine Leistung dann als identisch anzusehen, wenn sie im Wesentlichen vergleichbar ist.⁴³ Zu enge Anforderungen sind aber nicht zu stellen. Insbe-

³⁹ EuGH, *Halifax u.a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 92.

⁴⁰ EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 60, 72.

⁴¹ EuGH, *Comune di Carpaneto Piacentino*, C-231/87 und C-129/88, EU:C:1989:381, Rn. 22; EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 45.

⁴² EuGH, *Comune di Carpaneto Piacentino*, C-231/87 und C-129/88, EU:C:1989:381, Rn. 22; EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 45; s.a. *Wiesch*, Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand, Diss. 2016, 108.

⁴³ EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 45.

sondere sind solche Unterschiede unbeachtlich, die sich gerade daraus ergeben, dass ein privatwirtschaftliches Unternehmen und keine öffentliche Einrichtung tätig wird.⁴⁴ Ob die Abfallabholung und -verwertung durch einen Privaten oder die öffentliche Hand erfolgt, ist für den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung unbeachtlich, so dass im Bereich der Abfallwirtschaft davon auszugehen ist, dass ein Wettbewerbsverhältnis zwischen den privaten Entsorgern und den kommunalen Einrichtungen besteht.

2. Der Grundsatz des gesamtstaatlich zu betrachtenden Marktes

Vergleichbare Leistungen können nur dann im Wettbewerb zueinander stehen, wenn sie auf einem gemeinsamen Markt angeboten werden. Besteht ein solcher von vornherein nicht, ist auch eine Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen nicht gegeben. Es ist daher notwendig, einen räumlichen Bereich zu bestimmen, der auf Wettbewerbsverzerrungen untersucht wird. Mit der Grundsatzentscheidung der Großen Kammer des EuGH in der Rechtssache *Isle of Wight*⁴⁵ hat sich eine gesamtstaatlich globale Betrachtung zur Bestimmung größerer Wettbewerbsverzerrungen durchgesetzt, die den gesamtstaatlichen Wettbewerb im objektiven Sinne schützt.⁴⁶ Abzustellen ist nicht auf einen abgegrenzten wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich – einen sogenannten lokalen Markt –, sondern es ist zugunsten der Wettbewerbsneutralität an die jeweilige ausgeübte Tätigkeit im gesamten Staatsgebiet anzuknüpfen.⁴⁷ Grund ist zum einen, dass eine isolierte Betrachtung des jeweiligen lokalen Marktes zu ungleichen Behandlungen nicht nur zwischen privaten Wirtschaftsteilnehmern und Einrichtungen des öffentlichen Rechts, sondern auch zwischen Einrichtungen des öffentlichen Rechtes untereinander führt.⁴⁸ Zum anderen ist für die Beurteilung von Wettbewerbsverzerrungen stets eine „systematische Neubewertung auf der Grundlage oft komplexer wirtschaftlicher Analysen der Wettbewerbsbedingungen“ auf jedem Markt notwendig.⁴⁹ Eine derartige Verfahrensweise ist streitanfällig, unpraktikabel und

⁴⁴ Zu denken ist etwa daran, dass eine identische Leistung nicht deswegen verneint werden kann, weil die Gegenleistung des Privaten durch Vertrag und nicht durch eine Satzung o.ä. begründet wird.

⁴⁵ EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, EU:C:2008:505.

⁴⁶ *Reimer*, in: DSJG 32, 325, 341.

⁴⁷ EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 13, 42, 45 f.

⁴⁸ EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 45 f.

⁴⁹ EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 47-51, das wörtliche Zitat entstammt Rn. 49.

vor allem höchst unsicher. Da aber Rechtsakte der Gemeinschaft und damit auch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie für die Betroffenen vorhersehbar und eindeutig sein müssen, kommt unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit das Abstellen auf einen lokalen Markt ebenfalls nicht in Betracht.⁵⁰ Insbesondere kommt es nicht darauf an, dass ein privater Wirtschaftsteilnehmer im räumlichen Hoheitsbereich der wirtschaftlich identisch tätigen Gemeinde aktiv wird, um eine Wettbewerbsverzerrung zu begründen. Es reicht vielmehr schon aus, wenn der Private lediglich irgendwo auf dem Staatsgebiet eine vergleichbare Tätigkeit aufnimmt. Das bedeutet, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts bereits dann wieder - zur Herstellung der steuerlichen Neutralität – mit ihren Leistungen auf dem Gebiet der Abfallentsorgung und -verwertung als Steuerpflichtige zu behandeln ist, wenn auch nur irgendwo in Deutschland ein Privater eine vergleichbare Tätigkeit ausübt.

