

DNotI

Deutsches Notarinstitut

Dokumentnummer: 5r1901
letzte Aktualisierung: 09.10.2002

<Dokumentnummer> 5r1901

<Gericht> BFH

<Aktenzeichen> V R 19/01

<Datum> 28.02.2002

<Normen> UStG 1993 §§ 1, 2, 14, 15 Abs. 1 Satz 1; AO 1977 §§ 40, 41

<Titel>

<Leitsatz> Ein Deponiebetreiber, der sich den Abfallbesitzern gegenüber im eigenen Namen zur Abfallentsorgung verpflichtet und dementsprechend auch deren Abfall entsorgt, erbringt an diese steuerpflichtige Leistungen, auch wenn die Deponiebetreiber nach § 3 AbfG, § 16 KrW-/AbfG nur als Vertreter des entsorgungspflichtigen Landkreises gegenüber den Abfallbesitzern hätten tätig werden dürfen.

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt ein Unternehmen für Garten- und Landschaftsbau in der Rechtsform einer GmbH. In den Streitjahren 1993 bis 1996 lieferte sie die in ihrem Unternehmen entstandenen Abfälle bei den Deponiebetreibern ab, die vom Landkreis W (Landkreis) mit der Abfallentsorgung beauftragt worden waren. In den Jahren 1993 bis 1995 war dies N und im Jahr 1996 deren Nachfolgerin, die AWG. Die beiden Deponiebetreiber traten während der gesamten Geschäftsbeziehungen gegenüber der Klägerin stets im eigenen Namen auf. Preislisten, Wiegescheine, Korrespondenz und die auf der Deponie ersichtlichen Schilder trugen allesamt das jeweilige Firmenzeichen der Deponiebetreiberin.

Den Verträgen mit den Deponiebetreibern lagen Abfallsatzungen des Landkreises zugrunde. In der Satzung vom 20. Juni 1991 heißt es u.a.:

"§ 1 Abs. 1:

Der Kreis betreibt die Abfallentsorgung in seinem Gebiet nach Maßgabe der Gesetze und dieser Satzung als öffentliche Einrichtung. Diese bildet eine rechtliche und wirtschaftliche Einheit.

Abs. 3:

Der Kreis kann sich zur Durchführung diese Aufgaben ganz oder teilweise Dritter bedienen.

§ 16:

Für die Inanspruchnahme der vom Kreis zur Verfügung gestellten Abfallentsorgungsanlagen sind Entgelte zu zahlen, die dem Anlieferer von dem vom Kreis beauftragten Anlagenbetreiber direkt in Rechnung gestellt werden."

Die Satzung setzte keine Entsorgungsgebühren fest. Sie bestimmte in § 16 Satz 2 lediglich, dass der Anlagenbetreiber hinsichtlich der Festsetzung der Höhe der Entgelte der Zustimmung des Kreises bedürfe.

Die Satzung i.d.F. vom 19. Dezember 1996 weist eine leicht geänderte Formulierung auf. So heißt es dort in § 1 Abs. 2:

"Die Durchführung der abfallwirtschaftlichen Aufgaben hat der Kreis auf die AWG übertragen."

Die Entgeltsregelung in § 18 (zuvor § 16) lautet:

"Für die Inanspruchnahme der vom Kreis zur Verfügung gestellten Abfallentsorgungsanlagen sind Entgelte zu zahlen, die dem Anlieferer vom Anlagenbetreiber direkt in Rechnung gestellt werden. Die Höhe der Entgelte wird im Eingangsbereich der jeweiligen Entsorgungsanlage ausgewiesen."

Die beiden Deponiebetreiber erteilten der Klägerin im eigenen Namen Rechnungen für die Annahme und Verwertung der von ihr angelieferten Abfälle. Die in diesen Rechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer machte die Klägerin in ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre als Vorsteuerbeträge geltend.

