

Mindestbemessungsgrundlage – quo vadis?

beitrages preisauflüllenden Charakter hat und damit Entgelt für die erhaltenen Leistungen darstellt.

IV. Ergebnis

Das Scandic-Urteil hat erstmals die Abgrenzung von Art. 5 Abs. 6 i.V.m. Art. 6 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie zu Art. 11 Teil A der 6. EG-Richtlinie klar herausgehoben. Damit hat der EuGH im Ergebnis eine Ausnahme-genehmigung nach Art. 27 der 6. EG-Richtlinie in Bezug auf das Entgelt als Bemessungsgrundlage auch dann für notwendig erachtet, wenn das Entgelt nur einen symbolischen Betrag darstellt. Die im EuGH-Urteil getroffenen Klarstellungen sind vor allem in den Mitgliedstaaten von praktischer Bedeutung, die keine

Ausnahmegenehmigung nach Art. 27 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie vorzuweisen haben. Soweit Deutschland eine Ausnahmegenehmigung nach Art. 27 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie vorweisen kann, bietet das EuGH-Urteil einen geeigneten Anlass, die deutsche Praxis anhand der in der Vergangenheit ergangenen EuGH-Rechtsprechung zu überprüfen. Dabei bleibt festzustellen, dass § 10 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 UStG nur zur Anwendung kommt, wenn in den besagten Leistungsverhältnissen das Entgelt zum Zwecke der Steuerhinterziehung oder -umgehung missbräuchlich unterhalb der Selbstkosten vereinbart wurde. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist in jedem Einzelfall zu prüfen. Die Beweislast dafür trägt die Finanzverwaltung.

*Dr. Hans-Peter Lange / Dr. Hermann Spils ad Wilken**

Kann der beliehene Unternehmer hoheitlich tätig sein?

– Zugleich ein Beitrag zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Kosten der Tierkörperbeseitigung –

Bei der Tierkörperbeseitigung gibt es regelmäßig drei Beteiligte: Sog. Tierkörperbeseitigungsanstalten entsorgen die Tierkörper und Schlachtabfälle. Besitzer von Tierkörpern, Tierkörperteilen und Erzeugnissen sind andienungs-, nicht aber beseitigungspflichtig. Beseitigungspflichtig sind öffentlich-rechtliche Körperschaften. Der Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt, dem die öffentlich-rechtliche Beseitigungspflicht übertragen worden ist, ist beliehener Unternehmer. Die bisherige Verwaltungspraxis geht davon aus,

dass die Tätigkeit steuerpflichtig wird, wenn sie vom beliebten Unternehmer, der nicht unter § 2 Abs. 3 UStG fällt, ausgeübt wird. Am Beispiel des beliebten Inhabers einer Tierkörperbeseitigungsanstalt wird im folgenden Beitrag untersucht, ob diese Auffassung in dieser generellen Form zutreffen kann. Außerdem soll die umsatzsteuerliche Behandlung der Zahlungen der öffentlichen Hand zur Finanzierung der Tierkörperbeseitigung problematisiert werden.

I. Problemstellung

In Deutschland werden Tierkörper und Schlachtabfälle im Wesentlichen von sog. Tierkörperbeseitigungsanstalten entsorgt. Dabei sind diesen Einzugsbereiche zugeordnet. Die im Einzugsbereich ansässigen Besitzer von Tierkörpern, Tierkörperteilen und Erzeugnissen sind verpflichtet, das Tiermaterial der Tierkörperbeseitigungsanstalt zu überlassen, soweit es nach den einschlägigen (durch die Europäische Gemeinschaft vorgegebenen) Bestimmungen¹ in einer Tierkörperbeseitigungsanstalt verarbeitet bzw. entsorgt werden muss (sog. Material der Kategorien 1 und 2). Die Besitzer sind also nur andienungs-, nicht beseitigungs-

pflchtig. Beseitigungspflichtig sind öffentlich-rechtliche Körperschaften, im Regelfall Kommunen oder Zweckverbände. Jedoch kann die Beseitigungspflicht auch dem Inhaber der Tierkörperbeseitigungsanstalt übertragen werden. Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt ist meist ein privatwirtschaftlich strukturiertes – oft konzernangehöriges – Unternehmen. Es stellt sich die Frage, wie die Entsorgung durch dieses umsatzsteuerlich zu beurteilen ist. Eine finanzgerichtliche Entscheidung zu der Tätigkeit eines beseitigungspflichtigen Inhabers einer Tierkörperbeseitigungsanstalt steht noch aus. Die Entscheidungen des BFH v. 4.6.1992² beziehen sich auf den sog. Unternehmervertrag, also „die Erfüllung einer gesetzlichen

* Rechtsanwalt, Steuerberater und vereidigter Buchprüfer Dr. Hans-Peter Lange ist in Celle tätig, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Dr. Hermann Spils ad Wilken in Uelzen; beide sind Sozien der überörtlichen Sozietät Dr. Lange, Brodersen, Dr. Spils ad Wilken.

