

# Steuertheorie, Politikberatung und Steuerpraxis

Herausgegeben von  
Theodor Siegel  
Paul Kirchhof  
Dieter Schneeloch  
Uwe Schramm





Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,  
vielen Dank, dass Sie dieses E-Book erworben haben. Damit Sie das Produkt optimal nutzen können, möchten wir Sie gerne auf folgende Navigationsmöglichkeiten hinweisen:

Die Verlinkungen im Text ermöglichen Ihnen eine schnelle und komfortable Handhabung des E-Books. Um eine gewünschte Textstelle aufzurufen, stehen Ihnen im Inhaltsverzeichnis und im Register als Link gekennzeichnete Kapitelüberschriften bzw. Seitenangaben zur Verfügung.

Zudem können Sie über das Adobe-Digital-Editions-Menü »Inhaltsverzeichnis« die verlinkten Überschriften direkt ansteuern.

Erfolgreiches Arbeiten wünscht Ihnen  
der Schäffer-Poeschel Verlag



---

Theodor Siegel, Paul Kirchhof, Dieter Schneeloch,  
Uwe Schramm (Hrsg.)

# **Steuertheorie, Steuer- politik und Steuerpraxis**

Festschrift für Peter Bareis zum 65. Geburtstag

2005  
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek  
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen  
Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
< <http://dnb.ddb.de> > abrufbar.

e-book ISBN 978-3-7992-6138-8

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.  
Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes  
ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere  
für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung  
und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2010 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH  
[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)  
[info@schaeffer-poeschel.de](mailto:info@schaeffer-poeschel.de)  
Einbandgestaltung: Willy Löffelhardt  
Satz: Grafik-Design Fischer, Weimar

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart  
Ein Tochterunternehmen der Verlagsgruppe Handelsblatt



*Peter Gavin*



---

## Vorwort

Manche Kollegen zeigen sich im Internet mit einem Foto, nach dem man sie gar nicht (mehr) erkennen würde. Nicht so Peter Bareis (siehe <http://www.uni-hohenheim.de/~www510g/mitarbeiter/liste.htm>): Entweder das Foto ist tatsächlich neu, oder er wird einfach nicht älter. So muss man sich fragen, ob bei ihm das Festschriftalter herabgesetzt wurde. Erst recht wird man sein Alter nicht glauben, wenn man ihn auf wissenschaftlichen Tagungen, in der Öffentlichkeit (samt Talkshows) oder im Hörsaal erlebt. Aber: er wird wirklich 65! Und dazu möchten wir ihm gemeinsam mit einem interdisziplinären Kreis von Kollegen herzlich gratulieren.

Woher nimmt Peter Bareis seine Energie, seine wissenschaftliche Produktivität, seine Beharrlichkeit, seinen Mutterwitz? 1940 in Pforzheim geboren, spielt dabei vielleicht seine badische Heimat eine Rolle? Dabei war er keineswegs ein Nesthocker – zum Studium ging er zunächst nach Mannheim, dann nach St. Gallen, dann nach Berlin. Am Lehrstuhl für Industriebetriebslehre der Freien Universität Berlin entwickelte er sich als Assistent von Heinz Langen sehr rasch zu einem Experten für das Fach der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In dieser Eigenschaft, genauer gesagt im Steuerseminar von Heinz Langen, lernte ihn dann auch einer von uns, und zwar aus Studentensicht, kennen. Aus dieser Sicht war es bewundernswert, wie schnell Peter Bareis in die Tiefen des Faches eindrang und zusehends souveräner wurde.

Nach seiner Promotion im Jahre 1968 mit einer wegbereitenden Arbeit über »Die Steuern in der betrieblichen Planung« und dem Rückzug von Heinz Langen in die Steuerberaterpraxis im Gefolge der Studentenrevolten in den Jahren 1968/69 übernahm Peter Bareis faktisch bereits damals das Fach der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre an der Freien Universität Berlin. Habilitation und Ernennung zum Professor folgten in kurzen Abständen.

Die damaligen Jahre waren an der Freien Universität – wie an einigen anderen Universitäten auch – eine Zeit der Wirren. Für Peter Bareis, der sich nicht wie viele seiner Kollegen an eine ruhigere Universität oder in die Praxis absetzte, war es eine Zeit außerordentlicher Herausforderungen. Mit der ihm eigenen Zähigkeit, Ausdauer und Überzeugungskraft sowie seinem taktischen Geschick schaffte er es, das Fach »Steuern« völlig aus den teilweise chaotischen Vorgängen herauszuhalten und für eine erstklassige Ausbildung der Studenten zu sorgen. Viele von ihnen sind ihm dafür noch heute dankbar. Geradezu erstaunlich ist es, dass Peter Bareis in diesen Jahren noch Zeit für Veröffentlichungen fand.

Nach der Zeit der Wirren war Peter Bareis jahrelang maßgeblich an dem Wiederaufbau eines ordentlichen Lehr- und Forschungsbetriebs an dem Wirtschaftswissenschaftlichen Fachbereich der Freien Universität Berlin beteiligt. Ihm ist es zu einem erheblichen Teil zu verdanken, dass dieser Fachbereich bereits seit langem wieder ein gutes Renommee besitzt.

Trotz mancher Widrigkeiten bemühte sich Peter Bareis bereits während seiner Berliner Zeit sehr erfolgreich, Kontakte zur Praxis zu knüpfen und zu pflegen. Diese Kontakte kamen nicht nur seiner Lehre und den Studenten bei ihrem Schritt aus der Universität in die Praxis zugute, vielmehr befruchteten sie auch sein wissenschaft-



liches Werk. Auf diese Zeit geht seine Mitherausgeber- und Mitautorenschaft an den beiden Standardwerken »Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht« und »Die Besteuerung der Gesellschaften« zurück. Auch Kontakte zu Kollegen an anderen Universitäten knüpfte und pflegte Peter Bareis bereits während dieser Zeit intensiv. Auf diese Weise lernte ihn einer von uns kennen, der damals in Hannover tätig war; aus der zunächst rein fachlichen Beziehung ist eine andauernde Freundschaft geworden.

Das Jahr 1987 brachte für Peter Bareis gravierende Veränderungen. Als Folge eines Rufs an die Universität Hohenheim kehrte er (fast) in seine Heimat zurück. Aus einem Institut in einer Villa in Dahlem wurde ein Lehrstuhl in einem Schloss in Hohenheim, aus einem Obstgarten ein Schlosspark. Auch das Arbeitsgebiet veränderte, d. h. vergrößerte sich: Hinzu kam das Fach Prüfungswesen. Die enge Verbundenheit mit dem Fach »Steuern« aber blieb bestehen: Unverändert sind steuerliche Probleme das Hauptforschungsgebiet von Peter Bareis.

Wissenschaftliches Fundament der Arbeiten von Peter Bareis ist ein analytischer Ansatz. Soweit der Forschungsgegenstand im Bereich der Besteuerung liegt, bilden Steuerwirkungsanalysen die Grundlage der jeweiligen Untersuchung. Unter Offenlegung der von ihm oder vom Gesetzgeber gesetzten Wertungen deduziert Peter Bareis aus den entsprechenden Zielen seine Ergebnisse. Er folgt damit dem wissenschaftstheoretischen Ansatz von Popper. Ein Greuel sind Peter Bareis induktive Verallgemeinerungen. Große Freude bereitet ihm hingegen die Entlarvung unsauberer Theoriebildung.

In dem Schloss in Hohenheim soll es mitunter gespuht haben – Peter Bareis ließ sich nicht beeindrucken. Mit seinen Aufsatzverpflichtungen machte er sich immer bekannter. Häufig hatte und hat er dabei konzeptionelle Grundfragen vor Augen. So nimmt es nicht wunder, dass er sich bald nach Übernahme des Lehrstuhls in Hohenheim in einer Kommission zur Reform der Einkommensteuer wiederfand, die dann nach ihrem Vorsitzenden als die Bareis-Kommission bekannt wurde.

Die Ergebnisse der Arbeit dieser Kommission haben Peter Bareis nicht nur Freude eingebracht. Im Detail konnten oder wollten Politiker z. B. nicht erkennen, dass es (in einer Marktwirtschaft!) nicht die Aufgabe des Steuerzahlers, sondern die Aufgabe des Marktes ist, eine Nachtkrankenschwester angemessen zu bezahlen, von der Subvention von Sportlern ganz zu schweigen. Schlimmer noch war die Totalablehnung des Kommissionsgutachtens durch den auftraggebenden Minister – und das schon vor der Übergabe des Gutachtens. Doch Peter Bareis konnte kürzlich bei einem Symposium anlässlich des 10. Jahrestages der Übergabe dieses Gutachtens mit Genugtuung feststellen, dass ihm dieser (Nicht-mehr-)Minister für seine Arbeit dankte.

Stehvermögen beweist Peter Bareis auch, wenn seine ökonomische Analyse des Steuerrechts manchen Juristen nicht gefällt und ihn diese auffordern, Schuster und bei seinen Leisten zu bleiben. Derartige Äußerungen sind besonders unverständlich, weil es nur wenige Ökonomen gibt, die sich in ähnlichem Ausmaß mit Juristen gemeinsam um eine Lösung steuerökonomischer Probleme bemühen. Peter Bareis argumentiert stets sachlich und nie polemisch und wird daher auch meist von Vertretern der Gegenauffassung akzeptiert – nur so funktioniert Wissenschaft. Ein deutliches Beispiel stellt seine Auffassung zur Familienbesteuerung dar: Einer der Unterzeichner dieses Vorwortes ist voll auf seiner Linie, ein anderer genau gegenteiliger Ansicht – beide beglückwünschen wir Peter Bareis!

Zum Glück sind Äußerungen wie »Schuster bleib bei Deinen Leisten« in Bezug auf die Arbeiten von Peter Bareis selten. Ein großer Teil der Steuerrechtler anerkennt vielmehr ausdrücklich die Leistungen des Jubilars und betont die Notwendigkeit der interdisziplinären Zusammenarbeit von Betriebswirten, Juristen und Finanzwissenschaftlern. Das gilt ganz besonders für den Steuerrechtler unter den Herausgebern sowie für alle anderen Juristen, die sich an dieser Festschrift mit Beiträgen beteiligt haben.

Höhepunkte der interdisziplinären Arbeit von Peter Bareis waren zweifellos die bereits erwähnte Leitung der nach ihm benannten Kommission, ein vielbeachtetes Kolloquium zu den Maastrichter Verträgen, seine Beteiligung am bekannten Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes sowie seine Mitarbeit in einer Rürup-Kommission. In dem von dieser Kommission erarbeiteten Gutachten wird die Notwendigkeit einer nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften begründet – eine Notwendigkeit, die der Gesetzgeber (endlich) eingesehen hat. Ein entsprechendes Gesetz ist bekanntlich vergangenes Jahr verabschiedet worden.

Auch außerhalb von Kommissionsarbeiten ist Peter Bareis bei Veröffentlichungen kooperativ. So war er an Stellungnahmen beteiligt, die in der deutschen Betriebswirtschaftslehre ein Novum darstellten, als es sinnvoll erschien, Aussagen durch die Unterstützung einer Vielzahl gemeinschaftlicher Autoren mehr Nachdruck zu verleihen. So sind ein Aufsatz von sieben und ein Aufsatz von sechs Verfassern mit seiner Beteiligung zu nennen: Der eine mit Kritik am Bundesverfassungsgericht (wegen seiner Verteidigung der Geheimhaltung stiller Reserven zuungunsten der Aktionäre) ist möglicherweise, der andere zur Verteidigung des Anrechnungsverfahrens »gegen unbedachte Reformen« mit Sicherheit in Erinnerung.

So wie sich die Forschung von Peter Bareis regelmäßig auf Fragen von erheblicher praktischer Relevanz bezieht, ist sein Rat zu aktuellen Problemen der Umsetzung oft un- oder widersinniger steuerlicher Regelungen von der Praxis sehr gefragt. Seinen schon in Berlin gegründeten Gesprächskreis hat er an der Universität Hohenheim weiter ausgebaut; etwa monatlich treffen sich Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Steuerabteilungsleiter und andere Praktiker zu Sitzungen. Einer der Unterzeichner, der im Übrigen bei Peter Bareis »gelernt« hat und die so anregende wie liberale Atmosphäre an seinem Hohenheimer Lehrstuhl nur loben kann, bezeugt den hohen Nutzwert dieser Runde.

Längst bitten Peter Bareis auch Organisationen wie Parteien unterschiedlicher Farben, Wirtschaftsverbände, Gewerkschaften, Kirchen, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberater-Vereinigungen bis hin zur Internationalen Juristenkommission zu Vorträgen und Diskussionen. Umgekehrt zieht er – in Kooperation mit dem heimischen Rechnungswesen-Lehrstuhl – zahlreiche Praktiker in Symposien und Einzelveranstaltungen in die Universität.

Festzuhalten sind auch die exzellenten Beziehungen zu seiner universitären Umwelt. Aus seiner Berliner Zeit sind noch viele Lehrstuhlfeiern in Villa und Garten und seine erfolgreichen Einsätze bei inneruniversitären Fußballspielen in anerkennender Erinnerung. Aus dem engagierten Fußballspieler wurde in Hohenheim ein leidenschaftlicher Wanderer. Legendär wurden die Lehrstuhl-Wanderwochenenden im Montafon. Im Schloss selbst kulminieren Lehrstuhlfeste in nicht enden wollenden Weihnachtsfeiern, während Peter Bareis zu gewöhnlichen Terminen regelmäßig mittags einen fachübergreifenden Kaffeepausch mit Kollegen pflegt.

Entsprechend der jahrzehntelangen interdisziplinären Arbeit des Jubilars haben sich die Herausgeber um eine entsprechende Zusammensetzung des Autorenkreises dieser Festschrift bemüht. Neben Betriebswirten gehören auch Juristen sowie Finanzwissenschaftler zum Kreis der Autoren. Außerdem sind einige Praktiker, mit denen Peter Bareis seit langem eng zusammenarbeitet, vertreten. Die Herausgeber danken allen Autoren dieser zu Ehren von Peter Bareis erschienenen Festschrift für ihre Mitarbeit; umständehalber ergab sich für weitere dem Jubilar verbundene Personen nicht die Möglichkeit, Beiträge einzubringen. Es fiel uns schwer, die vorliegenden Beiträge sachlich zu gruppieren und reihen sie daher nach dem Alphabet der Autoren.

Wir hoffen, dass Peter Bareis der Wissenschaft noch lange erhalten bleibt. Hierzu wünschen wir ihm Gesundheit und – mit seiner lieben Frau, seinen Kindern und Enkelkindern – familiäres Glück.