3. Der umfassende Wettbewerbsschutz und der hypothetische Wettbewerb

a) Schutz auch des potentiellen Wettbewerbs

Die Frage, ob die Annahme von Wettbewerbsverzerrungen bereits einen tatsächlichen Markteintritt des privaten Wirtschaftsteilnehmers voraussetzt oder ob der Markteintritt nur hypothetisch möglich sein muss, war lange Zeit in der Literatur umstritten.⁵¹ Folgte man erster Verständnisalternative, wäre eine Einrichtung des öffentlichen Rechts erst dann als Steuerpflichtige zu behandeln, wenn ein privater Marktteilnehmer vergleichbare Leistungen anbietet. Die Steuerpflicht der juristischen Person wäre also nur in einem tatsächlichen Wettbewerbsverhältnis zu bejahen. Entscheidet man zugunsten der zweiten Alternative, ist eine Einrichtung des öffentlichen Rechts bereits unabhängig davon Steuerpflichtige, ob ein tatsächliches Wettbewerbsverhältnis besteht. Auch hier ist die Grundsatzentscheidung *Isle of Wight* heranzuziehen, die sich zugunsten des *potentiellen Wettbewerbs* entscheidet: In Anbetracht der *Systematik der Ausnahmeregelung* des Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL und der Rückausnahme des Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL besteht die Notwendigkeit, bereits dann größere Wettbewerbsverzerrungen anzunehmen, wenn zwar keine reale Marktteilnahme gegeben, aber ein potentieller Markteintritt eines Privaten möglich ist.⁵² Auch das Vorhandensein einer steuerentlasteten

⁵⁰ Zur Rechtssicherheit der Rechtsakte der Gemeinschaft EuGH, *Halifax u.a.*, C-255/02; EU:C:2006:121, Rn. 72.

⁵¹ Statt vieler nur *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, 174 f.

⁵² EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505, Rn. 60 f.

Einrichtung des öffentlichen Rechts auf einem bestimmten Markt könnte einen privaten Wirtschaftsteilnehmer bereits aus wirtschaftlichen Gründen davon abhalten, in den Markt einzutreten, etwa weil er mit seinen Preisen nicht konkurrenzfähig ist.⁵³ Problematisch ist, dass der EuGH für Fälle eine Einschränkung vorsieht, in denen zwar eine theoretische Möglichkeit eines Markteintritts durch einen privaten Wirtschaftsteilnehmer besteht, diese jedoch durch kein objektives Indiz und keine Marktanalyse belegt ist.⁵⁴ Dies ist vor allem in den Fällen konfliktträchtig, in denen eine rechtliche Monopolstellung der öffentlichen Hand besteht, die es dem privaten Wirtschaftsteilnehmer von vornherein rechtlich unmöglich macht, im entsprechenden Markt tätig zu werden.

b) Monopol der öffentlichen Hand als unbedingte Ausnahme vom Neutralitätsprinzip?

Unter einer Monopolstellung versteht man eine Marktsituation, in der es für ein Gut nur einen Anbieter bzw. nur einen Abnehmer gibt. Ist kraft Gesetzes nur eine staatliche Einrichtung dazu berechtigt, Leistungen zu erbringen und sind die Bürger dazu verpflichtet, die Leistung nur von staatlicher Stelle zu beziehen, hat die öffentliche Hand auf diese Leistung folglich ein Monopol. Auf dem Gebiet der Abfallwirtschaft weist – wie bereits erläutert – § 20 KrWG den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern die Aufgabe und Verantwortung der Abfallentsorgung und -verwertung bei Abfällen aus privaten Haushalten zu. Zwar erlaubt § 22 KrWG („können“) eine Übertragung der Entsorgungsverpflichtungen dergestalt, dass ein Dritter mit der Erledigung der Abfallentsorgung beauftragt werden kann; eine Verpflichtung zur Übertragung auf Dritte ist dem allerdings nicht zu entnehmen.⁵⁵ Auch bleibt der öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger gem. § 22 S. 2 KrWG stets Letztverantwortlicher. Diese Regelungen werden flankiert durch § 17 Abs. 1 S. 1 KrWG, der den privaten Haushalten eine *Überlassungspflicht* aufbürdet nach der diese den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern den im Haushalt angefallenen Abfall zu überlassen haben. Durch Landes- und Kommunalvorschriften kann zudem ein *Anschluss-*

⁵³ EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505, Rn. 62; auch Generalanwältin Kokott, Schlussantrag, *Hutchison 3G*, C-369/04, EU:C:2006:523, Rn. 131.

⁵⁴ EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505, Rn. 64.

⁵⁵ Zur Übersicht *Diekmann*, in: Jarass/Petersen, KrWG (2014), § 22 Rn. 25; *Klement*, in: Schmehl, GK-KrWG (2013), § 22 Rn. 15.

und *Benutzungszwang* bestehen.⁵⁶ Folglich steht den öffentlichen Verwaltungsträgern ein Entsorgungsmonopol⁵⁷ zu, das durch Landesgesetze im Regelfall den kommunalen Gebietskörperschaften übertragen wird und nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich den Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft i.S.v. Art. 28 Abs. 2 S. 1 GG zuzurechnen ist.⁵⁸