¹ Vgl. das Tierische Nebenprodukte-Beseitigungsgesetz (TierNebG) v. 25.1.2004 und die Verordnung (EG) Nr. 1774/2002 v. 3.10.2002.

² BFH, Urt. v. 4.6.1992 – V R 22/90, StRK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 37 = BFH/NV 1993, 200; BFH, Urt. v. 4.6.1992 – V R 31/88, StRK UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 121 = BFH/NV 1993, 276; BFH, Urt. v. 4.6.1992 – V R 33/89, BFH/NV 1993, 331.

Kann der beliehene Unternehmer hoheitlich tätig sein?

Pflichtaufgabe (Tierkörperbeseitigung) für eine öffentlich-rechtliche Gebietskörperschaft (Aufgabenträger)". Wie die Rechtslage im Falle der Übertragung der Beseitigungspflicht zu beurteilen gewesen wäre, hat der BFH ausdrücklich offen gelassen.

Der Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt, dem die (öffentlich-rechtliche) Beseitigungspflicht durch Verwaltungsakt übertragen worden ist, ist beliehener Unternehmer. Beliebene Unternehmer gibt es vielfach und in ganz unterschiedlichen Bereichen. Sie nehmen öffentliche Aufgaben wahr, führen aber meist wirtschaftliche Tätigkeiten i.S.d. Art.4 Abs.1 und 2 der 6.EG-Richtlinie durch, die häufig – nicht zwingend – steuerfrei wären, wenn sie von einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft durchgeführt würden.

Nach bisheriger Verwaltungspraxis wird davon ausgegangen, dass die im Anwendungsbereich des §2 Abs.3 UStG steuerfreie Tätigkeit steuerpflichtig wird, wenn sie vom beliebten Unternehmer, der nicht unter §2 Abs.3 UStG fällt, ausgeübt wird. So heißt es zu Abschn.23 Abs.3 UStR 2005, dass „eine Tätigkeit, die der Erfüllung von Hoheitsaufgaben dient, ... steuerbar“ sei, „wenn sie nicht von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern von Unternehmen des privaten Rechts (z.B. von sog. beliebten Unternehmern) ausgeübt wird“, wozu auf BFH-Urteile vom 10.11.1977³ und vom 18.1.1995⁴ verwiesen wird. Am Beispiel des beliebten Inhabers einer Tierkörperbeseitigungsanstalt soll untersucht werden, ob diese Auffassung in dieser generellen Form zutreffen kann. Außerdem soll die umsatzsteuerliche Behandlung der Zahlungen der öffentlichen Hand zur Finanzierung der Tierkörperbeseitigung problematisiert werden.

II. „Hoheitliche“ Tätigkeit des beliebten Inhabers einer Tierkörperbeseitigungsanstalt

Wären die Entsorgungsleistungen einer GmbH, die Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt ist, schon deshalb steuerpflichtig, weil sie von einer GmbH durchgeführt werden, würde sich jeder Differenzierungsversuch erübrigen.

Es ist aber seit langem in der Rechtsprechung anerkannt, dass auch eine Erwerbsgesellschaft einen unternehmerischen und einen nicht-unternehmerischen Bereich haben kann. Das ergibt sich aus der sog. Sphärentheorie, die von *Menner/Herrmann*⁵ wie folgt „auf den Punkt gebracht“ wird:

„Nach bisher geltender deutscher Rechtsprechung kann ein Unternehmer eine unternehmerische und eine nicht-unternehmerische Sphäre haben (Sphären-Theorie). Dies gilt auch für Kapitalgesellschaften. Das Unternehmen umfasst die gesamte berufliche und gewerbliche Tätigkeit des Unternehmers ... Die unternehmerische und die nicht-unternehmeri-

sche Sphäre sind nach den Grundsätzen zur Unternehmereigenschaft abzugrenzen.“

Die Sphären-Theorie ist umstritten.⁶ Der BFH hat die Sphären-Theorie jedoch auch jüngst wieder bestätigt.⁷

Allerdings ist die Sphären-Theorie, soweit ersichtlich, bisher nicht zu dem Zweck angewendet worden, bei einer Erwerbsgesellschaft zwischen dem unternehmerischen und dem hoheitlichen Bereich (als nicht-unternehmerischer Bereich) abzugrenzen. Begrifflich macht es aber keinen Unterschied, ob der nicht-unternehmerische Bereich etwa deshalb nicht-unternehmerisch ist, weil er der Vermögensverwaltung zugeordnet wird, oder aber deshalb, weil er hoheitlich definiert wird. Entscheidend kann nur sein, ob im jeweiligen Tätigkeitsbereich eine nicht-unternehmerische Tätigkeit vorliegt oder nicht. Deshalb ermöglicht die Sphären-Theorie auch die Unterscheidung zwischen dem unternehmerischen und dem hoheitlichen Bereich einer Erwerbsgesellschaft, sofern eine hoheitliche Tätigkeit neben der unternehmerischen Tätigkeit gegeben ist. Bei dem beseitigungspflichtigen Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt ergibt sich die grundsätzliche Unternehmereigenschaft schon daraus, dass er im Regelfall nicht nur Material der Kategorien 1 und 2, also die Pflichtware, verarbeitet, sondern auch sog. freie Ware. Es kommt also nur darauf an, ob die Verarbeitung bzw. Entsorgung der Pflichtware einen nicht-unternehmerischen Bereich begründet, weil es sich insoweit um hoheitliche Tätigkeit handelt.