Im Anschluss an eine Umsatzsteuersonderprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Rechtsansicht, die Deponiebetreiber seien nicht in ein direktes Leistungsverhältnis zur Klägerin getreten. Sie hätten vielmehr ausschließlich Leistungen gegenüber dem Landkreis erbracht, der nach den öffentlich-rechtlichen Vorschriften gesetzlich zur Abfallentsorgung verpflichtet sei. Hierbei handele es sich um eine dem Kreis obliegende hoheitliche Pflichtaufgabe. Der Kreis habe als Hoheitsträger zwar die tatsächliche Durchführung seiner gesetzlichen Pflichtaufgaben auf Unternehmer übertragen können, die Pflichtaufgabe selbst jedoch nicht. Deshalb erbringe der Hoheitsträger, auch wenn er die gesetzliche Pflichtaufgabe an eine Deponiegesellschaft übertragen habe, sonstige nichtsteuerbare Leistungen an die Klägerin als Abfallanlieferin. Ein Leistungsaustausch unmittelbar zwischen dem eingeschalteten Unternehmer und der Klägerin habe nicht stattgefunden, da der eingeschaltete Unternehmer den Hoheitsträger lediglich bei der Ausführung der Pflichtaufgabe unterstützt habe. Das FA versagte deshalb der Klägerin mit geänderten Umsatzsteuerbescheiden für die Streitjahre den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Deponiebetreiber.

Das Finanzgericht (FG), dessen Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2001, 659 veröffentlicht ist, gab der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage statt. Es war der Auffassung, entsprechend den zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen hätten die Deponiebetreiber ihre Leistungen an die Klägerin und nicht an den Landkreis erbracht. Sie seien gegenüber der Klägerin im eigenen Namen und auf eigene Rechnung als Leistende aufgetreten und nicht etwa als bloße Zahlstelle des Landkreises. Dies entspreche auch den Vereinbarungen der Deponiebetreiber mit dem Landkreis. Umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich sei, ob der Landkreis sich in der geschehenen Weise seiner Entsorgungspflicht habe entledigen bzw. ihr nachkommen habe dürfen. Abgesehen davon, dass das

Umsatzsteuergesetz nicht Verträge besteuere, sondern tatsächliche Leistungen, stellen §§ 40, 41 der Abgabenordnung (AO 1977) darauf ab, ob die Beteiligten "das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäftes gleichwohl eintreten lassen".

Hiergegen wendet sich das FA mit der vorliegenden Revision. Es rügt Verletzung materiellen Rechts mit der Begründung, das FG habe die Leistungsbeziehungen falsch beurteilt und demzufolge den Begriff "Unternehmer" in § 15 Abs. 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG 1993) falsch ausgelegt. Die Abfallentsorgung gehöre zu den Pflichtaufgaben des Landkreises bzw. der zuständigen Person des öffentlichen Rechts, die nicht auf Dritte übertragen werden könne. Es komme nur die Einschaltung eines Erfüllungsgehilfen in Betracht. Dies ändere aber nichts daran, dass allein die zur Abfallentsorgung verpflichtete Person des öffentlichen Rechts den Bürgern gegenüber berechtigt und verpflichtet bleibe.