*Paul Kirchhof  
Dieter Schneeloch  
Uwe Schramm  
Theodor Siegel*

# Inhaltsübersicht

Vorwort .....	VII
Professor Dr. <i>Hans-Wolfgang Arndt</i> Wettbewerbsverfälschung durch Steuerrecht – am Beispiel des Abwasserrechts .....	1
Dr. Dr. <i>Herbert Brönner</i> , Dr. <i>Lars-Olaf Kolm</i> und Dr. <i>Jens Poll</i> Die Konvergenz der Rechnungslegungsstandards: Eine stille Revolution .....	25
Professor Dr. <i>Wolfgang Eisele</i> und Privatdozent Dr. <i>Alois Paul Knobloch</i> Quellentheorie, Zuflußprinzip und verzinsliche Finanzinstrumente – Zur Besteuerung eines Cashflow im deutschen Steuerrecht .....	51
Professor Dr. <i>Cay Folkers</i> Eine Einkommensteuer für die Demokratie .....	87
Privatdozent Dr. <i>Stefan Höflacher</i> Ökonomische Aspekte steuerlicher Gemeinnützigkeit .....	109
Professor Dr. <i>Paul Kirchhof</i> Die Besteuerung von Erwerbsgemeinschaften .....	133
Professor Dr. <i>Norbert Krawitz</i> Kritische Betrachtung der neuen Formen einer Mindestbesteuerung .....	153
<i>Rudolf Mellinghoff</i> Verfassungsgebundenheit des Steuergesetzgebers – unter besonderer Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungs- gerichts .....	171
Professor Dr. <i>Klaus Offerhaus</i> Die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – Ein Beitrag zur Diskussion des objektiven Nettoprinzips .....	197
Professor Dr. <i>Hans Günter Rautenberg</i> Betriebswirtschaftliche Analysen als Beitrag zur Steuerrechts- interpretation und -gestaltung .....	211

Professor Dr. <i>Dieter Rückle</i> Berufliche Mobilität und Förderung von Wohnungseigentum – Zu Widersprüchen zwischen Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik und Steuerpolitik . . . . .	231
Professor Dr. <i>Dieter Schneeloch</i> Gedanken zum Stand und zum Selbstverständnis der Betriebs- wirtschaftlichen Steuerlehre . . . . .	251
Professor Dr. Dr. h. c. Dr. h. c. Dr. h. c. Dr. h. c. <i>Dieter Schneider</i> Vertikale Gerechtigkeit wider Rechtsformneutralität und Lebens- einkommensbesteuerung . . . . .	275
Professor Dr. <i>Uwe Schramm</i> Internationale Rechnungslegungsvorschriften und der deutsche Maßgeblichkeitsgrundsatz . . . . .	293
Professor Dr. <i>Werner Schülen</i> Mangel an wirtschaftlichen Grundkenntnissen – Eine Gefahr für die Demokratie? . . . . .	311
Professor Dr. <i>Barbara Seel</i> Ehegattensplitting und Haushaltstheorie . . . . .	333
Professor Dr. <i>Theodor Siegel</i> Nutzensteigerung als Argument für die Konsumbesteuerung? . . . . .	359
Professor Dr. <i>Jochen Sigloch</i> Halbheiten im Unternehmenssteuerrecht – Lösung oder Ursache der Probleme? . . . . .	379
Professor Dr. <i>Lothar Vollmer</i> Mezzanine Finanzierung von Kapitalgesellschaften: Bilanz-, insolvenz- und steuerrechtliche Probleme . . . . .	397
Verzeichnis der Schriften von Professor Dr. Peter Bareis . . . . .	417

---

# Wettbewerbsverfälschung durch Steuerrecht – am Beispiel des Abwasserrechts

Hans-Wolfgang Arndt\*

1	Einführung .....	3
2	Steuerliche Gleichstellung von Wasser- und Abwasserwirtschaft de lege lata .....	4
2.1	Einfachgesetzliche Rechtslage .....	4
2.1.1	Rückwirkungen des Wasserrechts auf die steuerliche Beurteilung der kommunalen Abwasserentsorgung .....	4
2.1.2	Umsatzsteuerliche Behandlung der kommunalen Abwasserentsorgung, insbesondere in der Rechtsprechung des BFH .....	6
2.1.3	Stellungnahme .....	8
2.2	Verfassungsrechtliche Ebene .....	11
2.2.1	Generelle Rechtslage .....	11
2.2.2	Zulässigkeit der Berufung des Beliehenen auf Verfassungsrecht .....	12
2.2.3	Art. 3 Abs. 1 GG und umsatzsteuerlich bewirkte Wettbewerbs- verzerrungen .....	13
2.3	Europarechtliche Ebene .....	16
3	Fazit .....	21
	Literaturverzeichnis .....	21

---

\* Professor Dr. *Hans-Wolfgang Arndt*, Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht, Universität Mannheim



## 1 Einführung

Die deutsche Wasserwirtschaft ist durch die Existenz weniger großer und einer Vielzahl kleiner Versorgungsunternehmen geprägt, die in unterschiedlichen Rechtsformen geführt werden. *Wasserversorgung* und *Abwasserentsorgung* erfolgen i. d. R. durch *getrennte Unternehmen*. Auf der *Versorgungsseite* existieren rund 6 600 Wasserversorgungsunternehmen, die insgesamt 17 849 Wasserwerke betreiben. Knapp 85 % der Wasserversorgungsunternehmen werden von den Kommunen in öffentlich-rechtlicher Form betrieben. Bei 15 % dieser Unternehmen handelt es sich um privatrechtlich organisierte Gesellschaften; nur 1,6 % davon befinden sich allerdings vollständig in privatem Eigentum.

Die ökonomisch vorteilhafte Zusammenfassung von Wasserversorgung und Abwasserentsorgung innerhalb eines Unternehmens wird vor allem dadurch erschwert, dass die *Wasserversorgung* nach deutschem Recht *privatrechtlich*, die *Abwasserentsorgung* hingegen *hoheitlich* erfolgt.

Die *Abwasserentsorgung* erfolgt durch rund 8 000 Betriebe mit insgesamt 10 273 Anlagen. Sie liegt zu 95 % in der Hand der Kommunen, wobei seit 1994 ein deutlicher Trend zu stärker unternehmerischen Betriebsformen, wie dem Eigenbetrieb und der Anstalt des öffentlichen Rechts, erkennbar ist. Auf dem Gebiet der Abwasserentsorgung statuiert die Rahmenvorschrift des § 18a Abs. 2 Satz 1 WHG zunächst ein Tätigkeitsmonopol für »Körperschaften des öffentlichen Rechts«. Die jeweiligen Landeswassergesetze weisen den *Gemeinden* die *Abwasserentsorgung* als *Pflichtaufgabe* zu.

Wasserversorger und Abwasserentsorger werden erstaunlicherweise *steuerrechtlich unterschiedlich* behandelt. Während die öffentliche *Wasserversorgung* unbeschränkt körperschaft-, gewerbe- und umsatzsteuerpflichtig ist, wird bei den Unternehmen der *Abwasserentsorgung* nach der Organisationsform unterschiedlich besteuert. Privatrechtliche Unternehmen müssen auf ihre Leistungen Umsatzsteuer erheben, öffentlich-rechtlich organisierte Betriebe sind dazu im Rahmen der Gebührenerhebung nicht verpflichtet. Der Wassermarkt weist damit – u. a. als Folge der unterschiedlichen Unternehmensformen der Marktteilnehmer – zwei steuerrechtliche Besonderheiten auf:

- *Wasserversorger* und *Abwasserentsorger* werden *steuerrechtlich unterschiedlich* behandelt. Die Wasserversorgung ist unbeschränkt umsatzsteuerpflichtig. Wasserversorgungsbetriebe werden als Versorger mit sog. »lebensnotwendigen Gütern« allerdings einem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterworfen. Dies gilt unabhängig davon, ob sie privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich organisiert sind. Eine entsprechende Besteuerung findet sich bei der Abwasserentsorgung nicht.
- Eine weitere umsatzsteuerrechtliche Ungleichbehandlung erfolgt innerhalb der Gruppe der Unternehmen der *Abwasserentsorgung* selbst. *Privatrechtliche Abwasserentsorger* müssen auf ihre Leistungen *Umsatzsteuer* erheben (16 %), *öffentlich-rechtlich organisierte Abwasserentsorger* sind dazu im Rahmen der Gebührenerhebung *nicht* verpflichtet. Diesem Vorteil der öffentlich-rechtlichen Abwasserentsorger steht aber der Nachteil gegenüber, dass sie keine Vorsteuer (§ 15 UStG) geltend machen können und umsatzsteuerlich wie Endverbraucher behandelt werden.



Insgesamt aber sind vor dem Hintergrund der Gemengelage privatrechtlich und öffentlich-rechtlich organisierter Wasserversorgungs- und Abwasserentsorgungsunternehmen eine *deutlich höhere steuerliche Belastung* der Gruppe der *Privatunternehmen* und ein damit verbundener spürbarer *Wettbewerbsnachteil* zu sehen.

## 2 Steuerliche Gleichstellung von Wasser- und Abwasserwirtschaft de lege lata

Diese steuerliche Ungleichbehandlung privatrechtlich und öffentlich-rechtlich organisierter Anbieter von Entsorgungsdienstleistungen bei der Umsatzsteuer ist vor allem die Folge einer verfehlten Auslegung des zentralen Begriffs des »Betriebes gewerblicher Art«, mit dem der umsatzsteuerfreie Tätigkeitsbereich der öffentlichen Hand abgegrenzt wird. Im Folgenden soll gezeigt werden, dass sich die mit der steuerlichen Ungleichbehandlung privater Abwasserentsorger verbundenen Nachteile schon auf einfachgesetzlicher Ebene durch eine Korrektur der Auslegung des Tatbestandsmerkmals »Betrieb gewerblicher Art« beseitigen lässt. Darüber hinaus gebieten verfassungsrechtliche wie auch europarechtliche Gesichtspunkte eine Unterwerfung auch der öffentlich-rechtlichen Abwasserentsorger unter die Umsatzsteuer.

### 2.1 Einfachgesetzliche Rechtslage

#### 2.1.1 Rückwirkungen des Wasserrechts auf die steuerliche Beurteilung der kommunalen Abwasserentsorgung

Nach der Regelungskonzeption des Umsatzsteuerrechts hängt die Steuerbarkeit davon ab, ob man die von einer Gemeinde durchgeführte Abwasserentsorgung als *Betrieb gewerblicher Art* einer juristischen Person des öffentlichen Rechts qualifizieren kann. Von den genannten Betrieben und damit auch von der Steuerbarkeit ausgenommen sind dagegen solche Betriebe, die überwiegend der *Ausübung der öffentlichen Gewalt* dienen (Hoheitsbetriebe). Diese Abgrenzung ergibt sich aus § 2 Abs. 1 und 3 Satz 1 UStG, der seinerseits auf §§ 1 Abs. 1 Nr. 6; 4 Abs. 1 und 5 KStG verweist. Funktional erscheint diese Verschränkung zwischen dem Körperschaftsteuerrecht, das das am Markt erwirtschaftete Einkommen von Kapitalgesellschaften teilweise abschöpft, und dem Umsatzsteuerrecht, das die Besteuerung des Aufwands eines nichtunternehmerischen Verbrauchers zur Erlangung einer Leistung besteuert, systemwidrig.<sup>1</sup>

Unabhängig von den steuerrechtlichen Details kommt es für die Frage, welchem Bereich – Betrieb gewerblicher Art einerseits oder Ausübung hoheitlicher Gewalt an-

---

1 Für den Bereich der Gewerbesteuer hat der Gesetzgeber darauf verzichtet, einen Verweis auf § 4 KStG zu installieren, und in § 2 GewStDV eine Spezialvorschrift normiert, die in Abs. 2 eine mit § 4 Abs. 5 KStG wörtlich übereinstimmende Abgrenzungsformel enthält.

dererseits – die Abwasserentsorgung letzten Endes zuzuordnen ist, entscheidend *auf die Ausgestaltung des öffentlich-rechtlichen Tätigkeitsmonopols auf dem Gebiet der Abwasserentsorgung im Hinblick auf die Einbeziehung privater Dritter an:*

Adressaten der Abwasserbeseitigungspflicht sind nach der maßgeblichen Bestimmung des §18a Abs. 2 Satz 1 WHG grundsätzlich die »Körperschaften des öffentlichen Rechts«. Der Bundesgesetzgeber hat damit auf der Grundlage seiner Rahmengesetzgebungskompetenz aus Art. 75 Abs. 1 Nr. 4 Var. 3 GG für diesen Bereich ein Tätigkeitsmonopol der öffentlichen Hand geschaffen. Den Landesgesetzgebern wurde allerdings die nähere Konkretisierung des Verpflichtetenkreises überlassen. Diese haben sich in der Regel dafür entschieden, die Abwasserbeseitigungspflicht den Gemeinden als Pflichtaufgabe zu übertragen.<sup>2</sup>

Von dem Monopol der öffentlich-rechtlichen Körperschaften bezüglich der Abwasserbeseitigung enthält das Wasserhaushaltsgesetz *zwei Ausnahmen*, die ein *Tätigwerden privater Dritter* auf diesem Sektor *erlauben:*

Zum einen erlaubt § 18a Abs. 2 Satz 3 WHG die Einbeziehung privater Dritter als *Erfüllungsgehilfen* in die Abwasserbeseitigung, wobei in die meisten Landeswassergesetze entsprechende Bestimmungen aufgenommen wurden. Private Rechtssubjekte übernehmen hierbei die Erfüllung der in aller Regel den Gemeinden obliegenden Abwasserbeseitigungspflicht, wobei die Aufgabe als solche jedoch bei letzterer verbleibt. Der private Dritte tritt im Namen des Trägers der Entsorgungspflicht auf und ist insofern bloßer Verwaltungshelfer.<sup>3</sup>

Hinsichtlich der zweiten Form der Beteiligung Privater an der Abwasserentsorgung sieht die durch die 6. Novelle zum Wasserhaushaltsgesetz eingefügte Bestimmung des § 18a Abs. 2a WHG vor, dass die Länder regeln können, unter welchen Voraussetzungen eine öffentlich-rechtliche Körperschaft ihre Abwasserbeseitigungspflicht auf einen Dritten ganz oder teilweise befristet und widerruflich übertragen kann. Diese an § 16 Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz (KrW-/AbfG) angelehnte Regelung ermöglicht nach entsprechender Konkretisierung durch die Landeswassergesetze auch für die Abwasserbeseitigung Konzessionsmodelle oder andere neue Organisationsformen. Zu Recht vertritt die Literatur die Ansicht, dass in diesen Fällen der private Dritte dann nicht als unselbstständiger Erfüllungsgehilfe, sondern als selbstständig *Beliehener* tätig wird.<sup>4</sup> Im Einzelnen bedeutet dies eine Überwälzung der Abwasserbeseitigungspflicht auf den Privaten für den Zeitraum der Beleihung. Die Gemeinde ist solange nicht mehr Träger der Abwasserentsorgungspflicht.

Allerdings ist zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht voll absehbar, welche konkreten Auswirkungen die Gesetzesänderung haben wird, da das Wasserhaushaltsgesetz nur auf die Rahmengesetzgebungskompetenz des Bundes gestützt ist und insoweit ohne Umsetzung in das Landesrecht die Vorschrift keinerlei Wirkung entfalten kann.

2 So hat etwa in Baden-Württemberg der Landesgesetzgeber in § 45b Abs. 1 Satz 1 WG BW ausgesprochen, dass prinzipiell die *Gemeinden* für die Abwasserbeseitigung verantwortlich sind. Satz 2 regelt zudem, dass sie auch die Abwasserbehandlungsanlagen herzustellen, zu unterhalten und zu betreiben haben.