Manche Stimmen gehen vor dem Hintergrund, dass das Bestehen eines Monopols zugunsten der öffentlichen Hand jedem privaten Wirtschaftsteilnehmer das Anbieten seiner Leistung rechtlich unmöglich macht, davon aus, dass eine Wettbewerbsverzerrung nicht mehr möglich, nicht mehr real sei.⁵⁹ Denn in diesen Fällen könne nicht die Gefahr bestehen, dass gleich leistungsfähige Verbraucher unterschiedlich belastet sind.⁶⁰ Dieser Schluss ist aber zu vorschnell gezogen. So kann nicht aus dem reinen Bestehen eines Monopols darauf geschlossen werden, dass keine Wettbewerbsverzerrungen vorliegen. Wenn nämlich trotz Monopols die Möglichkeit – potentieller Wettbewerb (siehe oben a)! – besteht, dass gleich leistungsfähige Verbraucher unterschiedlich belastet werden, kann auch das Monopol der öffentlichen Hand kein taugliches Kriterium für die Aufhebung des Neutralitätsprinzips sein. Eine Steuerfreistellung der öffentlichen Hand kommt selbst bei Vorliegen eines Monopols nur dann in Betracht, wenn dadurch keine unterschiedliche Belastung von Verbrauchern entsteht.

Die Abfallwirtschaft bildet dafür ein Paradebeispiel. Geht man nämlich von dem BMF-Schreiben vom 16.12.2016⁶¹ aus, wonach die Abfallentsorgung durch die Kommune nicht steuerbar, dieselbe Tätigkeit von einem privaten Wirtschaftsteilnehmer aber steuerbar und steuerpflichtig sein soll, liegt eine unterschiedliche Belastung von Verbrauchern mit identischer Leistungsfähigkeit vor: Organisiert die Kommune die Abfallabholung und Entsorgung in einem Eigenbetrieb, erhebt sie vom Bürger Gebühren, die nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Das heißt, die Gemeinde muss lediglich die Kosten decken, die ihr im Rahmen des Eigenbetriebes entstehen und diese auf den Bürger umlegen. Überträgt sie die Abfallabholung und -entsorgung auf einen

⁵⁶ Karpenstein/*Dingemann*, in: Jarass/Petersen, KrWG (2014), § 17 Rn. 65.

⁵⁷ *Schoch*, in: Jarass/Petersen, KrWG (2014), § 20 Rn. 2 (m.w.N.).

⁵⁸ BVerfG v. 23.11.1988, 2 BvR 1619, 1628/83, BVerfGE 79, 127, 156 f.; BVerfG v. 18.05.2014, 2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, 370, 401; einen guten Überblick bietet *Schink*, in: Schink/Verstyl, KrWG (2012), § 20 Rn. 29 ff.

⁵⁹ *Wiesch*, Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand, Diss. 2016, 115 ff.; *Hüttemann* UR 2017, 129, 132 f.; Generalanwältin Kokott, Schlussantrag, *Hutchison 3G*, C-369/04, EU:C:2006:523, Rn. 131-139.

⁶⁰ So *Zirkl*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäischen Besteuerungsprinzip, Diss. 2015, S. 102.

⁶¹ BMF-Schreiben v. 16.12.2016, BStBl. I 2016, 1451, 1453, Rz. 25.

privaten Entsorger und dieser berechnet im Außenverhältnis gegenüber dem Verbraucher seine Entsorgungsleistung, unterliegt diese in vollem Umfang der Umsatzsteuer. Aber selbst dann, wenn der privatwirtschaftliche Entsorgungsunternehmer diese Leistung rechtlich nur im Innenverhältnis der Gemeinde gegenüber erbringt, wird die Gesamtleistung gegenüber dem Endverbraucher mit Umsatzsteuer belastet. Selbst wenn das private Unternehmen lediglich seine Selbstkosten decken sollte und diese identisch zu denen der Kommune für die vergleichbare Tätigkeit sind, verteuert sich der Endverbrauch aufgrund der umsatzsteuerlichen Belastung der privatwirtschaftlichen Leistung. Mangels unternehmerischer Tätigkeit – denn die Kommune wird im Bereich der Abfallentsorgung als Nicht-Steuerpflichtige behandelt – kann die Kommune die vom privaten Unternehmer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nämlich nicht als Vorsteuer gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG abziehen und wird diese daher auf den privaten Endverbraucher umlegen.

Folglich werden Verbraucher mit identischer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit einer divergierenden steuerlichen Belastung unterworfen. Damit entstehen nicht nur trotz eines Monopols Wettbewerbsverzerrungen. Es wird zusätzlich der *Grundsatz der Struktureutralität* der Umsatzsteuer verletzt. Zumindest erhöht sich der Preis für diejenige Leistung, die sich der Zwischenschaltung eines Subunternehmers, nämlich des privaten Entsorgungsunternehmers, bedient. Soll der private Entsorger mit dem Eigenbetrieb der Behörde konkurrenzfähig sein, muss er dessen Selbstkosten unter Beachtung der Mehrwertsteuerfreiheit unterbieten. Jedenfalls ist es für die Kommune nicht mehr steuerneutral, wenn sie sich eines privatwirtschaftlichen Entsorgungsunternehmens bedient, das ihr – etwa aufgrund eines gesteigerten know how in der Privatwirtschaft – ohne Berücksichtigung der Mehrwertsteuerfreiheit sinnvoller und letztlich wirtschaftlicher erscheint. Im Ergebnis muss also festgehalten werden, dass trotz Monopolstellung der öffentlichen Hand eine Ungleichbehandlung gleich leistungsfähiger Letztverbraucher im Bereich der Abfallwirtschaft besteht. In der Folge ist damit eine Wettbewerbsverzerrung trotz Monopol eindeutig zu bejahen.