Die Sphären-Theorie beantwortet aber noch nicht die Frage, ob es einen hoheitlichen Bereich beim privatrechtlichen Unternehmer geben kann, sie ist nur Voraussetzung für eine entsprechende Aufteilung der Tätigkeit eines solchen Unternehmers.

Die Frage, ob ein privatrechtlicher Unternehmer überhaupt hoheitlich tätig sein kann, klärt sich nicht schon mit dem Hinweis auf §2 Abs.3 UStG. Mit dieser gesetzlichen Regelung wird nämlich nicht definiert, dass ein Unternehmer i.S.d. §2 Abs.1 UStG keine hoheitlichen Leistungen erbringen könne, sondern es wird nur für öffentlich-rechtliche Körperschaften (teilweise gemeinschaftsrechtswidrig⁸) geregelt, dass diese (ausschließlich) mit ihren Betrieben gewerblicher Art steuerpflichtig sein sollen.

Ob ein privatrechtlicher Unternehmer (auch) einen nicht-unternehmerischen, weil hoheitlichen Bereich haben kann, bestimmt sich danach, ob er eine „sonstige Einrichtung des öffentlichen Rechts“ i.S.v. Art.4 Abs.5 der 6.EG-Richtlinie sein kann. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH müssen für die Anwendung des gegenüber dem nationalen Recht vorrangigen Art.4 Abs.5 der 6.EG-Richtlinie zwei Vorausset-

3 BFH, Urt. v. 10.11.1977 - V R 115/74, BFHE 123, 534 = BStBl.II 1978, 80 = UR 1978, 30.

4 BFH, Urt. v. 18.1.1995 - XI R 71/93, BStBl.II 1995, 559 = UR 1995, 395.

5 *Menner/Herrmann*, Der Vorsteuerabzug bei Verlustgeschäften, BB 2003, 1357.

6 *Grünwald*, DStR 2005, 1377; von *Streit*, UR 2003, 1. *Grünwald* und von *Streit* wollen den EuGH als Gegner der

Sphären-Theorie für ihre eigene Auffassung in Anspruch nehmen, müssen aber einräumen, dass die von ihnen behandelten Urteile des EuGH keine definitive Aussage dazu beinhalten.

7 BFH, Urt. v. 18.11.2004 - V R 16/03, UR 2005, 340 m. Anm. *Eggers*.

8 Vgl. *Lange*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, 1.

Kann der beliehene Unternehmer hoheitlich tätig sein?

zungen erfüllt sein, nämlich sowohl eine Tätigkeit oder Leistungserbringung durch eine „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ als auch die Qualifizierung der Tätigkeit oder Leistungserbringung „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“⁹.

Dass die Tätigkeit einer Tierkörperbeseitigungsanstalt als solche hoheitlicher Natur ist, ist unstrittig. Deshalb ist auch unstrittig, dass keine Steuerpflicht gegeben ist, wenn eine beseitigungspflichtige Kommune Entsorgungsleistungen der Tierkörperbeseitigungsanstalt selbst mit dem Besitzer der Tierkörper, Tierkörperteile oder Erzeugnisse abrechnet, weil sie entweder selbst Inhaber der Tierkörperbeseitigungsanstalt ist oder weil sie einen sog. Unternehmervertrag mit dem privatrechtlichen Inhaber abgeschlossen hat, der die Tierkörperbeseitigungsanstalt im Auftrag der beseitigungspflichtigen Körperschaft betreibt. So hat das FG Düsseldorf¹⁰ entschieden, dass „ein Schlachthof ... die von einer Kommune für die Abholung von dem Tierkörperbeseitigungsrecht unterliegenden Schlachtabfällen in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge nicht als Vorsteuer abziehen“ könne, „weil die Kommune hierbei nicht im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art und damit nicht unternehmerisch tätig wird“. Denn „die Vernichtung und Verwertung toter Tiere ist eine den nach Landesrecht zuständigen juristischen Personen öffentlichen Rechts gesetzlich übertragene Aufgabe Sie dient dem Schutz der öffentlichen Sicherheit und Ordnung, nämlich der Verhinderung von Seuchengefahren. Eine solche Aufgabe ist hoheitlich, da sie dem Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist.“

Um bei der entscheidenden Frage, ob der beseitigungspflichtige Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt als beliehener Unternehmer eine „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ i.S.v. Art.4 Abs.5 der 6.EG-Richtlinie ist, zu sachgerechten Ergebnissen zu kommen, muss nachvollzogen sein, was den öffentlich-rechtlichen Charakter einer Tierkörperbeseitigungsanstalt ausmacht und welche Art von Beleihung vorliegt. Nur dann wird auch der Rechtsprechung des EuGH Rechnung getragen, dass nämlich „die Tätigkeit einer Privatperson nicht allein deswegen von der Mehrwertsteuer befreit ist, weil sie in der Vornahme von an sich der öffentlichen Gewalt vorbehaltenen Handlungen besteht“¹¹. Denn das schließt die Feststellung ein, dass die Tätigkeit einer „Privatperson“ bei Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben dann steuerfrei ist, wenn bei ihr die Merkmale einer „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ vorliegen.