Das FA beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung die Klage zurückzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten. Ergänzend zum Vorbringen des FA verweist es auf sein in BStBl I 1991, 81 veröffentlichtes Schreiben vom 27. Dezember 1990. Danach sei der Sachverhalt wie folgt zu würdigen: Der in die Erledigung der kommunalen Pflichtaufgabe eingeschaltete Unternehmer erbringe ausschließlich Leistungen an die juristische Person des öffentlichen Rechts (hier: den Landkreis), auch wenn er das Entgelt für seine Tätigkeit unter Abkürzung des Zahlungsweges unmittelbar von den Abfallanbietern (hier: der Klägerin) erhalte. Die juristische Person des öffentlichen Rechts erbringe ihrerseits (als Nichtunternehmer) nicht steuerbare Leistungen an die Abfallanlieferer. Sie bleibe öffentlich-rechtlich für die ordnungsgemäße Erfüllung der Aufgaben verantwortlich. Der eingeschaltete Dritte habe ausschließlich Leistungsbeziehungen zu der juristischen Person des öffentlichen Rechts. Eine öffentliche Beleihung der Deponiebetreiber mit der Abfallentsorgung habe im Streitfall nicht stattgefunden. Für die umsatzsteuerrechtliche Würdigung der Leistungsbeziehungen stelle sich im Streitfall die Frage, ob der Deponiebetreiber die Entsorgungsleistung, zu der er sich zivilrechtlich gegenüber dem Abfallanlieferer verpflichtet habe, tatsächlich erbringen können. Das mutmaßliche Interesse der Abfallanlieferer gehe dahin, eine Entsorgung im Einklang mit den maßgeblichen öffentlich-rechtlichen Vorschriften vorzunehmen; nach § 3 Abs. 1 des Abfallgesetzes (AbfG) sei der Abfallbesitzer verpflichtet, die Abfälle dem Entsorgungspflichtigen zu überlassen. Es sei kein Grund ersichtlich von dieser gesetzlichen Wertung abzugehen und der zivilrechtlichen Gestaltung, die von der Willkür der Beteiligten abhängt, den Vorrang vor dem klaren Willen des Gesetzgebers einzuräumen. An diesem Ergebnis ändere auch die Berufung auf §§ 40, 41 AO 1977 nichts. Diese Vorschriften regelten die Folgen gesetzes- oder sittenwidriger bzw. unwirksamer oder nur zum Schein eingegangener Rechtsgeschäfte. Sie hätten den Zweck, die Besteuerung sicherzustellen und Missbrauch zu vermeiden. Allgemeine Grundsätze zur Bestimmung der Person des Leistenden i.S. des Umsatzsteuerrechts könnten ihnen aber nicht entnommen werden. Im Übrigen seien die Voraussetzungen der §§ 40, 41 AO 1977 wohl nicht erfüllt, da weder die Vereinbarungen zwischen dem Landkreis und dem Deponiebetreiber noch die zwischen dem Deponiebetreiber und den Abfallanlieferern als gesetzes- und sittenwidrig bzw. unwirksam einzustufen seien. Auch Scheingeschäfte lägen hier nicht vor.

II.

Die Revision ist unbegründet.

1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG 1993 kann ein Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG 1993 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind in der Person der Klägerin erfüllt. Sie hat die Leistungen, für die sie den Vorsteuerabzug begehrt, von den Deponiebetreibern und nicht vom Landkreis bezogen; die Leistungen sind ihr auch von den Deponiebetreibern mit gesondert ausgewiesener Steuer in Rechnung gestellt worden.

Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen. Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber Dritten im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Bundesfinanzhof --BFH--, Urteil vom 28. Januar 1999 V R 4/98, BFHE 188, 456, BStBl II 1999, 628, m.w.N.).

Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG sind die Deponiebetreiber der Klägerin gegenüber im eigenen Namen aufgetreten und nicht im Namen des Landkreises. Die Feststellungen des FG sind nicht mit Verfahrensrügen angefochten.

2. Aus § 3 Abs. 1 und 2 des --bis zum 26. September 1996 geltenden-- Gesetzes über die Vermeidung und Entsorgung von Abfällen (AbfG) vom 27. August 1986 (BGBl I 1986, 1410, berichtet 1501) und § 16 des --seit dem 27. September 1996 geltenden-- Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetzes (KrW-/AbfG) vom 27. September 1994 (BGBl I 1994, 2705) folgt nichts anderes.

Nach § 3 Abs. 1 AbfG hat der Besitzer Abfälle dem Entsorgungspflichtigen zu überlassen. Die nach Landesrecht zuständigen Körperschaften des öffentlichen Rechts haben die in ihrem Gebiet angefallenen Abfälle zu entsorgen; sie können sich zur Erfüllung dieser Pflicht Dritter bedienen (§ 3 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AbfG).

Seit dem 27. September 1996 ist die Beauftragung Dritter in § 16 KrW-/AbfG geregelt.