c) Keine Maßgeblichkeit eines lokalen Marktes

Einige Stimmen in der Literatur wollen aus der Judikatur des EuGH lesen, dass bei Vorliegen eines Monopols nicht mehr der gesamtstaatliche Markt zu betrachten ist, sondern nur der lokale,

vom Monopol betroffene Markt maßgeblich sei.⁶² Dies hätte zum einen zur Folge, dass der Staat durch die räumliche Begrenzung eines Monopols die Möglichkeit hat, den zu betrachtenden Markt i.S.d. *Isle of Wight*-Entscheidung einzugrenzen. Zum anderen bedeutete dies ganz praktisch, dass die oben dargestellten Wettbewerbsverzerrungen zwischen zwei kommunalen Entsorgungsverpflichteten unbedeutend wären, da für die Beurteilung des Vorliegens von Wettbewerbsverzerrungen stets nur der lokale Markt einer Gemeinde maßgeblich wäre und auf diesem mangels unterschiedlicher Ausgestaltung der Abfallentsorgung keine divergierenden Belastungen von Endverbrauchern vorlägen.

Zurück geht diese Auffassung auf das neun Monate vor der Entscheidung *Isle of Wight* ergangene Urteil des EuGH in der Sache *Götz*.⁶³ Dort ging es um die Frage, ob eine Milchquoten-Verkaufsstelle Steuerpflichtige gem. Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL ist und welcher räumliche Bereich für diese Beurteilung herangezogen wird: der abgegrenzte Markt auf dem die jeweilige Milchquoten-Verkaufsstelle tätig wird oder – wie in der späteren Entscheidung *Isle of Wight* – der gesamtstaatliche Markt. Der EuGH entschied sich dafür, dass für die Bestimmung größerer Wettbewerbsverzerrungen nicht auf den gesamtstaatlichen Markt, sondern nur auf den jeweiligen Tätigkeitsbereich einer Milchquotenverkaufsstelle abzustellen sei.⁶⁴ Er begründete dies damit, dass Milchquoten nicht landesübergreifend, sondern nur innerhalb des Bereiches einer Milchquoten-Verkaufsstelle und nicht durch andere Wirtschaftsteilnehmer, sondern nur durch die Milchquoten-Verkaufsstelle selbst übertragen werden können.⁶⁵ Daher, folgerte der EuGH, dass im Übertragungsbereich einer Milchquoten-Verkaufsstelle keine Wettbewerbssituation bestehe.⁶⁶

Dieses Urteil stellt allerdings aufgrund seines Sachverhaltes eine Singularität dar und ist weder auf die Abfallwirtschaft übertragbar noch verallgemeinerungsfähig. Schon gar nicht darf aus diesem Urteil der Schluss gezogen werden, dass der jeweilige Mitgliedsstaat durch räumliche

⁶² *Wiesch*, Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand, Diss. 2016, 115 ff.; *Hüttemann* UR 2017, 129, 132 f.

⁶³ EuGH, *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789.

⁶⁴ EuGH, *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789, Rn. 46.

⁶⁵ EuGH, *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789, Rn. 44.

⁶⁶ EuGH, *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789, Rn. 44.

Monopole den für Wettbewerbsverzerrungen zu betrachtenden Markt bestimmen kann.⁶⁷ So ist bereits der Sachverhalt, der der *Götz*-Entscheidung zugrunde lag, atypisch und nicht mit anderen wirtschaftlich gelagerten Sachverhalten vergleichbar.⁶⁸ Die durch die Milchquotenverkaufsstellen zur Verfügung gestellten „Milchquoten“ sind keine konsumierbaren Güter im eigentlichen Sinne, sondern stellen lediglich das Produkt gesetzlicher Marktbeschränkungen im Sinne von staatlich geschaffenen Obergrenzen dar – für sie besteht von vornherein kein offener Markt, auf dem ein Handel möglich ist. Der Milchquotenhandelsmarkt existiert daher nur als *Selbstzweck*. Daher darf das Urteil des EuGH nicht als Einfallstor missverstanden werden, dass eine durch das nationale Recht geschaffene Monopolstellung öffentlich-rechtlicher Einrichtungen automatisch den zu betrachtenden Markt eingrenzen kann. Dies ist nur ausnahmsweise dann möglich, wenn eine wirtschaftliche Betrachtung dazu führt, dass der Austausch von Leistungen auf einem speziell geschaffenen Markt und nur innerhalb seiner räumlichen Sphäre möglich ist. Folglich kommt es im Bereich der Abfallwirtschaft nicht auf einen lokalen Markt an, der auf das jeweilige Gebiet des verpflichteten öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgers beschränkt ist, sondern es ist auf den Grundsatz der durch die Große Kammer des EuGH später getroffenen *Isle of Wight*-Entscheidung zu rekurrieren, die stets eine gesamtstaatliche Betrachtung vorschreibt.

d) Wettbewerbsverzerrungen auch bei Tätigwerden im Innenverhältnis

Fraglich ist, ob es auch zu Wettbewerbsverzerrungen kommen kann, wenn ein Privater im Innenverhältnis eine Leistung an eine Einrichtung des öffentlichen Rechts erbringt, im Außenverhältnis aber die öffentliche Hand dem Bürger mit einer Leistungserbringung gegenübertritt.⁶⁹ Diese Konstellation ermöglicht im Abfallentsorgungsrecht § 22 S. 1 KrWG, wenn der private Entsorger lediglich Erfüllungsgehilfe des letztverantwortlichen kommunalen Entsorgungsträgers wird.⁷⁰ Mit Blick auf die jüngst veröffentlichte Entscheidung des EuGH v.