3 S. *Thieme* in UR 2003, S. 369.

4 S. *Küffner* in DB 1999, S. 406; *Wien* in DStZ 1999, S. 640.

Bislang haben erst wenige Bundesländer, darunter Baden-Württemberg (vgl. § 45c WG BW), in ihren Landeswassergesetzen von dem Angebot des § 18a Abs. 2a WHG vollumfänglich Gebrauch gemacht<sup>5</sup>; in zahlreichen anderen Bundesländern fehlt es dagegen völlig an vergleichbaren Liberalisierungsschritten. Unterdessen führt eine *verfassungs- und europarechtskonforme Auslegung* der in den Landeswassergesetzen niedergelegten Liberalisierungsvorschriften (§§ 133a Abs. 1 BremWG, 45c Abs. 1 WG BW) entweder dazu, dass Private aus den einfachgesetzlichen Beleihungsvorschriften oder aber – beim Fehlen entsprechender landeswasserrechtlicher Beleihungsvorschriften – zumindest aus den nationalen Grundrechten und den EG-Grundfreiheiten – sofern sie in den Anwendungsbereich dieser Bestimmungen fallen – einen Rechtsanspruch auf Beleihung haben.<sup>6</sup>

### 2.1.2 Umsatzsteuerliche Behandlung der kommunalen Abwasserentsorgung, insbesondere in der Rechtsprechung des BFH

Die Umsatzsteuerpflicht für von den Gemeinden erbrachte Abwasserentsorgungsdienstleistungen hängt maßgeblich von ihrer Unternehmereigenschaft ab.<sup>7</sup> Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen, fehlt (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG). Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind dagegen nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§§ 1 Abs. 1 Nr. 6; 4 KStG) gewerblich oder beruflich tätig.

---

5 § 45c Abs. 1 WG BW lautet: »Eine abwasserbeseitigungspflichtige Körperschaft kann ihre Abwasserbeseitigungspflicht nach § 45b Abs. 1 Satz 1 auf Dritte ganz oder teilweise übertragen«.

6 S. Arndt, Steuerliche Gleichstellung in der Wasser- und Abwasserwirtschaft, Typoskript, 2002, S. 22 ff., unter Verweis auf das nationale Grundrecht der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) und die europäischen Marktrechte der Niederlassungs- (Art. 43 Abs. 1 EG) sowie der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 Abs. 1 EG); im Ergebnis ebenso zu dem inhaltlich vergleichbaren § 16 Abs. 2 KrW-/AbfG: s. Frenz, Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz, 3. Aufl., 2002, § 16 Rn. 15 m. w. N.; s. David in UR 2000, S. 357, 361; a. A. Fluck, in: Fluck, Kreislaufwirtschafts-, Abfall- und Bodenschutzrecht, Bd. I, § 16 KrW-/AbfG Rn. 161; s. Forster in UVR 1999, S. 42, 46.

7 Darauf werden sich daher auch die nachfolgenden Überlegungen konzentrieren. Die übrigen Voraussetzungen von § 1 Abs. 1 UStG dürften im Übrigen regelmäßig vorliegen: Die Umsatzsteuerpflicht der Abwasserentsorgung setzt zunächst das Vorliegen einer sonstigen Leistung voraus, die gegen Entgelt erbracht wird (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2 UStG). Bei der Abwasserentsorgung handelt es sich um eine sonstige Leistung, die keine Lieferung darstellt (vgl. § 3 Abs. 9 UStG). Dem Entgelt unterfallen alle Aufwendungen, die der Leistungsempfänger macht, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Die von den benutzungspflichtigen Eigentümern aufgrund des privatrechtlichen Entsorgungsvertrags geleisteten Zahlungen werden im Hinblick darauf geleistet, dass man die Versorgungsdienstleistung der Kommune erhält. Die Zahlungen der Grundstückseigentümer verkörpern mithin Entgelte. Dass die Grundstückseigentümer wegen des Anschluss- und Benutzungszwangs eine Überlassungspflicht trifft, steht dieser Annahme nicht entgegen (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Var. 1 UStG).

Betriebe gewerblicher Art sind nach § 4 Abs. 1 KStG alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben.

Obleich die kommunale Abwasserentsorgung regelmäßig unter die eben genannten Voraussetzungen subsumiert werden kann<sup>8</sup>, kommt als negatives Abgrenzungskriterium hinzu, dass Betriebe einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehören. Den unbestimmten Rechtsbegriff grenzt der *BFH* in ständiger Rechtsprechung – unter Zustimmung durch das herrschende Schrifttum<sup>9</sup> – durch ein zweistufiges Prüfungsverfahren ein: Zuerst muss die von dem Betrieb ausgeübte Tätigkeit dem Träger der öffentlichen Gewalt »eigentümlich und vorbehalten« sein; der Träger öffentlicher Gewalt muss auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung tätig werden und sich zur Erfüllung dieser seiner Rechtspflicht hoheitlicher Mittel bedienen, die einem Privatunternehmen regelmäßig nicht zur Verfügung stehen.<sup>10</sup> Eine solche staatsaufgabenorientierte Abgrenzung ist aufgrund der Farblosigkeit des Begriffs der Staatsaufgabe mit erheblichen Unsicherheiten behaftet.<sup>11</sup> Deshalb greift die Rechtsprechung zur weiteren Konkretisierung auf das Kriterium der fehlenden Wettbewerbsrelevanz zurück: Übernimmt eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine Aufgabe, die auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden kann, entsteht eine Wettbewerbssituation, die zur Annahme eines Betriebs gewerblicher Art führt; ausreichend ist hierbei bereits das Bestehen eines potenziellen Wettbewerbs zwischen der öffentlichen Hand und privaten Unternehmen.<sup>12</sup> Diese Kriterien prüft der *BFH* einheitlich sowohl bei der Körperschaftsteuer als auch bei der Umsatzsteuer.<sup>13</sup>

Bezogen auf den Sektor der Abwasserentsorgung führte der *BFH*<sup>14</sup> in einem Grundsatzurteil, das allerdings unmittelbar nur die Rechtslage im Jahr 1993 betraf, zur Abgrenzung von Betrieben gewerblicher Art und Hoheitsbetrieben im Rahmen von § 4 Abs. 1 und 5 KStG aus, dass zum damaligen Zeitpunkt nach der Ausgestaltung des öffentlich-rechtlichen Abwasserentsorgungsmonopols im WHG und den landeswasserrechtlichen Vorschriften in Brandenburg – Gleiches galt im Übrigen auch für die restlichen Bundesländer – für die öffentlich-rechtlichen Körperschaften keinerlei Möglichkeit bestand, die ihnen obliegende Beseitigungspflicht mit befreiender Wirkung auf private Dritte zu übertragen. Deshalb betrachtete der *BFH* die Abwasserentsorgung als der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten; mit der Folge, dass die *Gemeinden insofern keiner unbeschränkten Steuerpflicht unterlagen*.

8 S. Arndt, Steuerliche Gleichstellung in der Wasser- und Abwasserwirtschaft, Typoskript, 2002, S. 23 f.

9 S. Seer/Wendt in DStR 2001, S. 825, 834.

10 S. Sauter, in: Erle/Sauter, KStG, 2003, § 4 Rn. 40.

11 Ebenso die Kritik bei Seer/Wendt in DStR 2001, S. 825, 827.

12 *BFH* vom 03. 08. 1988, BStBl II 1988, S. 900; *BFH* vom 08. 01. 1998, BStBl II 1998, S. 410.

13 Vgl. *BFH* vom 15. 03. 1972, BStBl II 1972, S. 500.

14 *BFH* vom 08. 01. 1998, BStBl II 1998, S. 412 f.; gegen die Annahme eines Betriebs gewerblicher Art auch *FG Düsseldorf* vom 26. 05. 1999, EFG 1999, S. 1047 f.; *FG Brandenburg* vom 15. 04. 2002, EFG 2002, S. 1124 f.

Diese *Rechtslage* könnte sich mittlerweile jedoch grundlegend *geändert* haben. Denn das Tätigkeitsmonopol der öffentlichen Hand wurde durch die Einführung von § 18a Abs. 2a WHG aufgelockert. Danach »können« die Bundesländer durch eine entsprechende Änderung ihrer Wassergesetze die Beleihung Privater mit der Entsorgungspflicht als solcher vorsehen (s. o.). Daher *häufen sich in der neueren Lehre die Stimmen*, die bei Ausfüllung der Regelung des § 18a Abs. 2a WHG durch ein Bundesland eine *unbeschränkte Steuerpflicht von Kommunen*, die sich auf dem Feld der Abwasserbeseitigung betätigen, einfordern.<sup>15</sup> Gestützt wird diese These durch einen Umkehrschluss aus den Aussagen des *BFH*, der seine ablehnende Haltung seinerzeit maßgeblich darauf gegründet hatte, dass eine Privatisierung der Abwasserbeseitigung in dem Sinne, dass der Abwasserbeseitigungsverpflichtete diese Aufgabe mit befreiender Wirkung auf einen privaten Dritten delegiert, grundsätzlich nicht möglich ist.<sup>16</sup> Hinzu kommt, dass der *BFH* zu dem öffentlich-rechtlichen Abfallentsorgungsmonopol gemäß § 3 AbfG a. F. zwar zunächst entschieden hatte, hierbei handele es sich um einen Hoheitsbetrieb<sup>17</sup>, aber in einer neueren Entscheidung ausdrücklich offen ließ, ob diese Rechtsprechung nach der Einführung von § 16 Abs. 2 KrW-/AbfG, der vergleichbar mit § 18a Abs. 2a WHG i. V. m. den landeswasserrechtlichen Umsetzungsvorschriften die öffentliche Hand zur Beleihung Dritter ermächtigt, noch fortgilt.<sup>18</sup> Damit *deutet sich für den Bereich der Abfallentsorgung eine Kehrtwende in der Rechtsprechung des BFH an*, soweit es den Geltungsbereich von § 16 Abs. 2 KrW-/AbfG betrifft.<sup>19</sup> Wenn die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung jedoch ihren bisherigen Standpunkt zur Abfallentsorgung außerhalb des Hausmülls überdenkt, *kann sinnvollerweise nichts anderes für den vergleichbaren Sektor der Abwasserentsorgung angenommen werden*.

Gleichwohl halten die *überwiegende Lehrmeinung*<sup>20</sup> wie auch die *Finanzverwaltung*<sup>21</sup> weiterhin an der überkommenen Sichtweise fest, dass die kommunale Abwasserentsorgung einen *nicht nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 6; 4 KStG umsatzsteuerpflichtigen Hoheitsbetrieb* verkörpert.

### 2.1.3 Stellungnahme

Ein solcher Ansatz ist aus unterschiedlichen Gründen nicht mehr zeitgemäß: Nach dem *Wortlaut* des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG richtet sich die Einstufung der kommunalen Abwasserentsorgung als Betrieb gewerblicher Art oder Hoheitsbetrieb nach den gleichen Kriterien wie auf dem Gebiet des Körperschaftsteuerrechts. Diesen *positi-*

15 S. Frenz in ZHR 166 (2002), S. 307, 324 f.; s. Reimann in DB 1999, S. 1088, 1089 f.; s. David/Grünwald in KStZ 1999, S. 122, 124 ff.

16 Ebenso Thieme in UR 2003, S. 369, 372; David in UR 2000, S. 357, 362.

17 *BFH* vom 23. 10. 1996, BStBl II 1997, S. 139.

18 *BFH* vom 28. 02. 2002, NVwZ-RR 2002, S. 777.

19 Wobei letzterer freilich nicht die wirtschaftlich bedeutsame Entsorgung des Hausmülls umfasst. Zum Anwendungsbereich von § 16 Abs. 2 KrW-/AbfG s. Versteyl, in: Kunig/Paetow/Versteyl, KrW-/AbfG, 2. Aufl., 2003, § 16 Rn. 32 ff.

20 S. Sauter, in: Erle/Sauter, KStG, 2003, § 4 Rn. 40; Heidner, in: Bunjes/Geist, UStG, 7. Aufl., 2003, § 2 Rn. 167; s. Himmelmann/Gloria in KStZ 2000, S. 121, 123.

21 Abschn. 5 Abs. 14 Satz 3 KStR.

*vistischen Ansatz* vertritt auch der *BFH*. Überträgt man seine körperschaftsteuerrechtlichen Aussagen zur Einordnung der kommunalen Abwasserentsorgung als Betrieb gewerblicher Art oder Hoheitsbetrieb auf den Sektor des Umsatzsteuerrechts, ist die Abwasserbeseitigung nach dem gegenwärtigen Stand der Rechtsprechung der öffentlichen Hand (noch) eigentümlich und vorbehalten.<sup>22</sup> Unterdessen ist das Wortlautargument bei näherer Betrachtung keineswegs überzeugend. Denn man kann ebenso den Standpunkt einnehmen, dass der Verweis von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG auf die §§ 1 Abs. 1 Nr. 6; 4 KStG *nur indizielle, aber keine bindende Wirkung entfaltet*.<sup>23</sup> Dies lässt sich damit rechtfertigen, dass das Umsatzsteuerrecht einerseits und das Körperschaftsteuerrecht andererseits unterschiedliche Funktionen erfüllen: Die Umsatzsteuer knüpft an den Aufwand eines nichtunternehmerischen Verbrauchers zur Erlangung einer Leistung, die Körperschaftsteuer hingegen an das am Markt erwirtschaftete Einkommen von Kapitalgesellschaften an. Angesichts der unterschiedlichen Stoßrichtungen beider Steuerarten müsse bei der Auslegung von § 2 Abs. 3 UStG vorrangig umsatzsteuerrechtlichen Wertungen Rechnung getragen werden.

Dieser Überlegung lassen sich weitere Argumente an die Seite stellen. Das Umsatzsteuergesetz zielt nach seiner *Gesamtsystematik* darauf, lediglich den auf jeder Handelsstufe entstehenden *Mehrwert* mit der Umsatzsteuer zu belegen.<sup>24</sup> Diese Zielsetzung wird im vorliegenden Fall in mehrfacher Hinsicht verfehlt: Denn die Einstufung der Kommunen als Hoheitsbetrieb führt dazu, dass von ihnen bei einem Unternehmer getätigte Investitionen der Umsatzsteuer unterliegen, sie aber mangels Unternehmereigenschaft keinen Vorsteuerabzug nach § 15 UStG geltend machen können. Die von ihnen geleisteten Entgeltzahlungen einschließlich der Umsatzsteuer fließen in die Entgeltkalkulation für die Entsorgungsleistungen ein. Ist ein privater Unternehmer A Abnehmer der Entsorgungsdienstleistung, wird die Umsatzsteuerbelastung der Gemeinde als Bestandteil des Entsorgungsentgelts auf den Unternehmer abgewälzt, ohne dass diesem ein Vorsteuerabzug zustünde; letzteres resultiert daraus, dass es gerade bei der Gemeinde an der Unternehmereigenschaft fehlt. Das Ziel von § 15 UStG, Unternehmer im Ergebnis nur mit dem auf der nachfolgenden Handelsstufe geschaffenen Mehrwert zu belasten, wird verfehlt. Erbringt das Unternehmen A an ein weiteres Unternehmen B umsatzsteuerpflichtige Leistungen, wird A die von ihm de facto gezahlte Umsatzsteuer in seine Entgelte einpreisen und an B weiterreichen (*Nachholwirkung*). Die eingepreiste Umsatzsteuerbelastung führt zu einer Erhöhung der Umsatzsteuer, die für die Leistung in der Beziehung zwischen A und B fällig wird (*Kumulativwirkung*).<sup>25</sup> Betrachtet man die Abwasserentsorgung der Gemeinde als umsatzsteuerpflichtig, werden diese negativen Effekte vermieden und der Zweck, lediglich den Mehrwert zu besteuern, erreicht.