Auch die Rechtsprechung des BFH ergibt, dass ein beliehener Unternehmer als „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ qualifiziert werden kann. So hat der BFH ausgeführt¹², dass „von einer privatunternehme-

rischen Berufs- und Gewerbeausübung ... nicht bereits dann auszugehen“ sei, „wenn eine der öffentlich-rechtlichen Körperschaft zugewiesene Aufgabe durch oder aufgrund Gesetzes auch dazu öffentlich bestellten (beliehenen) Personen des Privatrechts (Unternehmen oder Angehörigen eines freien Berufs) übertragen werden kann und diese in Ausübung dieser Tätigkeiten ebenfalls hoheitlich tätig werden, somit ebenfalls als Behörden im verfahrensrechtlichen Sinne (vgl. dazu beispielhaft § 1 Abs.4 VwVfG) gelten. Bei Ausübung gleichermaßen hoheitlicher Tätigkeiten kann zwischen der juristischen Person des öffentlichen Rechts und den beliehenen Unternehmern keine der Privatwirtschaft eigene Wettbewerbssituation eintreten.“

Was eine „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ i.S.v. Art.4 Abs.5 der 6.EG-Richtlinie ist, bestimmt sich nach nationalem Recht. Das ergibt sich aus der Natur der Sache, wird aber auch durch die Protokollerklärung zu Art.4 Abs.5 der 6.EG-Richtlinie belegt, in der es zu den „Einrichtungen des öffentlichen Rechts“ heißt, dass dieser Begriff dort, wo er unbekannt sei, diejenigen Einrichtungen bezeichnet, die den von diesem Ausdruck in den anderen Mitgliedstaaten erfassten Einrichtungen entsprechen.¹³

Eine Tierkörperbeseitigungsanstalt ist eine „Einrichtung, deren Existenz und Funktion – unabhängig von der Rechts- und Organisationsform – notwendig im öffentlichen Recht wurzelt. Im Rahmen des öffentlichen Rechts gehört sie mit dem Recht der Tierkörperbeseitigung allgemein sowohl zur ordnenden Verwaltung als auch zusätzlich in den Bereich der Daseinsvorsorge der leistenden Verwaltung“¹⁴. Bei der Tierkörperbeseitigungsanstalt handelt es sich „nicht nur um eine öffentliche, sondern auch um eine i.w.S. staatliche Aufgabe bzw. kommunale Pflichtaufgabe ... und außerdem nicht nur um eine Aufgabe der Leistungsverwaltung aus dem Bereich der Daseinsvorsorge, sondern auch und in erster Linie um eine solche der Ordnungsverwaltung gesundheits- und veterinärpolizeilichen Charakters“; deshalb „bleibt eine privatrechtlich organisierte Tierkörperbeseitigungsanstalt – unbeschadet ihrer organisatorischen Eigenständigkeit – Glied der staatlichen bzw. der Kommunalorganisation und ist in diese rechtlich eingebunden“¹⁵.

Diese Charakterisierung einer Tierkörperbeseitigungsanstalt ist, soweit ersichtlich, unstrittig. Für den beseitigungspflichtigen Inhaber der Tierkörperbeseitigungsanstalt versteht sie sich in Abgrenzung zum privatrechtlichen Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt, der als Erfüllungsgehilfe der beseitigungspflichtigen Kommune tätig ist: „Während der auf vertraglicher Grundlage im Rahmen des § 4 Abs.1 Satz2 TKBG tätige private Unternehmer nur in die

9 Vgl. EuGH, Urt. v. 26.3.1987 – Rs. 235/85 – Kommission / Niederlande, EuGHE 1987, 1471 = UR 1988, 164.

10 FG Düsseldorf, Urt. v. 15.7.1993 – 11 K 299/89 U, EFG 1994, 129.

11 EuGH, Urt. v. 25.7.1991 – Rs. C-202/90 – Ayuntamiento de Sevilla, EuGHE 1991, I-4247 = UR 1993, 122 m. Anm. Weiß.

12 BFH, Urt. v. 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501 = BFH-Report 2005, 451 = FR 2005, 846 = BFH/NV 2005, 984.