⁶⁷ So nämlich *Wiesch*, Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand, Diss. 2016, 119; *Hüttemann* UR 2017, 129, 132 f.

⁶⁸ *Wagner*, UVR 2008, 335, 339 spricht von einem „Sonderfall“.

⁶⁹ Im Innenverhältnis zwischen Kommune und privatem Entsorger wird regelmäßig ein privatrechtlicher Werkvertrag vorliegen, siehe *Schink*, in: *Schink/Versteyl*, KrWG (2012), § 22 Rn. 28.

⁷⁰ Zum privatrechtlichen Entsorger als Erfüllungsgehilfen *Dieckmann*, in: *Jarass/Petersen*, KrWG (2014), § 22 Rn. 24; wohl ebenso *Klement*, in: *Schmehl*, GK-KrWG (2013), § 22 Rn. 81 f.; *Schink*, in: *Schink/Versteyl*, KrWG (2012), § 22 Rn. 24, 27.

19.1.2017 in der Rechtssache *National Roads Authority*⁷¹ könnte man an einem Wettbewerbsverhältnis zweifeln. In dieser Entscheidung befasste sich der EuGH mit der Frage, ob die durch die National Road Authority (NRA) – die nationale irische Straßenbehörde – erhobene Straßenmaut der Umsatzsteuer unterliegt.⁷² Die NRA hatte die Befugnis, Mautgebühren zu erheben, für acht von zehn Straßen auf private Dritte übertragen, so dass man daran denken könnte, dass identische Leistungen am Markt durch die NRA und die privaten Mauteintreiber angeboten werden und daher Wettbewerbsverzerrungen entstehen könnten.⁷³ Die Möglichkeit, die Straßen an die Verkehrsteilnehmer zu überlassen, verblieb aber allein bei der NRA. Zwar verpflichteten sich die privaten Mauteintreiber im Gegenzug durch privatrechtliche Verträge, gewisse Aufgaben und Kosten bis hin zur Verwaltung der Straße *für die NRA* zu übernehmen. Im Innenverhältnis erbrachten also die Privaten eine Inkassoleistung und Verwaltungsleistungen an die NRA. Der wirtschaftliche Gehalt der Straßenüberlassung und damit auch die wirtschaftliche Grundlage für die Entstehung der Maut lag aber allein in der Hand der NRA.

Der EuGH entschied (abweichend vom Schlussantrag des Generalanwalts), dass kein Wettbewerbsverhältnis zwischen der NRA und den einzelnen Betreibern gegeben sei.⁷⁴ Er begründet seine Entscheidung damit, dass der einzelne private Wirtschaftsteilnehmer nur dann die Möglichkeit habe, eine Maut auf einer Straße zu erheben, wenn er mit der NRA einen entsprechenden Vertrag schließt, wobei die NRA stets als Letztverantwortliche verbleibe und tätig werden müsse, wenn der private Betreiber seinen vertraglichen Pflichten nicht nachkomme.⁷⁵ Wird nur die technische Erhebung der Maut auf den Dritten übertragen, wird die „Tätigkeit der Bereitstellung von Straßenanlagen gegen Zahlung einer Maut, *die sich also nicht auf die Erhebung von Mautgebühren beschränkt*, ausschließlich von der NRA [...] ausgeführt [...]“, wird hinsichtlich der Überlassung der öffentlichen Straße zur Nutzung allein der Hoheitsträger (NRA) im Rahmen der eigens für ihn geltenden Regelungen tätig.⁷⁶ Auch das Anlegen einer eigenen

⁷¹ EuGH v. 19.1.2017 (6. Kammer), *National Roads Authority*, C-344/15, EU:C:2017:28.

⁷² EuGH, *National Roads Authority*, C-344/15, EU:C:2017:28 Rn. 10, 14, 16-21; dazu auch in den folgenden Sätzen.

⁷³ So auch Generalanwalt Szpunar, Schlussantrag v. 8.9.2016, *National Roads Authority*, C-344/15, EU:C:2016:661, Rn. 33.

⁷⁴ EuGH, *National Roads Authority*, C-344/15, EU:C:2017:28, Rn. 51.

⁷⁵ EuGH, *National Roads Authority*, C-344/15, EU:C:2017:28, Rn. 46.

⁷⁶ EuGH, *National Roads Authority*, C-344/15, EU:C:2017:28, Rn. 48; Hervorhebung durch den Verfasser.