Die kommunale Abwasserbeseitigung als Betrieb gewerblicher Art einzustufen, ist zudem einzig und allein der Befund, welcher dem *Sinn und Zweck* von §§ 1 Abs. 1 Nr. 6; 4 KStG entspricht: Der Rechtsvorschrift liegt die Ratio zugrunde, dass Wettbe-

22 S. Heidner, in: *Bunjes/Geist*, UStG, 7. Aufl., 2003, § 2 Rn. 167.

23 So u. a. Lange in UR 2000, S. 1, 8.

24 Näher Birk, Steuerrecht, 6. Aufl., 2003, Rn. 1276–1277, 1283.

25 Vgl. zur Nachholwirkung und zur Kumulativwirkung: *Klapdor* in BB 1996, S. 2065, 2067; *Bach* in StuW 1994, S. 51, 55.

werbsverzerrungen verhindert werden sollen, die dadurch entstehen, dass sich eine Körperschaft des öffentlichen Rechts auf einem Gebiet wirtschaftlich betätigt, auf dem sie zu privaten Einheiten in ein Konkurrenzverhältnis treten kann, dabei aber keiner Steuerpflicht unterliegt.<sup>26</sup> Sofern aber die Landeswassergesetzgeber die durch § 18a Abs. 2a WHG eröffnete Möglichkeit nachvollziehen, Privaten die wirtschaftliche Betätigung auf dem Abwasserentsorgungsmarkt im Wege einer Beleihung mit der Entsorgungspflicht zu erlauben, entsteht zumindest eine potenzielle Konkurrenzsituation zwischen der öffentlichen Hand und privaten Entsorgungsunternehmen. Letztere haben nämlich nach zutreffender Ansicht einen durchsetzbaren Anspruch, Abwasserentsorgungsdienstleistungen zu erbringen.

Dagegen lässt sich zunächst nicht einwenden, dass das Vorliegen eines potentiellen Wettbewerbs nicht genüge und stattdessen ein tatsächliches Wettbewerbsverhältnis bestehen müsse.<sup>27</sup> Der *BFH*<sup>28</sup> hat eine solche restriktive Haltung abgelehnt und sogar auch dann ein potenzielles Wettbewerbsverhältnis ausreichen lassen, wenn die Tätigkeit des Privaten der vorherigen Zustimmung der öffentlichen Verwaltung bedarf: Es kann für die Beurteilung einer Wettbewerbssituation keinen Unterschied machen, ob die Tätigkeit des Privaten von einer vorherigen Genehmigung oder einer Beleihung abhängig ist.<sup>29</sup> Hat die öffentliche Hand durch eigenen Entschluss Private zu derselben Tätigkeit zugelassen, so stehen beide in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander, das nicht verzerrt werden darf. Diese Sichtweise hat dogmatisch eine Stütze in der *Systematik* von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. m. §§ 1 Abs. 1 Nr. 6; 4 KStG: § 4 KStG ist im Sinne eines Regel-Ausnahme-Verhältnisses konzipiert<sup>30</sup>, woran sich zeigt, dass das Gesetz vorrangig auf eine Gleichbehandlung von öffentlicher Hand und privaten Unternehmen zielt. Diesem Gedanken wird besser entsprochen, wenn man ein potentielles Wettbewerbsverhältnis ausreichen lässt.<sup>31</sup>

Ebenso wenig vermag der weitere Einwand zu überzeugen, dass die Abwasserentsorgung in aller Regel mit einem Anschluss- und Benutzungszwang gekoppelt ist und der Grundstückseigentümer nicht frei zwischen mehreren privaten Anbietern von Entsorgungsdienstleistungen wählen könne.<sup>32</sup> Denn nach zutreffender Sichtweise ist dem Bestehen eines Annahmewzangs kein allzu großes Gewicht beizumessen. Dies zeigt bereits ein Blick auf die *dogmengeschichtliche Entwicklung* von § 4 Abs. 5 Satz 2 KStG, dem zufolge für die Annahme eines Hoheitsbetriebs Zwangs-

26 S. Pezzer, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 11 Rn. 11.

27 So aber *Himmelmann/Gloria* in *KStZ* 2000, S. 121, 123; *FG Düsseldorf* vom 26.05.1999, EFG 1999, 1047, 1048.

28 *BFH* vom 15.12.1993, BStBl II 1994, S. 314, 317; *BFH* vom 08.01.1998, BStBl II 1998, S. 410 f.

29 Ebenso *David/Grünwald* in *KStZ* 1999, S. 122, 127.

30 § 4 Abs. 1 KStG statuiert im Grundsatz eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht für alle Betriebe gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts. Nur ausnahmsweise wird dieses Prinzip für Hoheitsbetriebe in § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG eingeschränkt; wobei das Gesetz sogar ausdrücklich festhält, dass allein die Existenz von Zwangs- und Monopolrechten nicht den Schluss auf das Vorliegen eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Hoheitsbetriebs rechtfertigt (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 2 KStG).

31 Im Ergebnis so auch *Bach* in *StuW* 1994, S. 51, 53.

32 So aber *Hahn/Kortschak*, Lehrbuch der Umsatzsteuer, 9. Aufl., 2003, Rn. 284; *Himmelmann/Gloria* in *KStZ* 2000, S. 121, 123; krit. *Klapdor* in *BB* 1996, S. 2065.

und Monopolrechte nicht ausreichen. Die Vorgängervorschrift in § 4 KStDV a. F. war noch genau entgegengesetzt formuliert. Danach war ein Handeln in Ausübung öffentlicher Gewalt insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Abnahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist.<sup>33</sup> Eine Gegenüberstellung des Wortlauts beider Tatbestände deckt auf, dass das Bestehen eines gesetzlichen Annahmewangs erheblich an Bedeutung verloren hat, wenn es um die Beurteilung der Frage nach dem Bestehen eines Hoheitsbetriebs i. S. v. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG geht.

Eine systematisch-teleologische Interpretation von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. m. §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG verdeutlicht somit, dass bereits auf einfachgesetzlicher Ebene die besseren Gründe für eine Umsatzsteuerbarkeit der von den Kommunen erbrachten Abwasserentsorgungsdienstleistungen sprechen.

## 2.2 Verfassungsrechtliche Ebene

### 2.2.1 Generelle Rechtslage

Es ist umstritten, ob und, wenn ja, in welchem Umfang Hoheitsträger zu Privaten in Konkurrenz treten dürfen. Nach ständiger Rechtsprechung sowohl des *BVerfG* als auch des *BVerwG* gewährleisten die Grundrechte und insbesondere das in Art. 12 GG verbürgte Grundrecht der Berufsfreiheit keinen Schutz vor staatlicher Konkurrenz. Eine Wirtschaftstätigkeit des Staates wird daher prinzipiell für zulässig erachtet.<sup>34</sup> Nur ausnahmsweise wird ein Grundrechtseingriff vom *BVerwG* für den Fall angenommen, dass die *staatliche Konkurrenz zu einer Monopolisierung* und damit einer Verdrängung der privaten Wettbewerber führt.<sup>35</sup>

In der Literatur wird dagegen vertreten, dass jede wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand stets einen faktischen Grundrechtseingriff darstellt. Ein solcher Eingriff könne nur durch besondere öffentliche Zwecke gerechtfertigt werden.<sup>36</sup> Diese Ansicht beruht auf der Prämisse, dass Wettbewerb aus der Sicht des Grundgesetzes aus der Freiheit der Bürger entstehe, verschiedene unternehmerische Konzeptionen nach Maßgabe von Angebot und Nachfrage miteinander konkurrieren zu lassen. Regelmäßig setze dies voraus, »jeden Marktteilnehmer zu akzeptieren, der sich wie ein Wettbewerber verhält.«<sup>37</sup> Dementsprechend tangiert die Verschaffung von Vorteilen durch einen Wettbewerber, die sich nicht als Ergebnis einer Konkurrenz, sondern allein als Ausfluss einer staatlichen Intervention darstellen, die Wettbewerbsfreiheit der Mitbewerber. Dieser Argumentation ist zuzustimmen. Unzweifelhaft ist der Wettbewerb die notwendige Begleiterscheinung der Berufsfreiheit; dies gilt aber nur solange, als sich die Wettbewerber auf grundsätzlich gleicher Ebene gegen-

33 Vgl. *BFH* vom 15. 03. 1972, *BStBl* II 1972, S. 500 f.

34 *BVerf* vom 16. 10. 1968, *BVerfGE* 24, 236, 251; *BVerwG* vom 07. 12. 1995, *NJW* 1996, 3161, 3161 f.

35 Vgl. *BVerwG*, *DÖV* 1996, 250.

36 S. *Löwer* in *VVDStRL* 60 [2001], S. 416 ff.; *Stober*, *Allgemeines Wirtschaftsverwaltungsrecht*, 13. Aufl., 2002, § 24 m. w. N.

37 S. *Löwer* in *VVDStRL* 60 [2001], S. 419.



überstehen.<sup>38</sup> Sobald entweder durch staatliches Eingreifen zugunsten eines bestimmten Wettbewerbers oder *durch eigene wirtschaftliche Betätigung des Staates der freie Wettbewerb verzerrt wird, ist stets von einer Beeinträchtigung der Wettbewerbsfreiheit der privaten Konkurrenz auszugehen.*

Im Fall der *Abwasserentsorgung* durch beliehene private Dritte besteht jedoch gegenüber dem Normalfall der Konkurrenz von Hoheitsträger und Privaten folgende *Besonderheit*: Während sich die soeben dargestellte Diskussion damit befasst, inwieweit im Bereich der *privatwirtschaftlichen* Tätigkeiten eine Konkurrenz von Hoheitsträgern und Privaten zulässig ist, stellt die Abwasserentsorgung sowohl der Kommune als auch der beliehenen privaten Dritten *hoheitliche* Tätigkeit dar. Diese Verwaltungstätigkeit ist originäre Aufgabe des zuständigen Verwaltungsträgers. Private dürfen erst aufgrund einer hoheitlichen Beleihung diese Tätigkeit ausüben. Da die Beleihung auch wieder rückgängig gemacht werden kann und die Tätigkeit der beliehenen privaten Dritten vom Willen des Hoheitsträgers abhängig ist, ist fraglich, ob man *überhaupt von Wettbewerb sprechen kann, wenn die Zulassung von Konkurrenz einem Wettbewerbs Teilnehmer überlassen ist.*

Eine Verneinung dieser Frage würde missachten, dass trotz der gegenüber dem Normalfall des privatwirtschaftlichen Wettbewerbs unterschiedlichen formellen Ausgangslage materiell eine *Wettbewerbsituation* vorliegt. Schafft der Staat durch die Beleihung von Privaten materiell eine Wettbewerbslage, dann muss er sich in diesem Wettbewerb auch wie ein gleichrangiger Mitbewerber verhalten. Angesichts der umsatzsteuerlichen Ungleichbehandlung der Tätigkeiten von kommunalen Abwasserentsorgern einerseits und beliehenen Abwasserentsorgern andererseits stellt sich deshalb die *Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 2 Abs. 3 UStG.*

## 2.2.2 Zulässigkeit der Berufung des Beliehenen auf Verfassungsrecht

Die beliehenen Abwasserentsorger können durch die Umsatzsteuerbefreiung der kommunalen Abwasserentsorgung in ihren Grundrechten nur dann verletzt werden, wenn sie sich überhaupt auf Grundrechte berufen können. Dies ist deswegen problematisch, weil sie als Beliehene bei ihrer Abwasserentsorgungstätigkeit selbst hoheitlich tätig werden.

Grundrechtsberechtigt sind in erster Linie natürliche Personen. Die Grundrechte binden Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht (Art. 1 Abs. 3 GG). Da Art. 1 Abs. 3 GG unbedingt und umfassend formuliert ist, gilt für die vollziehende Gewalt angesichts der Vielfältigkeit ihrer Aufgaben, Organisations- und Handlungsformen, dass ihre Grundrechtsbindung unabhängig davon besteht, durch wen sie ihre Aufgaben erfüllt.<sup>39</sup> Eine der Organisationsformen, bei der die Verwaltung ihre Aufgaben nicht durch eigene Organe wahrnimmt, ist die *Beleihung*.<sup>40</sup>

38 Vgl. auch Knuth in JuS 1986, S. 529.

39 S. Pieroth/Schlink, Grundrechte, 19. Aufl., 2003, Rn. 167.

40 Einem Beliehenen werden hoheitliche Zuständigkeiten zur selbständigen Wahrnehmung im eigenen Namen übertragen (s. Arndt/Walter in WiVerw 1997, S. 185 ff., 235 ff.). Der Beliehene tritt dem Bürger öffentlich-rechtlich gegenüber. Statusmäßig sind Beliehene pri-

Die verschiedenen staatlichen Funktionsträger sind vom Einzelnen her gesehen nur besondere Erscheinungsformen der einheitlichen Staatsgewalt. Sie können deswegen grundsätzlich nicht gleichzeitig Verpflichtete und Berechtigte der Grundrechte sein.<sup>41</sup> Mit dem Eintritt in den Bereich organisierter Staatlichkeit tritt auch die Grundrechtspflichtigkeit ein. Diese Grundrechtspflichtigkeit besteht aber nur im Umfang der Integration in den Staatsapparat. Der beliehenen privaten Person darf die Grundrechtsfähigkeit daher nicht insgesamt aberkannt werden.<sup>42</sup> Der hoheitlich beliehene Abwasserentsorger nimmt folglich eine Art *Doppelfunktion* wahr. Im Rahmen seiner Entsorgungstätigkeit ist er selbst als Teil der öffentlichen Gewalt an die Grundrechte gebunden. Als natürliche Person und Privatrechtssubjekt bleibt er aber weiterhin grundrechtsfähig, d. h. er ist Träger von Grundrechten.

### 2.2.3 Art. 3 Abs. 1 GG und umsatzsteuerlich bewirkte Wettbewerbsverzerrungen

Umsatzsteuerlich bewirkte Wettbewerbsverzerrungen sind bereits in anderem Zusammenhang Gegenstand gerichtlicher Verfahren gewesen. So hatte der *BFH* 1971 z. B. den Fall eines nicht-beamteten Notars zu entscheiden, der sich gegen seine Umsatzsteuerpflicht und den sich aus den umsatzsteuerbefreiten Tätigkeiten der Gerichte ergebenden Wettbewerbsnachteil zur Wehr setzte. Die Ungleichbehandlung verstieß nach Ansicht der Richter jedoch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da der Gesetzgeber einen weiten Spielraum für die Betätigung seines Ermessens bei der Gleich- oder Ungleichbehandlung besitze und nur die Überschreitung äußerster Grenzen beanstandet werden könne. Da dem nicht-beamteten Notar neben den hoheitlichen Aufgaben auch die Beratung, Betreuung und Vertretung der Beteiligten auf dem Gebiet der vorsorgenden Rechtspflege obliege, besäße er eine *andere Stellung* als die Gerichte; der Gesetzgeber dürfe daher die hoheitlichen Leistungen des Notars der Umsatzsteuer unterwerfen.<sup>43</sup> Zudem knüpfte die Umsatzsteuer ihrem Wesen nach an Vorgänge des privatwirtschaftlichen Rechtsverkehrs an. Wenn aber ein Rechtssubjekt des öffentlichen Rechts auf dem ihm zugewiesenen Hoheitsgebiet tätig wird, würde eine Besteuerung dem Sinn und Zweck der Umsatzbesteuerung zuwiderlaufen, da das sog. Eigenleben der Körperschaften öffentlichen Rechts ebenso wie das Privatleben natürlicher Personen von der Umsatzsteuer ausgeschlossen bleibe. Die gegen dieses Urteil gerichtete Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen.<sup>44</sup>

Auf den vorliegenden Fall übertragen bedeutet diese Argumentation, dass, obwohl sowohl beliehene als auch kommunale Abwasserentsorger hoheitlich tätig werden, die Tätigkeit der Kommunen zum Eigenleben der öffentlich-rechtlichen Körperschaft zu zählen ist, während die Tätigkeit des Beliehenen einen Vorgang des privatwirt-

---

vate Rechtssubjekte, handeln aber funktionell hoheitlich und sind in die mittelbare Staatsverwaltung einbezogen (s. *Arndt*, Kreislaufwirtschaft und kommunale Entsorgung, Köln, 1996, S. 96).