Der BFH hat zu § 3 AbfG in dem die damaligen Streitjahre 1984 und 1985 betreffenden Urteil vom 23. Oktober 1996 I R 1-2/94 (BFHE 181, 322, BStBl II 1997, 139) entschieden, dass die entsorgungspflichtigen Körperschaften sich zwecks Erfüllung ihrer Pflichten zur Entsorgung des Hausmülls Dritter --auch Personen des Privatrechts-- bedienen durften, dass sie sich aber dadurch nicht ihrer Pflichtaufgabe der Hausmüllentsorgung entledigen konnten; die Dritten seien nur Erfüllungsgehilfen (sog. Verwaltungshelfer); die Müllentsorgung sei auch bei Einschaltung Dritter eine Tätigkeit der entsorgungspflichtigen Körperschaft geblieben. Ähnlich hat auch der V. Senat in dem Urteil vom 8. Januar 1998 V R 32/97 (BFHE 185, 283, BStBl II 1998, 410) eine Privatisierung der Abwasserbeseitigung in dem Sinne, dass der Abwasserbeseitigungsverpflichtete diese Aufgabe mit befreiender Wirkung auf einen privaten Dritten delegiert, nach dem Wasserhaushaltsgesetz (in der im Streitjahr 1993 geltenden Fassung) grundsätzlich nicht für möglich gehalten. Ob eine zur Abfallentsorgung verpflichtete Kommune ihre Pflichten nach § 16 Abs. 2 KrW-/AbfG mit befreiender Wirkung auf einen Dritten übertragen kann, hat der BFH bislang nicht entschieden (vgl. den --die Besteuerung der AWG betreffenden-- Senatsbeschluss vom 2. Dezember 1999 V B 81/99,

BFH/NV 2000, 403). Diese Frage kann auch im vorliegenden Rechtsstreit unentschieden bleiben.

Selbst wenn nach den genannten Vorschriften die Abfallbesitzer verpflichtet gewesen wären, die Abfälle dem Landkreis zu überlassen, und die Deponiebetreiber nur als Vertreter des Landkreises gegenüber den Abfallbesitzern hätten tätig werden dürfen, ändert dies nichts daran, dass sich im Streitfall die Deponiebetreiber gleichwohl im eigenen Namen gegenüber den Abfallanlieferern zur Abfallbeseitigung verpflichtet haben.

a) Darauf, ob die Vereinbarungen zwischen Deponiebetreibern und Abfallanlieferern über die Abfallbeseitigung gesetzwidrig und nichtig waren, kommt es letztlich nicht an.

Zwar ist ein Rechtsgeschäft, das gegen ein gesetzliches Verbot verstößt, gemäß § 134 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) nichtig.

Die Rechtsprechung sieht in der Regel einen Vertrag dann als nichtig an, wenn beide Vertragsparteien durch seinen Abschluss einem gesetzlichen Verbot zuwidergehandelt haben. Entscheidend sind dabei stets Sinn und Zweck der in Rede stehenden gesetzlichen Bestimmung. Da hier allenfalls den Deponiebetreibern ein Gesetzesverstoß zur Last zu legen ist, ist entscheidend, ob der Schutzzweck des Gesetzes so weit geht, dass die zivilrechtliche Sanktion der Nichtigkeit zu fordern ist (vgl. für Werkvertrag mit einem nicht in der Handwerksrolle eingetragenen Handwerker Bundesgerichtshof --BGH--, Entscheidung vom 22. September 1983 VII ZR 43/83, BGHZ 88, 240; für verbotenerweise im Reisegewerbe vermittelte Darlehensverträge BGH-Entscheidungen vom 17. Januar 1985 III ZR 135/83, BGHZ 93, 264, und vom 26. November 1991 XI ZR 115/90, Neue Juristische Wochenschrift 1992, 425).

b) Das BMF geht selbst davon aus, dass diese Vereinbarungen zivilrechtlicher Natur waren und nicht als gesetzwidrig und unwirksam einzustufen sind. Auch wenn die Entsorgungsverträge der Deponiebetreiber mit der Klägerin nichtig wären, wäre dies unbeachtlich. Nach § 40 AO 1977 ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot verstößt (§ 41 AO 1977). Ist ein Rechtsgeschäft unwirksam, so ist dies für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen (§ 41 AO 1977). Dem BMF ist zwar zuzustimmen, dass diesen Vorschriften keine allgemeinen Grundsätze zur Bestimmung der Person des Leistenden entnommen werden können. Ihnen kann aber wohl entnommen werden, dass die vertraglichen Beziehungen zwischen Deponiebetreiber und Abfallbesitzer auch dann umsatzsteuerlich bedeutsam sind, wenn sie gegen § 3 AbfG, § 16 KrW-/AbfG verstoßen sollten. Auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der den Leistungsbeziehungen zugrunde liegenden Verträge kommt es nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 21. Januar 1993 V R 30/88, BFHE 170, 283, BStBl II 1993, 384).