Straße durch einen Wettbewerber, um mit den staatlichen Straßen in Wettbewerb treten zu können, sei nicht möglich, so dass auch insoweit auch kein hypothetischer Wettbewerb infrage kommt.⁷⁷ Der EuGH unterscheidet also zwischen der wirtschaftlich erbrachten Leistung durch die Privaten (Dienstleistung der Mauterhebung) und der öffentlichen Hand (Überlassung der öffentlichen Straßen an die Nutzer gegen Maut). Während die öffentliche Hand weiterhin die Straße an die Verkehrsteilnehmer zur Verfügung stellt, übernimmt der private Unternehmer *nur die Erhebung der Maut* für die NRA.

Auf die Abfallwirtschaft ist dieser Fall trotz einiger Parallelen dennoch nicht übertragbar. Der EuGH geht im Rahmen der Entscheidung darauf ein, dass sich der wirtschaftliche Gehalt der privaten Wirtschaftsteilnehmer darin erschöpft, dass sie die Mautgebühren für die NRA erheben. Die wirtschaftliche Grundlage dieser Gebühren, nämlich die Zurverfügungstellung der Straße, erfolgt weiterhin allein durch die NRA im Rahmen der eigens für sie geltenden Vorschriften. Im deutschen Abfallrecht findet aber nicht bloß eine Gebühreneintreibung durch die privaten Versorger statt, sondern diese erbringen auch entweder direkt gegenüber den Verbrauchern oder indirekt gegenüber dem jeweiligen öffentlich rechtlichen Entsorgungsträger die dieser Gebühr und dem Endverbrauch zugrunde liegende wirtschaftliche Leistung. Die Erhaltung und Unterhaltung der öffentlichen Infrastruktur als Teil der Daseinsvorsorge des Staates ist einem Wettbewerb zudem eher verschlossen als die zu den auch schon traditionell von der Privatwirtschaft für die Bevölkerung erbrachten Leistungen der Abfallentsorgung und -verwertung. Daher ist davon auszugehen, dass zumindest dann Wettbewerbsverzerrungen bestehen, wenn nicht lediglich der technische Vorgang der Erhebung von Gebühren auf einen privaten Dritten übertragen werden kann, sondern diese privaten Unternehmen auch die eigentliche wirtschaftliche Leistung erbringen, der die Gebührenpflicht der Endverbraucher entspringt. Somit sind im Tätigkeitsfeld der Abfallwirtschaft zu verzeichnenden Wettbewerbslage zwischen öffentlich-rechtlichen Einrichtungen und privaten Entsorgungsunternehmen (siehe oben unter b)) auch unter Berücksichtigung der jüngst veröffentlichten, in der Rechtssache *National Roads Authority (NRA)* getroffenen Entscheidung des EuGH v. 19.1.2017 steuerrechtlich relevant.

⁷⁷ EuGH, *National Roads Authority*, C-344/15, EU:C:2017:28, Rn. 49.

4. Das Merkmal der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“

Es stellt sich nun die Frage, wann „größere Wettbewerbsverzerrungen“ i.S.v. Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL vorliegen. Eine Wettbewerbsverzerrung ist dann anzunehmen, wenn die privaten Wirtschaftsteilnehmer und die öffentliche Hand aufgrund unterschiedlicher Steuerbelastungen nicht mit identischen Preisen am Angebotsmarkt auftreten können.⁷⁸ Dabei blickt der EuGH nicht nur auf eine Schlechterstellung potentieller Wettbewerber. Er sieht auch eine Wettbewerbsverzerrung, die sich zulasten der Einrichtung des öffentlichen Rechts auswirkt, sei es z.B. weil die Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige auch zur Versagung des Vorsteuerabzugs und damit zu erheblichen finanziellen Mehrbelastungen bei Investitionen führen kann, als maßgeblich an. In der *Salix*-Entscheidung hat der EuGH daher bestimmt, dass eine Einrichtung des öffentlichen Rechts nicht nur dann als Steuerpflichtige gilt, „wenn ihre Behandlung als Nicht-steuerpflichtige [...] zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zulasten ihrer privaten Wettbewerber führen würde, sondern auch dann, wenn sie derartige Verzerrungen zu ihren eigenen Lasten zur Folge hätte“⁷⁹. Es bleibt daher festzustellen, dass die steuerliche Neutralität der Umsatzsteuer sowohl „zulasten“, als auch „zugunsten“ der öffentlichen Hand wirkt.⁸⁰ Was „größere Wettbewerbsverzerrungen“ sind, konkretisiert der EuGH unter Zuhilfenahme der Formulierung in Art. 13 Abs. 1 UAbs. 3 MwStSystRL dahingehend, dass es sich um solche Wettbewerbsverzerrungen handeln muss, die nicht „unbedeutend“ sind.⁸¹ Dies kann angesichts des immensen Umfangs der Entsorgungsleistungen im gesamtstaatlichen Raum der Bundesrepublik Deutschland, auf den es bei der Prüfung ankommt (siehe oben C.III.2.), unschwer angenommen werden.