41 S. *Pieroth/Schlink*, Grundrechte, 19. Aufl., 2003, Rn. 154.

42 S. *Krebs*, Verwaltungsorganisation, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. III, 2. Aufl., 1996, § 69 Rn. 65.

43 *BFH* vom 25. 11. 1972, BFHE 101, S. 318.

44 *BVerfG* vom 04. 07. 1978, DB 1979, S. 283.

schaftlichen Rechtsverkehrs darstellt. Ein merkwürdiges Ergebnis! Bereits die Übertragung des Grundgedankens dieses Urteils auf die vorliegende Sachverhaltsgestaltung geht indes fehl: Der private Abwasserentsorger besitzt gerade *keine andere Stellung* gegenüber den Entsorgungspflichtigen als der kommunale Abwasserentsorger.

Gegen § 2 Abs. 3 UStG werden vor allem unter dem Gesichtspunkt der wettbewerbsneutralen Besteuerung Einwendungen geltend gemacht. Verfassungsrechtliche *Grundlage der Wettbewerbsneutralität* ist Art. 3 Abs. 1 GG.<sup>45</sup> Ein steuerlicher Eingriff in den Wettbewerb, der zu einer Ungleichbehandlung führt, ist vor Art. 3 Abs. 1 GG nur gerechtfertigt, wenn ein hinreichender sachlicher Grund für eine steuerliche Bevorzugung bzw. Benachteiligung vorliegt.<sup>46</sup> Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität gebietet, dass wirtschaftlich gleichartige Vorgänge, die die Wettbewerbslage von Unternehmen berühren, gleichen Besteuerungsgrundsätzen unterliegen.<sup>47</sup> Dem Entsorgungspflichtigen ist gleichgültig, wer entsorgt. Trotzdem werden die Gebühren abhängig davon bemessen, wer die Entsorgung durchführt.

Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Für den vorliegenden Fall der umsatzsteuerlich bewirkten Wettbewerbsverzerrung zu Lasten der beliehenen Abwasserentsorger bedeutet dies, dass zunächst ihre Tätigkeit und die der kommunalen Abwasserentsorger als wesentlich gleich festgestellt werden muss. Zugleich ist die Ungleichbehandlung darzulegen. Erst daran schließt sich die Prüfung einer möglichen Rechtfertigung der Ungleichbehandlung an.

Art. 3 Abs. 1 GG gebietet eine Gleichbehandlung von wesentlich Gleichem.<sup>48</sup> Es stellt sich daher die Frage, ob die kommunale Abwasserentsorgung im Wesentlichen mit der beliehenen Abwasserentsorgung vergleichbar ist. Darauf gibt es nur eine Antwort: *Die durchgeführten Tätigkeiten sind identisch.*

Aus der Sicht der Umsatzsteuer als einer allgemeinen Verbrauchsteuer sollen alle Güter und Dienstleistungen, die der Verbraucher in Anspruch nimmt, bei gleichem Steuersatz und gleichem Preis stets gleich belastet sein.<sup>49</sup> Eine wettbewerbsneutrale Besteuerung muss sich an diesem Charakter der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer orientieren. Die Beurteilung des wesentlich Gleichen richtet sich *nach der erbrachten Leistung oder Tätigkeit, nicht aber nach dem Status des Leistungserbringers*. Die Umsatzsteuerpflicht der Beliehenen einerseits und die Umsatzsteuerbefreiung der Kommunen im Abwasserbereich andererseits führen zu einer Ungleichbehandlung bei der Gebührenerhebung. Die Entsorgungspflichtigen, deren Abwasser von Beliehenen entsorgt wird, müssen eine um 16 % höhere Gebühr zahlen als die

---

45 Vgl. *BFH* vom 27. 10. 1993, BStBl II 1994, S. 573.

46 *BVerfG* vom 26. 10. 1976, BVerfGE 43, S. 58, 70; *BFH* vom 26. 04. 1995, BStBl II 1995, S. 767.

47 S. *Lange* in UR 1999, S. 385, 386.

48 Vgl. *BVerfG* vom 09. 08. 1978, BVerfGE 49, S. 148, 165; *BVerfG* vom 15. 07. 1998, BVerfGE 98, S. 365, 385.

49 S. *Klapdor* in BB 1996, S. 2065, 2066.

Entsorgungspflichtigen, deren Abwasser von den Kommunen entsorgt wird. Da von den Entsorgungspflichtigen Gebühren und damit öffentlich-rechtliche Abgaben erhoben werden, ist in den Bescheiden keine Umsatzsteuer ausgewiesen, sodass sie auch nicht von ihnen als Vorsteuer abgezogen werden kann. Zwar besitzen die Beliehenen das Recht zum Vorsteuerabzug, das den Kommunen mangels Steuerpflicht verwehrt bleibt; der Nachteil der höheren Gebührenrechnung wird dadurch jedoch nicht ausgeglichen. Dagegen könnte man freilich einwenden, dass *das Recht zum Vorsteuerabzug die Wettbewerbsverzerrung kompensiert*, sodass aufgrund einer solchen Kompensation eine wirtschaftliche Ungleichbehandlung nicht vorliegt. Genau dieser Einwand geht jedoch *fehl*.

In Bezug auf die Konkurrenz von privaten und kommunalen *Entsorgungseinrichtungen* ist in der Tat umstritten, ob die Umsatzsteuerbefreiung der kommunalen Einrichtungen materiell eine Benachteiligung der privaten Anbieter bedeutet. Während teilweise pauschal von einer Benachteiligung der privaten Unternehmen ausgegangen wird<sup>50</sup>, sehen andere Teile der Literatur die öffentlichen Betriebe aufgrund des fehlenden Vorsteuerabzugsrechts als benachteiligt an.<sup>51</sup> Modellrechnungen für den Fall einer Umsatzsteuerpflicht auch der öffentlichen Entsorger haben ergeben, dass je nach Umfang der nötigen Investitionen und des damit verbundenen Vorsteuerabzugs nicht immer ein Nachteil der privaten Unternehmen vorliegt. Es ließ sich nicht nachweisen, dass die private Abwasserentsorgung umsatzsteuerbedingt grundsätzlich 16 % teurer ausfällt als die öffentlich-rechtliche.<sup>52</sup>

Fraglich ist, ob und in welcher Weise diese *Unsicherheiten* – die umsatzsteuerliche Ungleichbehandlung kann sich krass nachteilig oder nur gering nachteilig auswirken, sie kann sogar in einzelnen investiven Steuerjahren wegen des Vorsteuerabzugs in die Vorteilhaftigkeit mutieren – verfassungsrechtlich von Bedeutung sind und nach differenzierenden Einsichten verlangen. Eigentlich kann es darauf nur eine Antwort geben: Das verfassungs- und umsatzsteuerliche Ziel ist *Wettbewerbsneutralität*. Diese kann nur bei *Gleichbehandlung* realisiert werden. Verfassungsrechtlich ist angesichts dieses Ziels die Frage der jeweiligen Schwere der Benachteiligung ebenso irrelevant wie die Möglichkeit einer Mutation zum Vorteil. Objektiv-rechtlich ist auch in letzterem Fall eine Wettbewerbsungleichheit gegeben – dass sich der begünstigte private Dritte dagegen nicht subjektiv-rechtlich wenden wird und wenden kann, ist unerheblich.

Ob eine solche Zielverfehlung verfassungsrechtlich *gerechtfertigt* werden kann, ist nunmehr die entscheidende Frage. Eine Ungleichbehandlung ist nur gerechtfertigt, wenn zwischen zwei Gruppen Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen.<sup>53</sup> Steuerliche Eingriffe in

50 S. *Bach* in *StuW* 1994, S. 51, 56; s. *Klapdor* in *BB* 1996, S. 2065, 2067; s. *Weiß* in *UStR* 1979, S. 85, 86.

51 S. *Widmann* in *UR* 1992, S. 10.

52 S. *Berkenheide*, *Die kommunale Abfallentsorgung – ein Betrieb gewerblicher Art*, 2000, S. 102, 108.

53 *BVerfG* vom 07. 10. 1980, *BVerfGE* 55, S. 72, 88; *BVerfG* vom 28. 10. 1998, *BVerfGE* 99, S. 129, 139.

den Wettbewerb sind somit nur mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, wenn ein hinreichend sachlicher Grund für die steuerliche Benachteiligung vorliegt.<sup>54</sup> Die Ungleichbehandlung von beliehenen Abwasserentsorgern einerseits und kommunalen Abwasserentsorgern andererseits hinsichtlich der Umsatzsteuer kann also nur dann gerechtfertigt werden, wenn zwischen diesen Gruppen wesentliche Unterschiede bestehen.

Die Gruppen unterscheiden sich zwar nicht im Hinblick auf die ausgeübte Tätigkeit, jedoch in ihrem *Status*. Während die kommunale Abwasserentsorgung Teil der Gemeinde und damit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, sind beliehene Abwasserentsorger gewerblich tätige Private, die lediglich aufgrund der hoheitlichen Beleihung funktionell als Behörde tätig werden. Der Behörde sind die Beliehenen nicht zuzurechnen. Es ist somit fraglich, inwieweit der unterschiedliche öffentlich-rechtliche Status eine Ungleichbehandlung in der Gebührenberechnung zu rechtfertigen vermag. Die unterschiedlich geregelte Umsatzbesteuerung greift in der Regel zu Lasten der beliehenen Abwasserentsorger in dieses Konkurrenzverhältnis ein. Unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität ist der unterschiedliche Status – wie bereits ausgeführt – keine ausreichende Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung. Entscheidend ist *nicht* der *Status* der kommunalen Abwasserentsorgung als Teil der juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern der *Wettbewerb*. Unter dem Gesichtspunkt des Wettbewerbs ist die Abwasserentsorgung entweder steuerbar oder nicht steuerbar. Da de facto ein Wettbewerb besteht und es aus Sicht der Abwasserentsorgungspflichtigen gleichgültig ist, ob die Abwasserentsorgung durch die Behörde oder einen beliehenen Privaten vorgenommen wird, ist *keine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung* ersichtlich.

## 2.3 Europarechtliche Ebene

Wer trotzdem weiterhin von der Ansicht überzeugt ist, die Abwasserentsorgung dürfe von der Umsatzsteuerpflicht freigestellt bleiben, sieht sich schließlich noch *europarechtlichen Bedenken* ausgesetzt. Verbreitet wird angeführt, dass die Ausklammerung von Entsorgungsbetrieben der öffentlichen Hand von der Umsatzsteuerpflicht als Folge der weiten Auslegung von § 2 Abs. 3 UStG i. V. m. § 4 Abs. 5 KStG in Widerspruch zu Art. 4 Abs. 5 UAbs. 1 und 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>55</sup> stehe. Die einschlägigen Richtlinienbestimmungen lauten wie folgt:

»Artikel 4

(1) ...

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

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.«

<sup>54</sup> BVerfG vom 26. 10. 1976, BVerfGE 43, S. 58, 70.

Bevor der angesprochene Konflikt zwischen nationalem Umsatzsteuerrecht und sekundärem Europarecht näher ausgeführt wird, bedarf zuvor das *Verhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht* näherer Klärung: Das Recht der Europäischen Gemeinschaft besitzt nach einhelliger Meinung in Literatur und Rechtsprechung grundsätzlich Vorrang gegenüber allen nationalen Rechtsnormen.<sup>56</sup> Nationales Recht ist demnach unanwendbar, soweit und solange es dem Gemeinschaftsrecht entgegensteht. Aus Sicht des Gemeinschaftsrechts gilt der *Anwendungsvorrang* auch gegenüber nationalem Verfassungsrecht.

Während das Vorrangprinzip uneingeschränkt für das primäre Gemeinschaftsrecht, also die Gründungsverträge, und das sekundäre Gemeinschaftsrecht in Form von Verordnungen gilt, gibt es *bei Richtlinien Besonderheiten* zu beachten. Dies liegt daran, dass die Rechtsetzung in Form von Richtlinien gem. Art. 249 Abs. 3 EG als zweistufiges Verfahren ausgestattet ist. Der Rat erlässt eine Richtlinie, die von den adressierten Mitgliedstaaten in nationales Recht umgesetzt werden muss. Die Richtlinie ist nur hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, den Mitgliedstaaten bleibt jedoch die Wahl der Form und Mittel überlassen. Richtlinienwidriges nationales Recht bleibt demnach grundsätzlich anwendbar.<sup>57</sup> Ausnahmsweise können aber Richtlinien unmittelbar im innerstaatlichen Recht gelten und entgegenstehendes nationales Recht verdrängen. Voraussetzung dafür ist, dass die Richtlinie nicht fristgemäß oder inhaltlich nicht ordnungsgemäß umgesetzt worden ist und dass die Bestimmungen der Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind (*vertikale Direktwirkung*).<sup>58</sup> Richtlinien besitzen darüber hinaus Auswirkungen auf die nationalen Rechtsprechungsorgane. Der *EuGH* leitet aus Art. 249 Abs. 3 und Art. 10 EG eine Verpflichtung der nationalen Gerichte zur *richtlinienkonformen bzw. europarechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts* ab.<sup>59</sup> Das *BVerfG* hat eine derartige Pflicht bestätigt.<sup>60</sup> Folge ist, dass die Mitgliedstaaten und ihre Organe unter mehreren möglichen Auslegungsalternativen diejenige zu wählen haben, die dem Inhalt der Richtlinie in der ihr vom Gerichtshof gegebenen Auslegung entspricht.<sup>61</sup> Das *Verhältnis zwischen unmittelbarer vertikaler Direktwirkung und richtlinienkonformer Auslegung* ist dabei mit Blick auf den Grundsatz der Vollzugsautonomie der EG-Mitgliedstaaten dahingehend zu bestimmen, dass man zuerst eine richtlinienkonforme Auslegung der nationalen Vorschrift vornimmt und erst für den Fall, dass eine solche nicht mehr in Betracht kommt, eine vertikale horizontale Direktwirkung der Richtlinienbestimmung zu prüfen ist.