13 Abgedruckt z.B. bei Rau/Dürwächter, UStG, 6.MwSt-RL Art.4 – Seite 3.

14 Fertig, Rechtlicher Status der Tierkörperbeseitigungsanstalt, GewArch 1994, 353.

15 Fertig, Rechtlicher Status der Tierkörperbeseitigungsanstalt, GewArch 1994, 353.

Kann der beliehene Unternehmer hoheitlich tätig sein?

technische Durchführung der Beseitigung eingeschaltet und damit nur Erfüllungsgehilfe ist, wird mit der Übertragung der Beseitigungspflicht nicht nur die beseitigungspflichtige Körperschaft von der Verantwortung entbunden, vielmehr tritt der Inhaber der Tierkörperbeseitigungsanstalt in alle durch das Gesetz normierten Rechte und Pflichten der Körperschaft des öffentlichen Rechts im Umfang der Übertragung der Beseitigungspflicht ein. Er wird dadurch mit der hoheitlichen Wahrnehmung bestimmter Verwaltungsaufgaben im eigenen Namen betraut und führt diese Aufgabe selbständig durch. Er tritt insbesondere auch nach außen als selbständiger Hoheitsträger auf.¹⁶

Aus den gesetzlichen Regelungen zur Übertragung der Beseitigungspflicht (der frühere §4 Abs.2 TKBG bzw. §3 Abs.2 TierNebG - Tierische Nebenprodukte-Beseitigungsgesetz) ergibt sich, dass der Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt mit der Übertragung beseitigungspflichtig wird und die Beseitigungspflicht der Kommunen in demselben Umfang entfällt. „Die Pflicht fällt der Körperschaft als Beseitigungspflichtige dann wieder zu, wenn der Dritte die Beseitigung - aus welchen Gründen auch immer - nicht mehr durchführt oder wenn er - mit Zustimmung der Beleihungsbehörde - unter Ausschluss der Hoheitsbefugnisse und der Verantwortung nur noch technische Hilfe leisten und damit nur als Erfüllungsgehilfe fungieren will“; „die Beseitigungspflicht des Beliehenen schließt regelmäßig auch die Kostentragungspflicht und damit das wirtschaftliche Risiko mit ein“¹⁷.

Die rechtlichen Folgen einer Beleihung können nach Rechtsgebieten unterschiedlich gestaltet sein; hier handelt es sich um eine „polizei- und sicherheitsrelevante Beleihung“¹⁸. Aus den Regelungen zum Zwang zur Benutzung einer Tierkörperbeseitigungsanstalt dürfte auch abzuleiten sein, dass beliehene Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt in beschränktem Umfang und ähnlich wie private Tierärzte, die nach §2 Abs.2 Satz2 TierSG (Tierseuchengesetz) tätig werden, mit „obrigkeitlichen Kompetenzen“ ausgestattet sind.¹⁹ Das und die Charakterisierung als „polizei- und sicherheitsrelevante Beleihung“ unterscheiden den beliehene Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt von Privaten, denen nur schlicht-hoheitliche Befugnisse übertragen wurden (wie etwa öffentlich bestellten Vermessungsingenieuren, Notaren, Bezirksschornsteinfegern²⁰).

Weil dem beseitigungspflichtigen Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt nicht nur die bloße Aufgabenwahrnehmung übertragen wurde, sondern eine vollständige Übertragung von Rechten und Pflichten vorliegt, deckt er ausschließlich und anstelle der Kommunen den hoheitlich definierten Bereich der Tierkörperbeseitigung, ab.

Deshalb ist der beliehene Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt im Pflichtbereich der Tierkörperbeseitigungsanstalt gerade nicht wie ein „Wirtschaftsteilnehmer“ und im Wettbewerb tätig. Er hat genauso wenig Wettbewerb wie dies die Kommunen hätten, wenn sie beseitigungspflichtig geblieben wären. Er ist nicht „Wirtschaftsteilnehmer“, sondern öffentlich-rechtlich definierter Träger von Rechten und Pflichten aus einer kommunalen Pflichtaufgabe. In dem ihm durch Verordnung zugewiesenen Einzugsbereich hat er eine ausschließliche Zuständigkeit und ist „Monopolist“.

Daraus folgt zwingend, dass der beseitigungspflichtige Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt insofern, als er die Beseitigungspflicht erfüllt, eine „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ darstellt. Er ist Träger öffentlich-rechtlicher Pflichten und Befugnisse, und zwar grundsätzlich in gleicher Weise wie die vor der Übertragung beseitigungspflichtigen Kommunen. Er unterliegt aufsichtsrechtlichen Befugnissen der Beleihungsbehörde und ist in die öffentliche Verwaltung eingegliedert, ist auch Behörde i.S.d. §1 Abs.4 VwVfG.

Die Feststellung (teilweise) hoheitlicher Tätigkeit des beseitigungspflichtigen Inhabers einer Tierkörperbeseitigungsanstalt beruht in erster Linie auf den Besonderheiten einer Tierkörperbeseitigungsanstalt und ihrer öffentlich-rechtlichen Strukturierung, die sich aus ihrer seuchenrechtlichen Funktion ableitet. Diese Feststellung steht deshalb auch nicht in Widerspruch zu Entscheidungen des EuGH und des BFH, nach denen die Steuerpflicht von Tätigkeiten privatrechtlicher Unternehmer auch in den Fällen bejaht wurde, in denen sie öffentliche Aufgaben wahrnehmen.²¹

Die Rechtslage ist eben differenzierter als das im zitierten Abschnitt der Umsatzsteuer-Richtlinien zum Ausdruck kommt.