IV. Zusammenfassendes Ergebnis

Unionsrechtlich ist eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die Leistungen auf dem Gebiet der Abfallwirtschaft erbringt, gem. Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1, 2 MwStSystRL als „Steuerpflichtiger“ zu behandeln. Zwar übt eine Gemeinde mit der Abfallentsorgung eine Tätigkeit aus, die

⁷⁸ Siehe etwa *Wiesch*, Die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand, Diss. 2016, 120 f. m.w.N., der auch zwischen einzelne Fallgestaltungen differenziert und auf eventuelle Entlastungen durch die Vorsteuer eingeht.

⁷⁹ EuGH, *SALIX*, C-102/08, ECLI:EU:C:2009:345, Rn. 59.

⁸⁰ S.a. zur steuerlichen Neutralität im Wettbewerb mit privaten Unternehmen: EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, ECLI:EU:C:2008:505, Rn. 42.

⁸¹ EuGH, *Isle of Wight*, C-288/07, ECLI:EU:C:2008:50, Rn. 76.

ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt und ist damit grundsätzlich gem. Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL als Nicht-Steuerpflichtige zu behandeln. Eine Rückkehr zum Grundsatz der Besteuerungsgleichheit nach Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL ist aber im Lichte der *Isle of Wight*-Grundsatzentscheidung des EuGH anzunehmen, da eine Steuerfreistellung der Einrichtung des öffentlichen Rechts zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Die Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen *Götz* und *National Roads Authority*, die Ausnahmen bei gewissen Monopolstellungen der öffentlichen Hand vorsehen, sind auf die Abfallwirtschaft nicht übertragbar und führen daher zu keiner geänderten Beurteilung.

D. Rechtsfolgen in Deutschland: Über § 2b UStG und das nationale Recht

I. Steuerpflicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts, § 2 Abs. 1 UStG

Zum 1.1.2016 hat der nationale Gesetzgeber die Regelungen im Umsatzsteuergesetz zur Steuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts angepasst; die Änderungen sind zum 1.1.2017 in Kraft getreten. Notwendig war die Anpassung, da die alte Regelung in § 2 Abs. 3 UStG nicht mit Europarecht vereinbar war, obschon sie der Bundesfinanzhof „richtlinienkonform“ ausgelegt hat.⁸² Inhalt der Neuregelung ist im Wesentlichen eine Abbildung und Übernahme des Regelungsregimes der Art. 9, 13 MwStSystRL in das nationale Recht.

Gem. § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Dabei ist gem. § 2 Abs. 1 S. 2 UStG eine nachhaltige Tätigkeit dann gewerblich oder beruflich, wenn sie zur Erzielung von Einnahmen dient, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Abfalltransport sowie -entsorgung gegen Gebühr oder Entgelt sowie die Verwertung von Abfällen durch Veräußerung oder Weiterverarbeitung sind Leistungen, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dienen, und führen dazu, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmerin gem. § 2 Abs. 1 UStG ist und damit grundsätzlich steuerbare und steuerpflichtige Umsätze erbringen kann.

II. Ausnahmen von der Besteuerung, § 2b UStG

Während § 2 Abs. 1 UStG weitestgehend unverändert Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL entspricht, inkorporiert der jüngst eingeführte § 2b UStG – im Wesentlichen – den gedanklichen Inhalt des

⁸² Dazu *Hüttemann*, UR 2017, 129 f.

Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL. Nach nationalem Recht gilt eine juristische Person des öffentlichen Rechts gem. § 2b Abs. 1 S. 1 UStG dann nicht als Unternehmerin, soweit sie Tätigkeiten ausübt, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhebt. Gem. § 2b Abs. 1 S. 2 UStG gilt dies nicht, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die Regelung entspricht damit inhaltlich Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 und UAbs. 2 MwStSystRL und ist im Sinne des Unionsrechts (siehe vorstehend C.) auszulegen. Das deutsche Recht hat darüber hinaus in § 2b Abs. 2 und Abs. 3 UStG verschiedene Fallkonstellationen aufgestellt, in denen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen sollen.⁸³ Diese sind aber für den Fall der Abfallwirtschaft aus hiesiger Sicht nicht einschlägig.

Das *Bundesministerium der Finanzen* sieht in § 20 KrWG ein rechtliches Monopol, was den privaten Wirtschaftsteilnehmern keine Möglichkeit eröffnet, auf dem Abfallmarkt tätig zu werden.⁸⁴ Dass ein rechtliches Monopol auf dem gesamtstaatlichen Markt zu einem nur lediglich potentiellen Marktzutritt eines Privaten führt, ist unstrittig. Allerdings verkennt das BMF, dass im Bereich der §§ 20, 22 KrWG ein *kommunaler Flickenteppich* besteht: Während einige Kommunen die Abfallentsorgung durch Eigenbetriebe übernehmen, haben andere die Erfüllung auf private Entsorgungsunternehmen übertragen. Die im Lichte der *Isle of Wight*-Doktrin und der *Neutralität der Besteuerung* notwendige gesamtstaatliche Betrachtung – die auch bei staatlichen Monopolen greift (siehe oben C.III.3.b]) – führt dazu, dass das Verhältnis beider kommunaler Entsorgungssysteme zueinander auf Wettbewerbsverzerrungen untersucht werden muss. Wie unter C.III.3.b] dargestellt, wird derjenige Letztverbraucher mehr belastet, dessen Kommune sich nicht für eine Abfallentsorgung durch Eigenbetriebe entscheidet, sondern diese Aufgabe an private Entsorger überträgt. Trotz gleicher Leistungsfähigkeit werden Verbraucher verschiedener Kommunen aus steuerlicher Sicht also ungleich belastet, so dass Wettbewerbsverzerrungen vorliegen. Dass diese Wettbewerbsverzerrungen auch i.S. des Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL „erheblich“ ist, wurde unter C.III.4. aufgezeigt. Diese Wertung ist von der insoweit deckungsgleichen, nachrangigen nationalen Norm des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG zu übernehmen. Die unveränderte (tradierte) Auffassung des BMF-Schreibens v. 16.12.2016

⁸³ Siehe überblicksartig *Sterzinger*, UR 2016, 1, 4 f.