In einem nächsten Schritt ist nunmehr im Einzelnen zu untersuchen, ob § 2 Abs. 3 UStG gegen Art. 4 Abs. 5 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt. Das Gemeinschaftsrecht misst dem Gesichtspunkt der *Wettbewerbsneutralität* entscheidendes Gewicht bei und ordnet Betätigungen mit öffentlich-rechtlichem Außenverhältnis auch dann

55 RL 77/388/EWG.

56 *EuGH* vom 15. 07. 1964, *EuGH Slg.* 1964, S. 1251, 1269 f.; s. *Arndt*, *Europarecht*, 7. Aufl., 2004, S. 104 ff.

57 S. *Arndt*, *Europarecht*, 7. Aufl., 2004, S. 107 f.

58 S. *Arndt*, *Europarecht*, 7. Aufl., 2004, S. 83 f.

59 *EuGH* vom 10. 04. 1984, *EuGH Slg.* 1984, S. 1891; *EuGH* vom 10. 04. 1984, *EuGH Slg.* 1984, S. 1921.

60 *BVerfG* vom 08. 04. 1987, *BVerfGE* 75, S. 223.

61 S. *Arndt*, *Europarecht*, 7. Aufl., 2004, S. 89 f.

der unternehmerischen Sphäre zu, wenn es andernfalls zu größeren Wettbewerbsverzerrungen käme.<sup>62</sup> Die Richtlinie bestimmt, dass selbst hoheitliche Leistungen einer Umsatzsteuerpflicht unterliegen, wenn eine Steuerbefreiung zu »größeren Wettbewerbsverzerrungen« führt. Nach deutschem Recht hingegen ist die Wettbewerbsneutralität kein Tatbestandsmerkmal, sondern nur von der Rechtsprechung als Kriterium anerkannt, das bei der Auslegung des Begriffs des Betriebes gewerblicher Art zu berücksichtigen ist.<sup>63</sup>

Es ist daher zu bezweifeln, ob das *deutsche Umsatzsteuergesetz diese Vorgabe richtliniengetreu* umsetzt.<sup>64</sup> Insbesondere fehlt in § 2 Abs. 3 UStG eine Vorschrift, die der Wettbewerbsneutralität gerecht wird.<sup>65</sup> Weichen die Ergebnisse nach deutschem und europäischem Recht voneinander ab, so ist der *Anwendungsvorrang* der Regelung des Art. 4 Abs. 5 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie zu beachten.<sup>66</sup> In Grenzfällen ist nach europäischem Recht daher auf den *Wettbewerbsaspekt* abzustellen.<sup>67</sup>

In der Literatur wird nahezu einhellig vertreten, dass die gesetzliche Ausgestaltung der Umsatzbesteuerung von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen in Deutschland den Vorgaben des Art. 4 Abs. 5 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nicht ausreichend Rechnung trägt.<sup>68</sup> Die deutsche Regelung verstößt insoweit gegen die Richtlinie, als die Besteuerung der Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich von dem Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art abhängig gemacht wird. Teilweise wird daraus die Folgerung gezogen, dass wegen des unvereinbaren Wortlauts des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG mit Art. 4 Abs. 5 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie eine richtlinienkonforme Auslegung nicht möglich sei.<sup>69</sup> Ein anderer Teil des Schrifttums plädiert dagegen für eine richtlinienkonforme Auslegung der nationalen Vorschriften.<sup>70</sup>

Die in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG enthaltene Verweisung auf §§ 1 Abs. 1 Nr. 6; 4 KStG und damit auf den in der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vorkommenden Begriff des Betriebs gewerblicher Art ist nicht per se gemeinschaftswidrig, sondern nur soweit sie zu Ergebnissen führt, die von Art. 4 Abs. 5 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie abweichen.<sup>71</sup> Mangels hinreichender Regelung im nationalen Umsatzsteuerrecht ist in Fällen, in denen die *Anwendung von nationalem und europäischem Recht zu unterschiedlichen Ergebnissen führt, dem europäischem Recht durch richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts Geltung zu verschaffen*.

Dies führt zu dem gegenwärtigen Zustand, dass die Umsatzbesteuerung von Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts aus dem Gesetzestext des UStG nicht mehr ablesbar ist, sondern aus der Rechtsprechung des *EuGH* und des *BFH* erschlossen werden muss.<sup>72</sup>

62 S. Lippross, Umsatzsteuer, 20. Aufl., 2000, S. 264.

63 Vgl. *BFH* vom 10. 12. 1993, BStBl. II 1993, S. 380.

64 Vgl. *Ramme* in UR 1991, S. 77, 80; *Reiß* in UR 1994, S. 388.

65 S. *Klapdor* in BB 1996, S. 2065, 2067.

66 *BFH* vom 11. 06. 1997, BStBl. II 1999, S. 418, 420.

67 S. Lippross, Umsatzsteuer, 20. Aufl., 2000, S. 272.

68 S. *Klapdor* in BB 1996, S. 2065, 2067 f.; s. *Lange* in UR 2000, S. 1, 2 m. w. N.

69 S. *Reiß* in StuW 1994, S. 323, 324; s. *Wagner* in UR 1993, S. 301, 303.

70 S. *Forster* in UR 1996, S. 73, 81 ff.

71 S. *Lange* in UR 2000, S. 1, 7.

72 S. *Lange* in UR 2000, S. 1, 2.

Nach Art. 4 Abs. 5 UAbs. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht der Umsatzsteuerpflicht, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Tätigkeiten »im Rahmen der öffentlichen Gewalt« sind nach der Rechtsprechung des *EuGH* solche Tätigkeiten, »die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung ausüben; ausgenommen sind die Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer«. <sup>73</sup> Das Gemeinschaftsrecht stellt damit in erster Linie auf die Gestaltung des *Außenverhältnisses zum Leistungsempfänger* ab. Werden die Entgelte auf *privatrechtlicher* Grundlage erhoben, ist die Betätigung *unternehmerisch*; werden dagegen *öffentlich-rechtliche* Gebühren bzw. Beiträge erhoben, ist die Betätigung grundsätzlich dem *nicht-unternehmerischen* Bereich zuzuordnen. <sup>74</sup> Diese Rechtslage unterscheidet sich vom nationalen Umsatzsteuerrecht. Für die nach deutschem Recht erhebliche Frage, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, ist das Außenverhältnis nur von indizieller Bedeutung. Nach deutschem Recht gilt, dass ein Betrieb gewerblicher Art vorliegen kann, auch wenn das Außenverhältnis öffentlich-rechtlich ausgestaltet ist. Diese *unterschiedliche* Sichtweise führt bei der Abwasserentsorgung jedoch *nicht zu divergierenden Bewertungen*. Die Tätigkeit der kommunalen Abwasserentsorgung ist nach der Rechtsprechung des *EuGH* als Ausübung *öffentlicher Gewalt* zu beurteilen, da für sie öffentlich-rechtliche Abgaben in *Form von Gebühren* erhoben werden.

Während nach nationalem Recht das Vorliegen eines Hoheitsbetriebs einen Betrieb gewerblicher Art und damit auch die Umsatzsteuerpflicht der betroffenen Tätigkeit ausschließt, kann nach den Vorgaben der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie eine hoheitliche Tätigkeit dennoch der Umsatzsteuer unterliegen, wenn eine Behandlung der öffentlich-rechtlichen Einrichtung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die Richtlinie verlangt erstens das Vorliegen einer Wettbewerbslage. <sup>75</sup> Es muss daher argumentiert werden, dass auch bei der Abwasserentsorgung durch beliehene Private trotz des notwendig vorausgesetzten Beleihungsvorgangs eine tatsächliche Wettbewerbslage zwischen diesen und kommunalen Abwasserentsorgern besteht. Nach der Rechtsprechung des *EuGH* ist eine Steuerpflicht zu bejahen, wenn die Tätigkeiten »auch von Privatpersonen in Konkurrenz zu diesen Einrichtungen ausgeübt werden können und die Behandlung der letzteren als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde«. <sup>76</sup> Fraglich ist für den Bereich der Abwasserentsorgung daher, *ob im Sinn der Rechtsprechung ein Wettbewerb von Privaten und öffentlicher Hand vorliegen kann*. Diese Frage ist für die Abfallentsorgung bereits entschieden: Hier ist in Deutschland die Tätigkeit Privater regelmäßig von einer Genehmigung der entsorgungspflichtigen Kommune abhängig. <sup>77</sup> Strittig war, ob zwischen den entsorgungspflichtigen Kommunen und privaten Entsorgern ein zumindest poten-

73 *EuGH* vom 17. 10. 1989, UR 1991, S. 77.

74 S. Lippross, Umsatzsteuer, 20. Aufl., 2000, S. 264.

75 Stadie, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG, § 2 Rn. 807.

76 *EuGH* vom 17. 10. 1989, UR 1991, S. 77.

77 S. Klapdor in BB 1996, S. 2065, 2067.



zielles Wettbewerbsverhältnis besteht. Dies hat der *BFH* eindeutig bejaht.<sup>78</sup> Bei der Abwasserentsorgung handelt es sich folglich um Tätigkeiten, die im Sinn der Richtlinie auch von Privaten ausgeübt werden können. *Eine Wettbewerbslage besteht.*

Art. 4 Abs. 5 Abs. 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie setzt für eine Umsatzsteuerpflicht der Tätigkeiten öffentlich-rechtlicher Einrichtungen aber darüber hinaus voraus, dass eine Behandlung der öffentlichen Einrichtung als Nicht-Steuerpflichtige zu »größeren Wettbewerbsverzerrungen« führt. Das Kriterium der »größeren Wettbewerbsverzerrungen« muss nach der Rechtsprechung des *EuGH* zwar nicht wörtlich in nationales Recht übernommen werden, und es müssen auch keine quantitativen Grenzen für die Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige festgelegt werden.<sup>79</sup> Inhaltlich muss vom *nationalen Umsatzsteuerrecht jedoch die Wettbewerbsneutralität auch im Hinblick auf hoheitliche Tätigkeiten gewährleistet werden.*

Eine eindeutige Auslegung des Begriffs »größere Wettbewerbsverzerrungen« bereitet erhebliche Schwierigkeiten.<sup>80</sup> Der *EuGH* hat in seinen Vorabentscheidungen zu dieser Frage keine Definition des Begriffs »größere Wettbewerbsverzerrungen« gegeben, sondern lediglich ausgeführt, dass eine »*Beurteilung wirtschaftlicher Faktoren*« erforderlich sei.<sup>81</sup> Der *BFH* bejahte in einer Entscheidung die »größeren Wettbewerbsverzerrungen« damit, dass die unterschiedliche umsatzsteuerliche Belastung »intensive und nachhaltige Auswirkungen« in der betreffenden Branche zur Folge habe.<sup>82</sup> Diese Auslegung ist in der Literatur auf Zustimmung gestoßen.<sup>83</sup> Demnach setzen *größere Wettbewerbsverzerrungen mehr als eine bloße Wettbewerbsbeeinträchtigung* voraus.

Eine *Beurteilung der wirtschaftlichen Auswirkungen* der Umsatzsteuerbefreiung für kommunale Abwasserentsorger ist indes *außerordentlich komplex*. Im vorliegenden Zusammenhang genügt allerdings schon eine *vordergründige Betrachtung* dieser wirtschaftlichen Auswirkungen, um zu einer *eindeutigen* Aussage kommen zu können: Aus Sicht der *Entsorgungspflichtigen* führt eine um 16 % erhöhte Rechnung jedenfalls dann zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen, wenn sie nicht zum *Vorsteuerabzug* berechtigt sind. Aus Sicht der *Abwasserentsorger* ist ebenfalls der *Vorsteuerabzug* der *entscheidende Hebel* für die wirtschaftlichen Auswirkungen. In Jahren mit hohen Investitionen ist der beliebene private Dritte, der zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, gegenüber den kommunalen Abwasserentsorgern im Vorteil. In anderen Jahren verkehrt sich dieser Vorteil in einen Nachteil. Nimmt man aber als Messlatte die *Wettbewerbsverzerrung*, so müssen in eine Gesamtbetrachtung die Schwankungen *oberhalb* und *unterhalb* dieser Messlatte einbezogen werden. Da das Ziel der Steuerneutralität in keinem Jahr erreicht wird, bleibt der Wettbewerb *ständig verzerrt*. Bei der »*Beurteilung der wirtschaftlichen Faktoren*«<sup>84</sup> dürfte eine solche *Gesamtbetrachtung* über die einzelnen Steuerjahre hinweg den Ausschlag dafür geben, das Tatbestandsmerkmal der »größeren Wettbewerbsverzerrung« zu bejahen.

78 *BFH* vom 15. 12. 1993, BStBl II 1994, S. 314, 317.

79 *EuGH* vom 17. 10. 1989, UR 1991, S. 77.

80 S. *Forster* in UR 1996, S. 73, 78 ff.; s. *Wagner* in UR 1993, S. 301, 304.

81 *EuGH* vom 17. 10. 1989, UR 1991, S. 77.

82 *BFH* vom 11. 06. 1999, BStBl II 1999, S. 418.

83 S. *Lange* in UR 1999, S. 385, 390.

84 *EuGH* vom 17. 10. 1989, UR 1991, S. 77.

Das europäische Recht gebietet somit eine Unterwerfung der Abwasserentsorgung kommunaler Betriebe trotz ihres hoheitlichen Charakters unter die Umsatzsteuerpflicht. § 2 Abs. 3 UStG ist entsprechend richtlinienkonform auszulegen.

### 3 Fazit

Das Umsatzsteuerrecht ist von seiner Struktur her wettbewerbsneutral. Unter Berücksichtigung dieses Grundgedankens führt bereits eine einfachgesetzliche Auslegung zu dem Ergebnis, den Begriff des Betriebs gewerblicher Art weit auszulegen, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Verfassungs- und europarechtliche Überlegungen stützen dieses Ergebnis – eine dringende Notwendigkeit, die aufgeworfene Rechtsfrage erst auf diese beiden Ebenen hochzuziehen, besteht indes nicht.

### Literaturverzeichnis

- Arndt, Hans-Wolfgang* (1996): Kreislaufwirtschaft und kommunale Entsorgung – Zur Rechtsstellung der Kommunen und ihrer Wirtschaftsunternehmen im System des Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetzes; Köln.
- Arndt, Hans-Wolfgang* (2002): Steuerliche Gleichstellung in der Wasser- und Abwasserwirtschaft [Typoskript: Gutachten für den BDE].
- Arndt, Hans-Wolfgang* (2004): Europarecht; 7. Aufl.; Heidelberg.
- Arndt, Hans-Wolfgang/Walter, Christine* (1997): Zur Verteilung der Abfallentsorgung zwischen Verursacher und öffentlich-rechtlichem Entsorgungsträger, privatem Dritten und Verbänden. In: *Wirtschaft und Verwaltung*, 22. Jg., S. 185–241.
- Bach, Stefan* (1994): Umsatzsteuerliche Konsequenzen der privaten Bereitstellung öffentlicher Leistungen im Bereich hoheitlicher Aufgaben. In: *Steuer und Recht*, S. 51–57.
- Berkenheide, Markus* (2000): Die kommunale Abfallentsorgung – ein Betrieb gewerblicher Art: Auswirkungen des Übergangs vom Hoheitsbetrieb zum Betrieb gewerblicher Art auf Besteuerung, Gebühren und Rechnungslegung; Lohmar/Köln.
- Birk, Dieter* (2003): Steuerrecht; 6. Aufl.; Heidelberg.
- David, Hans-Joachim* (2000): Umsatzsteuerpflicht sog. Drittbeauftragter, Beliehener und öffentlich-rechtlicher Aufgabenträger. In: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 49. Jg., S. 357–364.
- David, Hans-Joachim/Grünwald, Klaus* (1999): Umsatzsteuerliche Auswirkungen der Übertragung von Pflichten der Abfallentsorgung nach § 16 Abs. 2 KrW-/AbfG. In: *Kommunale Steuer-Zeitschrift*, 42. Jg., S. 122–129.
- Fluck, Jürgen* (2004): Kommentierung § 16 KrW-/AbfG. In: *Fluck: Kreislaufwirtschafts-, Abfall- und Bodenschutzrecht*, Bd. I; Stand 51. Lfg.; Heidelberg.

- Forster, Eduard* (1996): Einfluß des europäischen Gemeinschaftsrechts auf die deutsche Umsatzbesteuerung der Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. In: Umsatzsteuer-Rundschau, 45. Jg., S. 73–84.
- Forster, Eduard* (1999): Zwiespältiges und Ungeklärtes im Zusammenhang mit den Entsorgungstätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR). In: Umsatzsteuer- und Verkehrssteuerrecht, 48. Jg., S. 42–48.
- Frenz, Walter* (2002): Kommentierung § 16 KrW-/AbfG. In: Frenz: Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz; 3. Aufl.; Köln/Berlin/Bonn/München.
- Frenz, Walter* (2002): Liberalisierung und Privatisierung der Wasserwirtschaft. In: Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht, 166. Jg., S. 307–334.
- Hahn, Volker/Kortschak, Hans-Peter* (2003): Lehrbuch der Umsatzsteuer; 9. Aufl.; Herne/Berlin.
- Heidner, Hans-Hermann* (2003): Kommentierung § 2 UStG. In: Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz; 7. Aufl.; München.
- Himmelman, Steffen/Gloria, Magnus* (2000): Die Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts unter Berücksichtigung zulässiger Gestaltungsmöglichkeiten. In: Kommunale Steuer-Zeitschrift, 49. Jg., S. 121–129.
- Klapdor, Ralf* (1996): Entsorgungstätigkeiten und § 2 Abs. 3 UStG. In: Betriebs-Berater, 51. Jg., S. 2065–2069.
- Knuth, Andreas* (1986), Konkurrentenklage gegen einen öffentlichrechtlichen Subventionsvertrag – OVG Münster, NVwZ 1984, 522. In: Juristische Schulung, 25. Jg., S. 523–530.
- Krebs, Walter* (1996): Verwaltungsorganisation. In: Isensee Kirchhof (Hrsg.): Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. III, 2. Aufl.; Heidelberg; § 69; S. 567–622.
- Küffner, Thomas* (1999): Abwasserentsorgung als Hoheitsbetrieb – back to the roots? In: Der Betrieb, 52. Jg., S. 406–408.
- Lange, Hans-Friedrich* (1999): Neutralitätsprinzip bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – Wettbewerbsvorbehalt des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie. In: Umsatzsteuer-Rundschau, 48. Jg., S. 385–391.
- Lange, Hans-Friedrich* (2000): Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht. In: Umsatzsteuer-Rundschau, 59. Jg., S. 1–13.
- Lippross, Otto-Gerd* (2000): Umsatzsteuer; 20. Aufl.; Osnabrück.
- Löwer, Wolfgang* (2001): Der Staat als Wirtschaftssubjekt und Auftraggeber. In: Veröffentlichungen der Vereinigungen der deutschen Staatsrechtslehrer, 60. Jg., S. 416–455.
- Pezzer, Heinz-Jürgen* (2002): Körperschaftsteuer. In: Tipke/Lang, Steuerrecht; 17. Aufl.; Köln; § 11; S. 440–475.
- Pieroth, Bodo/Schlink, Bernhard* (2003): Grundrechte; 19. Aufl.; Heidelberg.
- Ramme, Christoph* (1991): Abgrenzung von nichtsteuerbarer Ausübung öffentlicher Gewalt gegen steuerbaren Betrieb gewerblicher Art. In: Umsatzsteuer-Rundschau, 40. Jg., S. 77–81.
- Reimann, Ralf* (1999): Die Besteuerung der Kreislauf- und Abfallwirtschaft. In: Der Betrieb, 48. Jg., S. 1088–1091.
- Reiß, Wolfram* (1994): Der vorschnelle Abschied vom Betrieb gewerblicher Art. In: Umsatzsteuer-Rundschau, 43. Jg., S. 388–390.

- Reiß, Wolfram* (1994): Die nicht ordnungsgemäße Umsetzung von EG-Steuerrichtlinien und ihre Folgen. In: *Steuer und Wirtschaft*, 71. Jg., S. 323–330.
- Sauter* (2003): Kommentierung § 4 KStG. In: *Erle/Sauter: Heidelberger Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz*; Heidelberg.
- Seer, Roman/Wendt, Volker* (2001): Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand. In: *Deutsches Steuerrecht*, 39. Jg., S. 825–837.
- Stadie, Holger* (2004): Kommentierung § 2 UStG. In: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist: Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer)*; Bd. I; Stand 118. Lfg.; Köln.
- Stober, Rolf* (2002): *Allgemeines Wirtschaftsverwaltungsrecht*; 13. Aufl.; Stuttgart.
- Thieme, Hauke* (2003): Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Abwasserbeseitigung und Abfallentsorgung – Mit und ohne Einschaltung Dritter. In: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 52. Jg., S. 369–377.
- Versteyl, Ludger-Anselm* (2003): Kommentierung § 16 KrW-/AbfG. In: *Kunig/Paetow/Versteyl: Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz*; 2. Aufl.; München.
- Wagner, Wilfried* (1993): Der leise Abschied des »Betriebs gewerblicher Art« aus dem Umsatzsteuerrecht – Anstöße und Anstößiges des Gemeinschaftsrechts zur Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts. In: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 42. Jg., S. 301–304.
- Weiß, Eberhard* (1979): Urteilsanmerkung zu BFH, UR 1979, S. 83–85. In: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 28. Jg., S. 85–86.
- Widmann, Werner* (1992): Umsatzsteuerfragen bei der Abfallentsorgung und Wertstoffverwertung durch die öffentliche Hand. In: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 41. Jg., S. 9–12.
- Wien, Andreas* (1999): Die steuerrechtliche Behandlung von Entsorgungsbetrieben. In: *Deutsche Steuer-Zeitung*, 87. Jg., S. 639–641.



---

# Die Konvergenz der Rechnungslegungsstandards: Eine stille Revolution

Herbert Brönner, Lars-Olaf Kolm und Jens Poll\*

1	Einleitung .....	27
2	Die Harmonisierung der Rechnungslegung – Stand und Entwicklung ..	27
2.1	Vergleichbarkeit und Aussagekraft .....	29
2.2	Grad der Unternehmenswertorientierung der Rechnungslegungssysteme .....	30
3	Einflussfaktoren und beherrschende Grundsätze .....	32
4	Synopsis von Ertragswertmessungsnormen .....	36
5	Behandlung eines derivativen Firmen-/Geschäftswertes .....	42
6	Ergebnis und Ausblick .....	45
	Literaturverzeichnis .....	47

---

\* WP StB Dr. Dr. *Herbert Brönner*, Dr. *Lars-Olaf Kolm*, WP StB RA FASr Dr. *Jens Poll*; Dres. Brönner Treuhand-Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Berlin



## 1 Einleitung

Nicht erst seit dem Beschluss des EU-Parlaments und des Rates der EU, die International Financial Reporting Standards (IFRS) ab 2005 verpflichtend für kapitalmarkt-orientierte Unternehmen im Konzernabschluss vorzuschreiben<sup>1</sup>, geistert das Gespenst der Fremdbestimmung der deutschen Rechnungslegung durch die Medien.<sup>2</sup> Der Verlust der (deutschen) Identität des HGB und dramatische Veränderungen für die Unternehmen werden gern heraufbeschworen. Nahrung bekommt die Diskussion um die Verlässlichkeit internationaler Rechnungslegungsprinzipien z. B. durch Bilanzskandale wie den »Enron-Fall«. Den deutschen Gesetzgeber haben diese Bedenken nicht daran gehindert, deutschen nichtkapitalmarkt-orientierten Unternehmen künftig weitreichende Wahlrechte für die Anwendung der IFRS im Konzern- und auch im Einzelabschluss einräumen zu wollen.<sup>3</sup> Wie folgenreich die Transformation des deutschen Rechnungslegungssystems sein wird, hängt grundsätzlich davon ab, welche gesellschaftlichen Bereiche tangiert sind.

## 2 Die Harmonisierung der Rechnungslegung – Stand und Entwicklung

Der Markt der Europäischen Union kennzeichnet(e) sich durch Teilnehmer, die heterogenen nationalen Rechnungslegungsvorschriften verhaftet sind.<sup>4</sup> Mit der Ausweitung des innergemeinschaftlichen Handels stellte sich den Regierungen der Mitgliedstaaten die Aufgabe, die Unterschiede in der Rechnungslegung zu beseitigen, um Informationsdefizite, bedingt durch die Heterogenität der Bestandteile/Instrumente des Jahresabschlusses, bereits auf Gesetzesebene abzubauen.<sup>5</sup>

Die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse sollte mittels Harmonisierung durch die 4., 7. und 8. EG-Richtlinie, d. h. der Transformation der dortigen Vereinbarungen in nationales Recht, erreicht werden.<sup>6</sup> Die Schaffung eines Einheitsrechts war hingegen nicht das Ziel und ist insoweit auch nicht durch Art. 54 Abs. 3 Buchstabe g des

1 Vgl. zum Zusammenhang von Wirtschaftsordnung und Besteuerung auch *Bareis* m. w. N. in: Brönnner, Die Besteuerung der Gesellschaften, 17. Auflage, Abschnitt A II.

2 Die entsprechende Verordnung bedarf noch der Zustimmung des Ministerrats, um rechtskräftig zu werden.

3 Vgl. Entwurf eines Bilanzreformgesetzes (BilReG) unter [www.bmj.bund.de](http://www.bmj.bund.de).

4 Vgl. *Niehus*, Konzernrechnungslegung in dem Einen Markt – Zur Praxis in Deutschland, Frankreich und Großbritannien – Fortsetzung (Teil II), WPg 1997, S. 706.

5 Vgl. *Herzig/Mauritz*, Ökonomische Analyse von Konzepten zur Bildung von Bewertungseinheiten: Micro-Hedges, Macro-Hedges und Portfolio-Hedges – wünschenswert im deutschen Bilanzrecht?, zfbf 1998, S. 111 m. w. N.

6 In Anbetracht der Regelungen, die eine weitestgehende Beibehaltung nationaler Wahlrechte erlaubten, hat die Umsetzung der Richtlinien in nationales Recht es faktisch ermöglicht, das Ziel der materiellen Vereinheitlichung zu verfehlen. Vgl. *Streim*, Meinungsspiegel, BFuP 1992, S. 444. Grundlage dieser Einschätzung ist allerdings die an der Basis zu generierende Definition der Ziele und Inhalte von Harmonisierungen.



EG-Vertrages gedeckt.<sup>7</sup> Für einen effizienten europäischen Kapitalmarkt ist aber die Transparenz der Abschlüsse und damit der durch ihn vermittelten Informationen konstitutives Merkmal.<sup>8</sup> Überleitungen vergleichbarer in gleiche Abschlüsse hingegen erhöhen die Transaktions- und Kapitalkosten. Mithin ergibt sich die Notwendigkeit, die Harmonisierung innerhalb der EU über die 8. EG-Richtlinie hinaus zu verfolgen.<sup>9</sup> Eine Vereinheitlichung der Qualität der Informationen über einheitliche Standards – (nur) innerhalb Europas und nur für eine bestimmte Gruppe von Unternehmen (börsennotierte Kapitalgesellschaften) und nur für ein Instrument (Konzernabschluss) –, die stärker die (nationalen) europäischen Besonderheiten gewichten, wird nur kurze Zeit dem ökonomischen Druck nach umfassender Transparenz standhalten.<sup>10</sup> Diese Aufgabe ist nur mit dem Willen zur Reformation und damit der grundlegenden Überarbeitung/Abschaffung nationaler Besonderheiten zu meistern. Seit der Verlautbarung des DSRC zu § 253a HGB scheint die Zeit reif und der ökonomische Druck hinreichend groß, sich einer Novellierung des HGB beherzter anzunehmen. »Zudem hätten dann auch jene Unternehmen den Nutzen aus einer anlegerorientierten Rechnungslegung, die beim Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz ausgeschlossen (worden sind, d. V.).«<sup>11</sup>

Die Integration der europäischen Finanzmärkte soll mit dem Financial Service Action Plan vorangetrieben werden. Ein wesentlicher Bestandteil ist die EG-Verordnung Nr. 1606/2002, die mit Art. 4 i. V. m. Art. 2 der IAS-Verordnung bestimmt, dass kapitalmarktorientierte Unternehmen mit Sitz in der EU ab dem 01.01.2005 den Konzernabschluss nach IFRS aufzustellen haben. Artikel 5 der Verordnung gibt den nationalen Gesetzgebungsgremien darüber hinaus die Möglichkeit, die Anwendung der IFRS auch für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen und den Einzelabschluss zu gestatten oder zu untersagen. Der deutsche Gesetzgeber hat dieses Wahlrecht im Entwurf des BilReG § 315a HGB-E ausgestaltet.<sup>12</sup> Damit kommt den IFRS in

7 Vgl. *Biener*, Stand und künftige Entwicklung der Harmonisierung der Vorschriften über die Rechnungslegung und deren Prüfung in der Europäischen Union, in: FS Kropff, Aktien- und Bilanzrecht, S. 396.

8 Vgl. *Küting*, Quo vadis deutsches Bilanzrecht?, BB 1998, S. 1.

9 Vgl. *van Hulle*, Das Europäische Bilanzrecht, WPK-Mitt. 1994, S. 9–17.

10 Erster notwendiger und wohl schwerster Schritt wäre dann evt. die Aufgabe des engen Zusammenhangs von handelsrechtlicher und steuerlicher Gewinnermittlung. Vgl. *Otte*, Harmonisierte Europäische Rechnungslegung, zfbf 1990, S. 513. Eine solche Loslösung wurde bereits durch die jüngsten Änderungen des Bilanzsteuerrechts begonnen. Vgl. *Schroller*, Die Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im Hinblick auf das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und die geplante Unternehmenssteuerreform, in: FS Bröner, Bilanzierung und Besteuerung der Unternehmen, S. 373 f. Für die steigende »Gleichwertigkeit« trotz nationaler Eigenarten vgl. *Niehus*, Konzernrechnungslegung in dem Einen Markt – Zur Praxis in Deutschland, Frankreich und Großbritannien – Fortsetzung (Teil II), WPg 1997, S. 706.

11 *Ordeltz*, Wettbewerb der Rechnungslegungssysteme IAS, US-GAAP und HGB, in: Börsig/Coenenberg (Hrsg.), Controlling und Rechnungswesen im internationalen Wettbewerb, S. 29.

12 Vgl. im Einzelnen *Schöllhorn/Müller*, Bedeutung und praktische Relevanz des Rahmenkonzepts (framework) bei Erstellung von IFRS-Abschlüssen nach zukünftigem »deutschen Recht« (Teil I), DStR 2004, S. 1623.

Zukunft eine bedeutende Stellung im Rahmen der deutschen Rechnungslegung zu. Deutlich wird dies auch durch die IASB-Initiative zur Entwicklung von Rechnungslegungsstandards für Small and Medium-sized Entities, die eine welt- und insbesondere EU-weite Harmonisierung, u. U. Standardisierung der Rechnungslegung (auch für den Einzelabschluss) entscheidend voranbringen könnten.<sup>13</sup>

## 2.1 Vergleichbarkeit und Aussagekraft

Vergleichbarkeit setzt voraus, dass der jeweils unterschiedlichen Darstellung – also Übersetzung oder Interpretation – identische Sachverhalte zugrunde liegen. Die Abweichungen in den Vorschriften zur Interpretation/Würdigung eines Sachverhalts führen dazu, dass die Darstellung temporär variiert, in der Totalbetrachtung jedoch identisch ist.<sup>14</sup>

Die Herstellung identischer Aussagen bedeutet dann, dass nur eine der Interpretationsnormen auf den Sachverhalt angewendet wird. Dies setzt u. a. voraus, dass die Historie des Darzustellenden bekannt ist und der Sachverhalt jeweils vollständig erfasst wird. Anpassungen werden umso schwieriger, je weiter der die jeweilige Regelung auslösende Sachverhalt zurückliegt. An der Vergleichbarkeit ändert also die angewandte Interpretationsnorm nichts, sondern allein das Verstreichen von Zeit und damit der Verlust über Informationen des Einflusses außerplanmäßiger Ereignisse.<sup>15</sup> Vergleichbarkeit bedeutet die Reduktion von Interpretationen auf ihren identischen Bezug und bedingt Informationen über die Wirkung der zugrundeliegenden Normen. Identität hingegen ergibt sich aufgrund materieller Gleichwertigkeit der jeweiligen Normen. Die Informationen, die bspw. der Einzelabschluss eines Unternehmens nach handelsrechtlichen Vorschriften liefert, sind grundsätzlich vergleichbar mit den Informationen, die einem Abschluss nach IFRS zu entnehmen sind. In der Gesamtheit der zur Verfügung stehenden Informationsinstrumentarien ist zumindest theoretisch gewährleistet, dass die Gesamtinformation – ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ertrags-, Vermögens- und Finanzlage vs. true and fair view – identisch ist.<sup>16</sup> Damit ist auch die Aussagekraft des Abschlusses in seiner Gesamtheit identisch/vergleichbar. Abweichungen ergeben sich allerdings hinsichtlich der Aussagekraft seiner isoliert betrachteten Bestandteile. Diese sind determiniert durch Regelungen, die Quantität und Qualität der nach außen gegebenen Informationen bestimmen. Folglich ist die Aussagekraft eines Bestandteils des Abschlusses immer abhängig von dem standardisierten Grad der Akkumulation von Informationen in den zu bilanzierenden Wirtschafts-

13 Vgl. *Haller/Eierle*, Accounting Standards for Small and Medium Entities – erste Weichenstellungen durch das IASB, BB 2004, S. 1838.

14 Die differierende Periodisierung von Ausgaben für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mittels planmäßiger Abschreibungen ändert z. B. nichts am gesamten Aufwands- bzw. Ertragspotenzial des betreffenden Wirtschaftsguts.

15 Im Gegenteil, die Norm selbst garantiert, dass der die Interpretation auslösende Sachverhalt rekonstruiert werden kann.

16 Vgl. i. d. S. für den Konzernabschluss nach HGB *Hils*, Tochterkapitalgesellschaften und ihre Rechnungslegung, DB 2001, S. 2311.

gütern.<sup>17</sup> Wahlrechte bergen dabei tendenziell die Gefahr, den Grad der Akkumulation zu verschieben. Grundsätzlich ist jedoch davon auszugehen, dass dabei keine Information verloren geht, sondern sie entsprechend in einem alternativen Instrument aufgeht.

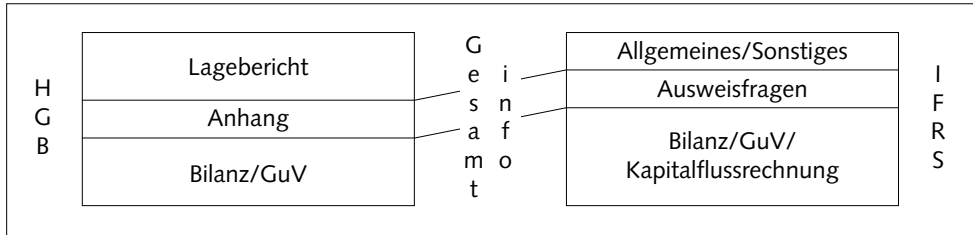


Abb. 1: Bedeutung der Elemente des Jahresabschlusses für die Gesamtinformation

## 2.2 Grad der Unternehmenswertorientierung der Rechnungslegungssysteme

Die allgemein festgestellten Unterschiede in der Aussagekraft des Instruments Bilanz/GuV aufgrund der unterschiedlichen Ausübung von Wahlrechten sind auch vor dem Hintergrund der Unternehmenswertorientierung von Bedeutung. Der formelle wie auch der materielle Umfang der Vorschriften für den Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen beeinflusst direkt die Höhe des Ausweises des Unternehmenswertes in der Bilanz.<sup>18</sup> Den Zusammenhang zwischen originärem Firmenwert und bilanziertem Vermögen in den Systemen HGB und IFRS stellt Abbildung 2 dar.

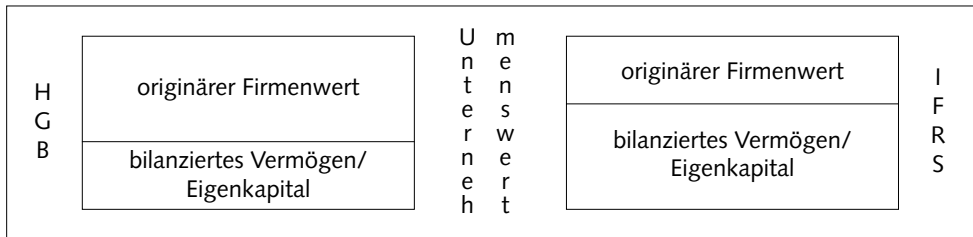


Abb. 2: Originärer Firmenwert versus Vermögen

17 Unstrittig ist, dass Wahlrechte in diametralem Gegensatz zu Standardisierungsbestrebungen stehen. Gleichwohl sind Bestandteile (Bilanz), in denen Wahlrechte unterschiedlich ausgeübt wurden, miteinander vergleichbar. Richtig ist, dass die hierfür notwendige Übersetzungsarbeit unter dem Gesichtspunkt der gesamtwirtschaftlich optimalen Allokation von Ressourcen suboptimal ist, da sie zu höheren Kapitalkosten führt. Daher ist der Vorschlag des IDW zur Beschränkung handelsbilanzieller Wahlrechte grds. zu begrüßen. Vgl. IDW Fachnachrichten, Juni 2001, S. 221.

18 Je höher der Anteil der Vorschriften zum Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden und je zeit- und marktnäher ihre Bewertung ist, desto besser bildet das bilanzierte Eigenkapital den Wert des Unternehmens ab, entsprechend gering ist der originäre Firmenwert. Unter Unsicherheit ist der »wahre« Firmenwert nur über den Verkauf der Unternehmung festzustellen.

Der relativ höhere Ausweis von Ausgaben im bilanzierten Vermögen – und nicht im Aufwand – bei einem IFRS-basierten Abschluss führt dazu, dass das ausgewiesene Vermögen tendenziell näher am »tatsächlichen« Vermögen, am Ertragswert des Unternehmens liegt. Ein generelles Dilemma aller Rechnungslegungssysteme besteht in dem Spannungsfeld zwischen der nachprüfbaren und objektivierten Messung des Vermögens einerseits und des Gewinns andererseits. Stark abstrahiert lassen sich diese »Gegensätze« auf die in Deutschland stärker geübte Fokussierung der Rechnungslegungsadressaten auf die jeweiligen Berichtsinstrumente zurückführen. Der handelsrechtliche Jahresabschluss dient dem relativierten Adressatenschutz durch Interessenausgleich.<sup>19</sup> Im Spannungsdreieck zwischen Anteilseigner, Gläubiger und Fiskus wird nach deutschem Recht der Gläubigerschutz und nach internationalem das Informationsinteresse der Anteilseigner privilegiert.

Dieses Dilemma versucht das deutsche Rechnungslegungssystem prinzipiell zugunsten eines vorsichtig ermittelten und objektivierten Eigenkapitals als Untergrenze eines Unternehmensertragswertes zu lösen.<sup>20</sup> Die Bilanzierung von Vermögensgegenständen und Schulden anhand historischer Kosten birgt jedoch die tendenziell größere Gefahr, stille Reserven oder stille Lasten nicht an die Informationsadressaten zu kommunizieren. Die Aussagekraft des Abschlusses nach HGB ist damit hinsichtlich zutreffender(er) Informationen über die erwarteten Liquiditätsflüsse der Zukunft eingeschränkt.<sup>21</sup> Ökonomisch betrachtet, besteht zwischen Gläubiger und Anteilseigner in der Totalperiode kein Unterschied. Beide erhalten eine Leistung (Zinsen und Dividenden) für eine konkrete Gegenleistung (Kapitalüberlassung). Zins und Dividende stellen die Rendite, den Kapitaldienst, dar und unterscheiden sich i. A. in der Höhe. Beide sind risikoadjustiert, so dass ihre Höhe u. a. über die alternativ zur Sicherung stehenden Rechte beeinflussbar ist. Unter Berücksichtigung von Diversifikation und vollständiger Information entsprechen sich die Renditen der Eigen- und Fremdkapitalgeber. Damit haben beide Adressatengruppen ein gleichgelagertes hohes Interesse an einer zukunftsgerichteten und ertragswertorientierten Bewertung als Entscheidungsgrundlage.

Der Ertragswert wird gemessen, indem einzelnen Sachverhalten künftig zu erzielende Einzahlungs- oder Auszahlungsüberschüsse zugerechnet werden.<sup>22</sup> Allerdings realisiert ein Unternehmen i. d. R. Einzahlungsüberschüsse mittels Kombination seiner Produktionsfaktoren. Entsprechend willkürlich würde sich die Zurechnung der Einzahlungsüberschüsse auf bspw. Maschinen und/oder Vorräte gestalten. Der so

19 Vgl. *Zülch/Lienau*, Die Bedeutung der Steuerabgrenzung für die fair-value-Bilanzierung nicht-finanzieller Vermögenswerte nach den Rechnungslegungsvorschriften des IASB, WPg 2004, S. 566.

20 Intention ist es, so nah wie möglich am Schuldendeckungspotenzial des Unternehmens, also an der Zerschlagungsbilanz zu sein.

21 Nach dem Prinzip des Gläubigerschutzes sind diese Informationen auch obsolet, da i. A. per Vertrag über die Zins- und Tilgungsmodalitäten im Vorfeld der Geschäftsbeziehungen und innerperiodisch hinreichend Klarheit besteht. Der Gläubiger kennt die Höhe der ihn betreffenden Liquiditätsflüsse der Zukunft genau. Der verbleibende Rest an Unsicherheit, das »Ob«, lässt er sich i. d. R. über Sicherheiten garantieren (Grundschulden, Bürgschaften, Abtretung von Forderungen).

22 Die jeweiligen Überschüsse sind diskontiert als Barwerte entweder unter den Aktiva oder den Passiva des Unternehmens auszuweisen.

latent vorhandenen Gefahr von Fehlinformationen beugen sowohl das HGB als auch die IFRS mittels Objektivierungsnormen vor. Im Ergebnis können das bilanziell ausgewiesene Vermögen und der Ertragswert stark voneinander abweichen, und dies im HGB stärker als bei einer Bilanzierung nach IFRS.<sup>23</sup>

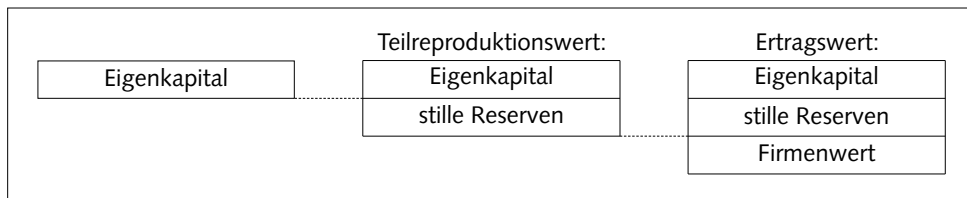


Abb. 3: Eigenkapital, Teilreproduktions-, Ertragswert

Damit bildet das handelsbilanziell gemessene Unternehmensvermögen eine vorsichtig(er) und nachprüfbar(er) ermittelte Untergrenze des Ertragswerts eines Unternehmens ab. Aber auch ein nach den IFRS ermitteltes Eigenkapital kann als vorsichtig und nachprüfbar ermittelte Untergrenze des Ertragswertes eines Unternehmens aufgefasst werden.<sup>24</sup>

### 3 Einflussfaktoren und beherrschende Grundsätze

Gründe für den Reformbedarf der deutschen Rechnungslegung sind nicht allein in dem Ringen großer Konzerne zu sehen, internationalen Gepflogenheiten der Bilanzierung zu entsprechen.<sup>25</sup> Ursächlicher dürfte das gesteigerte Interesse an zukunftsbezogener Informationsvermittlung von IFRS-Abschlüssen als Entscheidungsgrund-

<sup>23</sup> Je stärker die Rechnungslegung ertragswertorientiert ist, desto höher sind die Unsicherheiten in der Bewertung. Vgl. *Scott*, *Financial Accounting Theory*, Upper Saddle River, New Jersey 1997, S. 27. Entsprechend müssen die Informationen um die Methoden und die zugrundegelegten Prämissen ergänzt, sowie mithilfe von Sensitivitätsanalysen wesentliche Einflussfaktoren analysiert und die Bandbreite wahrscheinlicher fair values aufgezeigt werden. Vgl. *Zülch/Lienau*, *Die Bedeutung der Steuerabgrenzung für die fair-value-Bilanzierung nicht-finanzieller Vermögenswerte nach den Rechnungslegungsvorschriften des IASB*, WPg 2004, S. 566.

<sup>24</sup> Unterschiede ergeben sich zum HGB in der etwas »unvorsichtigeren« Bilanzierung und dadurch, dass weniger Wahlrechte bestehen. Entsprechend ist das Eigenkapital nach IFRS regelmäßig etwas höher.

<sup>25</sup> Die daher geschaffene Übergangslösung, einen befreienden Konzernabschluss nach IFRS oder US-GAAP zu erstellen, läuft am 31. 12. 2004 aus. Vgl. dazu *Böcking*, *IAS für Konzern- und Einzelabschluss?*, WPg 2001, S. 1434; *Ernst*, *Bilanzrecht: quo vadis?*, WPg 2001, S. 1442. Vgl. *Pellens/Fülbier/Gassen*, *Unternehmenspublizität unter veränderten Marktbedingungen*, in: *Börsig/Coenenberg* (Hrsg.), *Controlling und Rechnungswesen im internationalen Wettbewerb*, S. 56; *Musgrave*, *Internationale Koordinationsprobleme beim Ersatz einer Einkommens- durch eine Konsumbesteuerung*, in: *Rose* (Hrsg.), *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*, S. 537.