III. Leistungsaustausch

Wer entgegen unserer Auffassung meint, der beliehene Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt könne auch im Pflichtbereich nicht hoheitlich tätig sein, wird sich fragen müssen, ob in der Entsorgung der Tierkörper oder Schlachtabfälle überhaupt eine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne liegen kann. Die Besteuerung würde einen Leistungsaustausch voraussetzen. „Der Leistende muss seine Leistung an einen identifizierbaren Verbraucher erbringen oder einem anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben einen Vorteil verschaffen, der einen Kostenfaktor in dessen Tätigkeit bildet“²².

Der beseitigungspflichtige Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt erfüllt seine eigene öffentlich-

16 Grünwald, Handbuch des Tierkörperbeseitigungsrechts, S.194.

17 Fertig, Die Aufgabenwahrnehmung in der Tierkörperbeseitigung, DÖV 1994, 105.

18 Wolff/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht, Band 3, 5.Aufl., §90 II 7.

19 Wolff/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht, Band 3, 5.Aufl., Rz.14.

20 Vgl. Wolff/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht, Band 3, 5.Aufl., Rz.15.

21 Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 12.9.2000 - Rs. C-359/97 - Kommission / Großbritannien und Nordirland, EuGHE 2000, I-6355 = UR 2000, 518 m. Anm. Huschens; BFH, Urt. v. 18.1.1995 - XI R 71/93, BStBl. II 1995, 559 = UR 1995, 395.

22 BFH, Urt. v. 26.10.2000 - V R 12/00, StRK UStG 1993 §1 Abs.1 Nr.1 R.12 = BFH/NV 2001, 494.

Kann der beliebene Unternehmer hoheitlich tätig sein?

rechtliche Beseitigungspflicht, wenn er z.B. Vieh beim Landwirt abholt, um den Tierkörper zu verarbeiten oder zu entsorgen. Es fragt sich, wieso er damit dem Landwirt als „einem anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben“ einen (wirtschaftlichen) „Vorteil“ verschafft haben soll, „der einen Kostenfaktor in dessen Tätigkeit bildet“.

Dass die Existenz der Landwirtschaft ursächliche Bedingung für die Entsorgungsleistung der Tierkörperbeseitigungsanstalt ist, kann für den Leistungsaustausch nicht ausreichen, macht den einzelnen Landwirt also nicht zum Leistungsempfänger. Ein Krimineller verursacht polizeiliche Leistungen, ohne dass auch nur der Gedanke aufkäme, ihn sich als Leistungsempfänger im umsatzsteuerlichen Sinne vorstellen zu können. Für die Leistung bedarf es eines „individuellen Vorteils“²³ beim Leistungsempfänger. Dass dieser eine Ursache für die Leistungserbringung gesetzt hat, ist dafür nicht maßgeblich. Es reicht auch nicht aus, dass eine Leistung für die Allgemeinheit oder eine bestimmte Gruppe von Personen vorteilhaft ist.²⁴

In der Zeit vor BSE konnte nicht einmal davon ausgegangen werden, dass beim Besitzer der Tierkörper, Tierkörperteile oder Erzeugnisse oder der öffentlichen Hand aus der Verarbeitung ein „Kostenfaktor“ entstehen würde. Eine Tierkörperbeseitigungsanstalt ist bis zum Inkrafttreten des durch BSE verursachten Verfütterungsverbotés auch als „Fleischmehlfabrik“ verstanden worden, weil Tiermehl und Tierfett produziert und verkauft wurden. Die Erlöse dafür waren vielfach so hoch, dass sie Abhol- und Verarbeitungskosten überstiegen. Die Tierkörper oder der Schlachtabfall waren Wirtschaftsgüter und sind es zum Teil – wenn auch mit sehr viel geringerer wirtschaftlicher Bedeutung – heute noch, weil das Tierfett verwertet werden kann und sich abzeichnet, dass auch für das Tiermehl Verwertungsmöglichkeiten realisiert werden können.

Etwa seit Beginn der 90er Jahre übersteigen jedoch die Kosten der Tierkörperbeseitigungsanstalt die Verwertungserlöse, seit Inkrafttreten des Verfütterungsverbotés fallen überhaupt nur noch geringe Verwertungserlöse an. Wer wie die nach Abzug von Erlösen verbleibenden Kosten der Tierkörperbeseitigungsanstalt zu tragen hat, bestimmt sich nach landesrechtlichen Ausführungsgesetzen, die völlig unterschiedliche Regelungen treffen. Die Landesgesetzgeber sind dabei von dem Grundsatz ausgegangen, dass die Beseitigungspflichtigen die nach Abzug der Erlöse verbleibenden Kosten bei den Schlachthöfen in vollem Umfang durch Gebühren oder Entgelte refinanzieren können, während bei den Landwirten sehr unterschiedliche Regelungen bestehen. Überwiegend ist insoweit eine Mischfinanzierung vorgesehen, d.h., dass die Landwirtschaft (entweder unmittelbar über den einzelnen Landwirt oder über die Tierseuchenkassen) und die Allgemeinheit (über Kommunen, Zweckverbände oder Länder) sich die Kosten in unterschiedlichen Quoten teilen.

In Niedersachsen z.B. durften die Beseitigungspflichtigen dem einzelnen Landwirt bis zum 1.7.2004 weder Gebühren noch Entgelte in Rechnung stellen. Seitdem wird der einzelne Landwirt aufgrund einer EG-Richtlinie mit einem 25-%-Anteil an den Beseitigungskosten belastet, der aber nicht über Entgelte der beseitigungspflichtigen Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt vom Landwirt eingezogen wird, sondern über Gebühren der Niedersächsischen Tierseuchenkasse. Bis dahin gab es also in Niedersachsen für den einzelnen Landwirt überhaupt keinen individuellen „Kostenfaktor“ aus Abholung und Beseitigung seiner Falltiere.

Für die Annahme eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches ist nicht nur auf den „individuellen Vorteil“ beim Leistungsempfänger abzustellen. Weitere Voraussetzung ist, dass „zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Entgelt ein unmittelbarer Zusammenhang“ besteht; „wird einem Unternehmer für seine Tätigkeit (Leistung) ein Geldbetrag bezahlt, ist für die Beantwortung der Frage, ob die Leistung derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden abzustellen“²⁵. Die Finanzierungsregelungen zur Tierkörperbeseitigung, die sich aus den jeweiligen Landesgesetzen ergeben, stellen keine „Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden“ dar. Sie bezwecken die Finanzierung einer öffentlichen Einrichtung im öffentlichen Interesse an der Vermeidung von Tierseuchen. Soweit also der Landwirt an der Finanzierung beteiligt wird, wird er zwar als Verursacher in Anspruch genommen. Diese Finanzierungsverantwortung allein füllt aber den umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch nicht aus. Im Vordergrund steht die Erfüllung der Beseitigungspflicht durch den Beseitigungspflichtigen, der unterschiedlich geregelte Möglichkeiten zur Refinanzierung hat.

IV. Zahlungen der öffentlichen Hand als Zuschuss oder Entgelt eines Dritten

Aufgrund der unterschiedlichen landesrechtlichen Regelungen werden die Kosten der Beseitigung der Falltiere in der Landwirtschaft mit landesrechtlich unterschiedlich hohen Anteilen von der öffentlichen Hand finanziert. Grund für diese Regelungen ist, dass befürchtet wird, bei einer vollen Finanzierung der Kosten durch den einzelnen Landwirt könnte durch „wilde“ Entsorgung die Seuchengefahr steigen. Beim Schlachthof wird diese Gefahr offenbar nicht gesehen, was mit unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zu begründen sein dürfte. Es fragt sich, ob Zahlungen insbesondere einer Kommune oder eines kommunalen Zweckverbandes an den beseitigungspflichtigen Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt als Entgelt von dritter Seite i.S.v. §10 Abs.1 Satz3 UStG in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einfließen müssen, wenn von einem steuerpflichtigen Leistungsaustausch zwischen dem beseiti-

23 *Bunjes/Geist*, UStG, §1 UStG Rz.10.

24 Vgl. *Sölch/Ringleb*, UStG, §1 UStG Rz.5.

25 BFH, Urt. v. 26.10.2000 – V R 12/00, StRK UStG 1993 §1 Abs.1 Nr.1 R.12 = BFH/NV 2001, 494.

Kann der beliehene Unternehmer hoheitlich tätig sein?

gungspflichtigen Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt und dem einzelnen Landwirt auszugehen sein sollte.

Für die Annahme eines sog. unechten Zuschusses, also die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage, spricht der Umstand, dass Zahlungen der öffentlichen Hand häufig auf der Basis von Entgeltlisten geleistet werden, die auf Kalkulationen des beseitigungspflichtigen Inhabers einer Tierkörperbeseitigungsanstalt für den jeweiligen Einzugsbereich beruhen und von den zuständigen Behörden genehmigt werden müssen. Mit diesen Entgeltlisten wird also die jeweilige Entsorgung „verpreist“; zahlt die Kommune einen daraus sich ergebenden Prozentsatz, bestimmt sich der entsprechende Betrag nach konkreten Entgelten des beseitigungspflichtigen Inhabers einer Tierkörperbeseitigungsanstalt.

Dass ein Zuschuss der öffentlichen Hand leistungsabhängig Selbstkostenpreise des bezuschussten Unternehmers beeinflusst, macht den Zuschuss aber noch nicht notwendig zum Entgelt von dritter Seite.²⁶ Letztlich kommt es auf den Zweck der Zuwendung an. Aus der Rechtsprechung von EuGH und BFH ergibt sich: „Nicht zum Entgelt gehören die Zahlungen des Dritten dann, wenn sie zur allgemeinen Förderung des leistenden Unternehmers und nicht überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers für eine bestimmte Leistung bewirkt werden.“²⁷

Die Zahlungen der Kommunen oder kommunalen Zweckverbände setzen den beseitigungspflichtigen Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt erst in die Lage, die Tierkörperbeseitigungsanstalt kostendeckend zu betreiben. Er könnte die (eigene) Beseitigungspflicht gar nicht erfüllen, wenn es sie nicht gäbe. Sie dienen also keineswegs der „Verbrauchsförderung“ (ein nach dem EuGH entscheidender Aspekt²⁸).

Es kann aber auch darauf abgestellt werden, dass mit den Zahlungen der öffentlichen Hand eine Subvention der Landwirtschaft als solcher, also nicht des einzelnen Landwirts, verbunden ist.

Gesetzgeberischer Grund und Zahlungszweck sprechen deshalb nach unserer Auffassung dafür, dass es sich bei den landesrechtlich unterschiedlich geregelten Finanzierungsbeiträgen der öffentlichen Hand um „echte“ Zuschüsse handelt, auf die keine Umsatzsteuer abzuführen wäre, sollte überhaupt ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch zugrunde liegen.

V. Vorsteuer

Wenn die Tätigkeit des beseitigungspflichtigen Inhabers einer Tierkörperbeseitigungsanstalt im Pflicht-

bereich der Tierkörperbeseitigungsanstalt nicht steuerpflichtig ist, stellt sich die Frage, wie sich das bei ihm auf den Vorsteuerabzug auswirkt. Soweit ihm ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist, stellen gezahlte Vorsteuern Kosten und damit einen Kalkulationsfaktor dar, der sich dann beim Besitzer der Tierkörper, Tierkörperteile und Erzeugnisse oder öffentlich-rechtlichen Kostenträgern entsprechend auswirken muss.

Hat die Tierkörperbeseitigungsanstalt einen steuerfreien Pflichtbereich und einen steuerpflichtigen freien Bereich, ist zu berücksichtigen, dass nicht sämtliche gemischt (unternehmerisch und nicht-unternehmerisch) genutzte Eingangsleistungen nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigen würden, weil der Unternehmer bei gemischt genutzten Gegenständen grundsätzlich ein Wahlrecht hat, ob er sie ganz oder nur teilweise seinem Unternehmen zuordnen will.²⁹ Nach dem EuGH schränken im nicht-unternehmerischen Bereich erzielte Einnahmen den Vorsteuerabzug dann nicht ein, wenn damit zusammenhängende Eingangsleistungen zugleich der Erzielung von Einnahmen im unternehmerischen Bereich dienen.³⁰ Da bei der Verarbeitung des Tiermaterials in der Tierkörperbeseitigungsanstalt im Allgemeinen kein Unterschied zwischen der Pflichtware und der freien Ware gemacht wird, muss die Feststellung, dass im Pflichtbereich der Tierkörperbeseitigungsanstalt keine steuerpflichtigen Leistungen erbracht werden, den Vorsteuerabzug für Eingangsumsätze, die für beide Bereiche der Tierkörperbeseitigungsanstalt bezogen werden, nicht ausschließen. Eine abschließende Untersuchung halten wir im Rahmen dieses Beitrages aber nicht für veranlasst.

VI. Zusammenfassung

Der beliehene Unternehmer ist, soweit er öffentliche Aufgaben wahrnimmt, nur ausnahmsweise hoheitlich tätig. Ein solcher Ausnahmefall liegt beim beseitigungspflichtigen Inhaber einer Tierkörperbeseitigungsanstalt vor, der in gleicher Weise hoheitlich tätig wird wie eine beseitigungspflichtige Kommune. Er ist „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ i.S.v. Art.4 Abs.5 der 6.EG-Richtlinie.

Sollte eine hoheitliche Tätigkeit zu verneinen sein, müsste die Besteuerung der Entsorgung beseitigungspflichtiger Tierkörper, Tierkörperteile oder Erzeugnisse am fehlenden Leistungsaustausch scheitern.

Soweit gleichwohl ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch zu bejahen wäre, dürften Zahlungen der öffentlichen Hand zur Finanzierung der Tierkörperbeseitigung nicht als Entgelt von dritter Seite in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

26 Vgl. EuGH, Urt. v. 22.11.2001 - Rs. C-184/00 - Office des produits wallons ASBL, EuGHE 2001, I-9115 = UR 2002, 177 = UVR 2002, 47; BFH, Urt. v. 9.10.2003 - V R 51/02, BStBl. II 2004, 322 = UR 2004, 151 = DStR 2004, 178.

27 BFH, Urt. v. 9.10.2003 - V R 51/02, BStBl. II 2004, 322 = UR 2004, 151 = DStR 2004, 178.

28 EuGH, Urt. v. 15.7.2004 - Rs. C-144/02 - Kommission / Deutschland, EuGHE 2004, I-6985 = UR 2004, 625.

29 BFH, Urt. v. 26.10.2000 - V R 12/00, StRK UStG 1993 § 1 Abs.1 Nr.1 R.12 = BFH/NV 2001, 494.

30 Eggers, UR 2005, 344 (345); so jedenfalls interpretiert Eggers die Entscheidung des EuGH, Urt. v. 27.9.2001 - Rs. C-16/00 - Cibo Participations SA, EuGHE 2001, I-6663 = UR 2001, 500 m. Anm. Wäger.