⁸⁴ BMF-Schreiben vom 16.12.2016, III C 2 – S 7107/16/10001, Rn. 24 f.

(siehe oben A.), dass die Leistungen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Vergleich zu privaten Entsorgern steuerfrei zu stellen sind, widerspricht damit Unionsrecht und ist abzulehnen.

E. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Die Umsatzsteuer ist eine indirekte Verbrauchsteuer, die als Belastungsgrund den Konsum als eine sich typischerweise am Markt offenbarende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers besteuern soll. Dieser Belastungsgrund zwingt grundsätzlich dazu, auch verbrauchsfähige Leistungen des Staates – nicht anders als Leistungen von Privatunternehmen – zu besteuern. Der Leistende fungiert im Mehrwertsteuersystem nur als „Steuereinnahmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse“. Diese Funktion kann und soll gerade auch eine öffentlich-rechtliche Einrichtung erfüllen.
2. Vor diesem Hintergrund ist nicht die generelle persönliche Umsatzsteuerpflicht (als Steuereinnahmer) von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach Art. 9 MwStSystRL bzw. § 2 Abs. 1 UStG i.S. einer vermeintlichen „Selbstbesteuerung“ besonders rechtfertigungsbedürftig, sondern umgekehrt jeglichen Ausnahmen davon. Eine solche Ausnahme statuiert Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL für Tätigkeiten öffentlich-rechtlicher Einrichtungen, die diesen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Wie die beiden Rückausnahmen des Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2, 3 MwStSystRL zeigen, ist diese Ausnahme aber eng auszulegen. Dazu zwingt nicht nur das Gebot einer gleichmäßigen Erfassung der Konsumleistungsfähigkeit auf Verbraucherseite, sondern auch das unionsrechtliche Fundamentalprinzip der umsatzsteuerlichen Wettbewerbsneutralität auf Anbieterseite.
3. Eine Steuerfreiheit wirtschaftlicher Leistungen von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen kommt daher nach Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL nur im engen Bereich der Ausübung öffentlicher Gewalt in Betracht, in dem keine größeren Wettbewerbsverzerrungen (siehe Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL) zu befürchten sind. Dabei reicht die öffentlich-rechtliche Ausgestaltung eines Leistungsverhältnisses ebenso wenig wie die Begründung einer Monopolstellung öffentlich-rechtlicher Einrichtungen aus, um die

Steuerfreiheit zu rechtfertigen. Vielmehr bedarf es in diesen Fällen der Prüfung, ob damit zugleich ein potentieller Wettbewerb mit privatwirtschaftlichen Unternehmen verhindert oder verzerrt wird.

4. Die maßgebenden Kriterien für die Frage, ob Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, hat die Große Kammer des EuGH in der Rechtssache *Isle of Wight* festgelegt: Es ist für die Ermittlung von Wettbewerbsverzerrungen stets der gesamtstaatliche Markt zu betrachten. Stehen sich auf diesem private Wirtschaftsteilnehmer und Einrichtungen des öffentlichen Rechts mit vergleichbaren Leistungen gegenüber, kommt eine Steuerfreiheit der öffentlichen Hand vor dem Hintergrund des Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL nicht in Betracht. Die Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen *Götz* und *National Roads Authority* ändern an dieser fundamentalen Rechtsprechung nichts. Es handelt sich bei diesen beiden Urteilen um bewusste Einzelfallentscheidungen des EuGH, denen besondere Fallkonstellationen zugrunde lagen und die nicht mit der Abfallwirtschaft vergleichbar sind. Daher ergibt es sich auch, dass die in der Rechtssache *Isle of Wight* festgelegten Kriterien nicht durch diese Urteile ersetzt oder überschrieben werden.
5. Die von BMF in seinem Schreiben vom 16.12.2016 auch unter der Geltung des § 2b UStG fortgeführte Unterscheidung der Unternehmereigenschaft danach, ob eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder ein privatrechtliches Unternehmen die Abfallentsorgungsleistung erbringt, widerspricht dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität und ist mit Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL unvereinbar. Da das von § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG verwendete Kriterium der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ dem in Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL verwendeten Kriterium entspricht, verletzt das BMF-Schreiben insoweit auch das neu gefasste nationale Umsatzsteuerrecht.

Bochum/Wuppertal,

den 29. März 2017

(gezeichnet im Original)

Univ.-Prof. Dr. iur. Roman Seer

Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug
Lehrstuhl für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum