

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

Finanzgericht Bremen vom 16.04.2008

(Az.: 2 K 265/06 <5>)

Umsatzbesteuerung der Abwasserentsorgung im Land Bremen:

„Zulässigkeit einer Feststellungsklage wegen der Umsatzsteuerbarkeit einer Leistung“

Revision eingelegt

(Aktenzeichen des BFH: XI R 25/08)

Leitsätze:

1. Begehrt die Organgesellschaft einer umsatzsteuerlichen Organschaft die Feststellung, dass die von ihr im Jahre 2006 geleisteten Zahlungen für Abwasserentsorgungsleistungen Entgelte für umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Abwasserentsorgungsleistungen des Leistenden sind, scheidet die Zulässigkeit der Feststellungsklage nach § 41 FGO nicht daran, dass die Organgesellschaft nicht für sich selbst den Vorsteuerabzug aus Abwasserentsorgungsrechnungen mit Umsatzsteuerausweis geltend machen könnte.
2. Die Zulässigkeit einer solchen Feststellungsklage ist nicht für die Zeiträume zu verneinen, für die beim Organträger bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist.
3. Ein Feststellungsinteresse des Leistungsempfängers an der Feststellung der Umsatzsteuerpflicht der empfangenen Leistung besteht nicht für Zeiträume, für die die Umsatzsteuerfestsetzungen gegenüber dem Leistenden unanfechtbar geworden sind oder ein etwaiger zivilrechtlicher Anspruch auf Erteilung einer Rechnung mit Steuerausweis verjährt wäre.
4. Bedient sich die für die Abwasserbeseitigung zuständige Behörde einer Gemeinde des Landes Bremen, welche ihre Abwasserbeseitigungspflicht aufgrund landes-

rechtlicher Vorschriften nicht Dritten übertragen kann, der Erfüllung dieser Pflicht einer GmbH, erbringt die Gemeinde und nicht die GmbH die Abwasserentsorgung gegenüber den Grundstückseigentümern (hier: der klagenden Organgesellschaft), wenn keine zivilrechtliche Vertragsbeziehungen zwischen den Grundstückseigentümern und der GmbH bestehen und die GmbH bei der Ausführung der Leistung Abwasserentsorgung auch nicht im eigenen Namen, sondern lediglich als Erfüllungsgehilfin tätig wird. Die GmbH ist in diesem Fall umsatzsteuerlich nicht als leistende Unternehmerin anzusehen und die Zahlungen für Abwasserentsorgungsleistungen sind keine Entgelte für umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Abwasserentsorgungsleistungen.

Rechtsgrundlage:

- **UStG 2005:** § 2 Abs. 1, 2 Nr. 2, Abs. 3, § 14, § 15 Abs. 1
- **FGO:** § 41 Abs. 1 - **AO:** § 164 Abs. 2, § 169 Abs. 2 Nr. 2, § 168 - **BGB:** § 195 - **WHG:** § 18a Abs. 2, Abs. 2a S. 1
- **Bremisches Wassergesetz:** § 133 Abs. 1, Abs. 9, § 133a
- **Bremisches Gesetz für Eigenbetriebe des Landes und der Stadtgemeinden:** § 1, § 2 Abs. 1
- **Entwässerungsortsgesetz:** § 1
- **Entwässerungsgebührenortsgesetz:** § 6, § 22a

▶ Sachverhalt:

Die Klägerin begehrt die Feststellung, dass die von ihr im Jahre 2006 geleisteten Zahlungen für Abwasserentsorgungsleistungen Entgelte für umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Abwasserentsorgungsleistungen der Beigeladenen zu 2. an die Klägerin waren.

Die Klägerin, eine GmbH, betreibt eine Wäscherei. Sie ist Organgesellschaft innerhalb eines umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnisses mit dem Einzelunternehmen des Beigeladenen zu 3. als Organträger. Das Einzelunternehmen wird beim Finanzamt ... steuerlich geführt.

Der Klägerin wurden Entwässerungsgebühren von der X GmbH zusammen mit den Beträgen für den Wasserverbrauch in Rechnung gestellt. Den Rechnungen sind Belege beigelegt, die die Ermittlung der Entwässerungsgebühren darstellen.

Nach den von der Klägerin vorgelegten Abrechnungen der X GmbH wurden ihr im Jahre 2006 für Abwasserentsorgungsleistungen in der Zeit vom 27. Oktober 2005 bis 02. November 2006 insgesamt EUR in Rechnung gestellt. Die Abrechnungen weisen folgende Beträge aus:

Datum	EUR
23.01.2006	...
21.03.2006	...
23.05.2006	...
24.07.2006	...
22.09.2006	...
22.11.2006	...

In den Abrechnungen vom 23. Januar, 21. März und 23. Mai 2006 wird Bezug auf den „Abwasser Vertrag ...“ genommen. Sie enthalten ferner folgenden Text:

„Bescheid – Entwässerungsgebühr

Die Erhebung der Entwässerungsgebühr führt die X GmbH im Auftrag der Y GmbH (Beigeladene zu 2.) durch. Rechtsgrundlage ist das Entwässerungsgebührenortsgesetz (EG ebOG) vom 20. Dezember 2005 (Brem.GBl.S.641).

Für die Berechnung der Entwässerungsgebühren werden die verbrauchten Frischwassermengen zugrunde gelegt. ... Die Entwässerungsgebühr wird für die hoheitliche Tätigkeit (Abwasserentsorgung) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erhoben und unterliegt deshalb nicht der Umsatzsteuer.“

Weiterhin ist vermerkt:

„Ihre Rechte

Gegen den Entwässerungsgebührenbescheid kann innerhalb eines Monats nach seiner Bekanntgabe Widerspruch erhoben werden. Der Widerspruch ist schriftlich an die Y GmbH (Beigeladene zu 2.) oder dort zur Niederschrift einzulegen. Die Verpflichtung zur Zahlung der Gebühren besteht auch dann, wenn Widerspruch erhoben wird (§ 80 Absatz 2 Nr. 1 VwGO).

Die Abrechnungen des Abwassers vom 24. Juli, 22. September und 22. November 2006 sind überschrieben mit „Entwässerungsgebührenbescheid - Gebühr nach § 5 Abs. 1 EG ebOG, V-Nummer ...“

Ferner ist ausgeführt:

„Zu Ihrer Information

Die Erhebung der Entwässerungsgebühren führt die X GmbH im Auftrag der Y GmbH (Beigeladene zu 2.) für die Stadtgemeinde B durch. Rechtsgrundlage ist das Entwässerungsgebührenortsgesetz (EG ebOG) in der Fassung der Neubekanntmachung vom 02.01.2006 (Brem.Gbl.S.43). Für die Berechnung der Entwässerungsgebühren werden die verbrauchten Frischwassermengen zugrunde gelegt. Die Entwässerungsgebühren werden für die hoheitliche Tätigkeit (Abwasserentsorgung) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erhoben und unterliegen deshalb nicht der Umsatzsteuer.“

Am Ende dieser Ausführungen heißt es:

„Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diesen Bescheid können Sie innerhalb eines Monats nach Erhalt Widerspruch einlegen. Richten Sie diesen bitte schriftlich an die Y GmbH (Beigeladene zu 2.) oder legen ihn dort zur Niederschrift ein. Auch wenn Sie Widerspruch einlegen, sind Sie zur Zahlung der Gebühren verpflichtet (§ 80 Absatz 2 Nr. 1 VwGO).“

Mit Schriftsatz vom 11. Dezember 2006 hat die Klägerin am 29. Dezember 2006 ihre Feststellungsklage erhoben.

Sie macht geltend, dass sie durch eine Feststellungsklage gemäß § 41 Abs. 1, 1. Alt. FGO das Ziel erreichen könne, dass die umstrittene Entwässerungsgebühr als umsatzsteuerliche Leistung beurteilt werde. Das Bestehen der Umsatzsteuerbarkeit und -pflicht sei ein feststellungsfähiges Rechtsverhältnis. Die Klägerin könne die Erteilung einer Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer nur verlangen, wenn die zuständige Finanzbehörde den Vorgang bestandskräftig der Umsatzsteuer unterworfen habe (Hinweise auf BFH-Urteil vom 10. Juli 1997 -V R 94/96-, BFHE 183 S. 288, BStBl. II 1997 S. 707 und Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 28. Juni 2001 -2 K 2261/98-, EFG 2001 S. 1577).

Für die Klägerin bestehe eine Feststellungsinteresse für die Zeit ab 01. Januar 1999. Sie habe ein eigenes abgabenrechtliches Interesse. Bei einem nachträglichen Vorsteuerabzug aus den Abwassergebührenrechnungen für die Jahre 1999 bis 2006 von geschätzten EUR 100.000 bestehe für die Klägerin ein wirtschaftliches Interesse von einigem Gewicht. Seit dem 01. Januar 1999 führe der beauftragte und beliehene Dritte, die Beigeladene zu 2., die Abwasserentsorgung durch und sei bestandskräftig der Umsatzsteuer unterworfen worden. Die hoheitliche Tätigkeit der Abwasserentsorgung habe sich seit Anfang 1999 in eine gewerbliche Tätigkeit umgewandelt und der Eigenbetrieb B der Beigeladenen zu 1. (Eigenbetrieb) habe sich vom Hoheitsbetrieb in einen Betrieb gewerblicher Art verwandelt.

Das Feststellungsbegehren sei nicht ausschließlich auf die abgabenrechtlichen Verhältnisse eines anderen gerichtet. Denn die Frage, ob die Abwassergebühr als Entgelt für einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz der Leistenden an die Klägerin zu fassen sei, wirke sich gleichfalls auf das eigene Steuerschuldverhältnis der Klägerin zu ihrem Finanzamt, nämlich auf ihr Recht zum Vorsteuerabzug, aus. Sie könne diese Frage nicht in ihrem Verhältnis gegenüber dem für sie zuständigen Finanzamt klären lassen, da sie nicht über eine Rechnung der Leistenden mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer verfüge.

Die Klägerin verfüge über ein eigenes abgabenrechtliches Interesse. Das Einzelunternehmen als Organträger erziele nur Pächterträge gegenüber der Klägerin als Organgesellschaft. Die Umsatzsteuererklärung der Organgesellschaft umfasse ausschließlich Umsätze der Organgesellschaft. Dies gelte auch für die Vorsteuer mit Ausnahme der Vorsteuer aus der Steuerberaterrechnung. Für die Klägerin liege eine ausreichende mittelbare Rechtsverletzung vor. Die begehrte gerichtliche Feststellung sei erforderlich, um den Anspruch auf Rechnungserteilung mit Steuerausweis gerichtlich durchzusetzen. Die Klägerin benötige als Leistungsempfängerin diese Rechnung (Hinweis auf FG Brandenburg, Urteil vom 26. April 19951 -K 1228/94 U-, EFG 1995 S. 991). Die Klägerin als Leistungsempfängerin und nicht das Einzelunternehmen des Beigeladenen zu 3. als Organträger müsse die Feststellungsklage erheben.

Obwohl der Klägerin im Innenverhältnis der Organschaft zum Organträger der Unternehmerstatus fehle, sei im Außenverhältnis der Klägerin als Leistungsempfängerin zu der Beigeladenen zu 2. als Geschäftspartnerin und Leistende keine Einschränkung gegeben. Der Klägerin könnten unter ihrem Namen Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt werden und der Organträger sei zum Vorsteuerabzug aus an die Klägerin gerichteten Rechnungen berechtigt.

Das Feststellungsinteresse der Klägerin werde weder durch bestandskräftige Umsatzsteuerbescheide der Beigeladenen zu 2. noch durch eine einsetzende Festsetzungsverjährung bei der Beigeladenen zu 1. beschnitten. Die Beigeladene zu 2. sei zumindest seit 1999 bezüglich der Abwasserentsorgungsleistungen der Umsatzsteuer unterworfen worden. Die Beigeladene zu 2. müsse für die Unternehmen als Leistungsempfänger, die erfolgreich Feststellungsklage erhoben hätten, statt der bisher erlassenen Gebührenbescheide neue Rechnungen mit offenem Umsatzsteuerausweis erstellen. Gemäß § 42 AO kämen bei der Beigeladenen zu 1. die umsatzsteuerrechtlichen Gegebenheiten der Beigeladenen zu 2. zur Geltung, so dass sich die Frage der Festsetzungsverjährung nicht stelle. Es gehe nicht um eine Nachveranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2006, sondern um die umsatzsteuerrechtliche Berücksichtigung von Abwasserentsorgungsgebührenabrechnungen für die Jahre 1999 bis 2006.

Die Festsetzungsverjährung bei der Klägerin habe keine Bedeutung, weil es nicht um nachträgliche Steuerfestsetzungen für vergangene Jahre, sondern um heutige Berichtigungen von Abwassergebührenabrechnungen gehe. Der Vorsteuerabzug könne erst in dem Monat, in dem berichtigte Rechnungen vorlägen, geltend gemacht werden. Der zivilrechtliche Anspruch der Klägerin auf Erteilung von Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis habe nach altem BGB -Recht der dreißigjährigen Verjährung bis zum 31. Dezember 2001 unterlegen.

Die Feststellungsklage sei auch begründet. Die Abwasserentsorgungsleistungen des Eigenbetriebs stellten keine hoheitliche Leistung mehr dar, sondern seien steuerrechtlich als gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen. Bei dem Eigenbetrieb handele es sich um einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG, der gemäß § 2 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 UStG als Unternehmer mit der Abwasserentsorgungsleistung steuerbare Umsätze tätige. Wenn die öffentliche Hand in größerem Umfang Aufgaben übernehme, wie sie auch von Privaten übernommen würden, trete sie dadurch in Wettbewerb zur Privatwirtschaft, so dass die Tätigkeit nicht mehr der öffentlichen Hand vorbehalten sei, also keine hoheitliche Tätigkeit mehr sei (Hinweise auf BFH-Beschluss vom 07. Dezember 1999 -I B 136/98-, BFH/NV 2000 S. 894 und BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996 -I R 1-2/94, I R 1/94, I R 2/94-, BFHE 181 S. 322 , BStBl II 1997 S. 139).

Die Beigeladene zu 1. lasse die ihr übertragene öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die hoheitliche Tätigkeit der Abwasserentsorgung durchzuführen, durch einen Dritten, den Eigenbetrieb, als umsatzsteuerrechtlichen Subunternehmer durchführen. Die Beigeladene zu 2. habe die hoheitliche Aufgabe übertragen bzw. beliehen bekommen. Die Beleihung habe zur Folge, dass die Beigeladene zu 2. im eigenen Namen gegenüber den Leistungsempfängern auftrete, indem sie die konkrete Abwasserentsorgungstätigkeit durchführe und die Abwassergebühr als Verwaltungsakt den Leistungsempfängern in Rechnung stelle. Die Beigeladene zu 1. trete den Leistungsempfängern gegenüber nicht in Erscheinung.

Die Beigeladene zu 1. missbrauche Gestaltungsmöglichkeiten, indem sie einen „Mini-Abwasser-Eigenbetrieb“ zwischenschalte. Die Beigeladene zu 2. erziele einen jährlichen Nettoumsatz von ca. EUR 70 Millionen, so dass durch ihre Umsatzsteuerveranlagung etwa EUR 11,2 Millionen Umsatzsteuer an das Land Bremen abgeführt würden. Demgegenüber habe der Eigenbetrieb im Betriebsbereich Abwasser nur geschätzte EUR 2 Millionen Betriebsaufwendungen, so dass durch die Nichtumsatzsteuerbarkeit des Eigenbetriebs letztlich etwa EUR 320.000 Umsatzsteuer nicht anfielen und deshalb auch nicht an die Finanzbehörde abzuführen und den Endverbrauchern auch nicht weiterzubelasten seien. Durch die ab 01. Januar 1999 organisierte Beauftragung der Beigeladenen zu 2. als umsatzsteuerrechtlicher Subunternehmerin für den Eigenbetrieb würde den Unternehmern der Vorsteuerabzug vorenthalten. Lege man zu Grunde, dass die Abwasserverursachung zur Hälfte auf Unternehmen entfalle, gehe es um einen Betrag von EUR 5,6 Millionen. Es handele sich um einen Missbrauch im Sinne von § 42 AO. Ein vernünftiger Grund für die verbliebene Zwischenschaltung des „Mini-Abwasser-Eigenbetriebes“ sei nicht erkennbar. Es handele sich nur um einen Betrieb mit zehn Verwaltungsangestellten. Er trete bezüglich der Benutzergebühren und der Beiträge im Außenverhältnis gegenüber den Benutzern selbst nicht in Erscheinung. Im Außenverhältnis trete allein die Beigeladene zu 2. gegenüber den Benutzern auf. Damit trete sie in den wirtschaftlichen Wettbewerb ein mit der Folge, dass sich steuerrechtlich die hoheitliche Tätigkeit in gewerbliche Tätigkeit umwandle. Umsatzsteuerlich sei derjenige als Unternehmer anzusehen, der im Außenverhältnis in Erscheinung trete (Hinweis auf BFH-Urteil vom 28. Februar 2002 -V R 19/01-, BFH/NV 2002 S. 1002). Die Beigeladene zu 2. führe die Abwasserentsorgungstätigkeit im eigenen Namen durch.

Eine Tätigkeit, die der Erfüllung von Hoheitsaufgaben diene, sei steuerbar, wenn sie nicht von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern von Unternehmen des privaten Rechts ausgeübt werde (Hinweis auf Abschnitt 23 Abs. 3 Umsatzsteuer-Richtlinien 2000). Die eigentliche Abwasserentsorgungstätigkeit werde nicht vom Eigenbetrieb, sondern von der Beigeladenen zu 2. als beauftragter umsatzsteuerrechtlicher Subunternehmerin der Beigeladenen zu 1. durchgeführt. Die Beigeladene zu 2. werde bezüglich der Erhebung von Benutzungsgebühren und Beiträgen nach § 22a Bremisches Gebühren- und Beitragsgesetz beliehen.

Mit ihrem Auftreten als Beliehene im eigenen Namen sei die Beigeladene zu 2. umsatzsteuerpflichtig mit ihrem eigenen Umsatz und dem Umsatz des Eigenbetriebes, der sich ergebe, um die Kosten bei dem Eigenbetrieb zu decken. Ihr sei als Leistender die gesamte Abwasserentsorgungsleistung zuzurechnen. Allerdings könnte die Nachveranlagung bezüglich des Umsatzes des Eigenbetriebes wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr möglich sein.

In Sachsen führten sieben Kapitalgesellschaften die Abwasserentsorgungstätigkeit im eigenen Namen durch und wiesen in den Entgeltrechnungen die Umsatzsteuer offen aus. Die Privatisierung auf dem Abwasserentsorgungsmarkt habe dazu geführt, dass im Jahre 2002 mehr als 10% der Entsorgungsleistungen durch private Unternehmen erbracht würden. Diese träten als umsatzsteuerrechtliche Subunternehmer gegenüber der jeweiligen Gemeinde oder als privatrechtliche Unternehmer gegenüber den jeweiligen Bürgern und Unternehmern auf.

Auch der Bundesrechnungshof habe die Abwasserentsorgungstätigkeit als gewerbliche Tätigkeit beurteilt (Hinweis auf den Bericht nach § 99 BHO „Umsatzsteuerliche Be-

handlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG -konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts-“ vom 02. November 2004).

Die Klägerin beantragt,

festzustellen, dass die durch die Klägerin gezahlten Abwassergebühren im Jahre 2006 Entgelt für eine umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Abwasserentsorgungsleistung der Beigeladenen zu 2. und nicht für eine nicht umsatzsteuerbare Abwasserentsorgungsleistung des Hoheitsträgers Abwassereigenbetrieb B gewesen sind.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verneint das Vorliegen eines berechtigten Interesses im Sinne des § 41 FGO. Dieses liege nur dann vor, wenn die Klägerin für sich selbst den Vorsteuerabzug aus bestimmten Leistungsbeziehungen mit der Beigeladenen zu 1. bzw. der Beigeladenen zu 2. beanspruchen könnte.

Die Klägerin werde umsatzsteuerlich nicht geführt. Da sie Organgesellschaft innerhalb eines umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnisses im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sei, könne sie keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Der Vorsteuerabzug stehe allein dem Organträger, der selbst für sich partei- und prozessfähig sei, zu. Die Klägerin sei keine Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Unternehmer sei der Organträger. Nur ein Unternehmer könne von einem anderen Unternehmen die Erteilung einer Rechnung im Sinne des § 14 UStG verlangen und nur der Unternehmer könne den Vorsteuerabzug aus einer Rechnung im Sinne des § 14 UStG in Anspruch nehmen. Eine Feststellungsklage hätte nur durch den Organträger betrieben werden können.

Die Klage könne für Besteuerungszeiträume, für die bei der Klägerin bzw. beim Organträger bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sei, grundsätzlich keinen Erfolg haben. Soweit beim Organträger Festsetzungsverjährung eingetreten sei, könne keine Vorsteuer mehr in Abzug gebracht werden.

Auch im Hinblick auf eine etwaige Umsatzbesteuerung der Beigeladenen zu 2., deren Rechtsvorgängerin und der Beigeladenen zu 1. sei die Festsetzungsverjährung zu beachten, da die Klägerin als Leistungsempfängerin die Erteilung einer Rechnung nur verlangen könne, wenn der Vorgang bestandskräftig der Umsatzsteuer unterworfen sei (Hinweis auf BFH-Urteil vom 10. Juli 1997 -V R 94/96-, BFHE 183 S. 288 , BStBl. II 1997 S. 707). Nach Eintritt der Festsetzungsverjährung könne dies nicht mehr geschehen.

Weiter seien die Besteuerungszeiträume auszuschneiden, für die die Klägerin wegen des Eintritts der zivilrechtlichen Verjährung keine Rechnungserteilung mehr verlangen könne. Der Anspruch auf Rechnungserteilung unterliege der regelmäßigen Verjährung. Die regelmäßige Verjährungsfrist betrage drei Jahre.

Die Klage sei auch unbegründet. Nach § 2 Abs. 3 UStG seien juristische Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig und nur insoweit Unternehmer. Die Abwasserbeseitigung durch Personen des öffentlichen Rechts werde seit jeher als Ausübung öffentlicher Gewalt beurteilt (Hinweis auf BFH-Urteil vom 08. Januar 1998 -V R 32/97-, BFHE 185 S. 283, BStBl. II 1998 S.

410 und Abschnitt 5 Abs. 14 Körperschaftsteuer-Richtlinien). Nach § 18a Abs. 2 Satz 1 WHG treffe die Verpflichtung zur Abwasserbeseitigung in erster Linie Körperschaften des öffentlichen Rechts.

In B seien ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts zur Abwasserbeseitigung und zur Entwässerungsgebührenerhebung verpflichtet. Die Abwasserentsorgung sei als hoheitliche Tätigkeit ausgestaltet. Es bestehe ein Anschluss- und Benutzungszwang. Die juristische Person des öffentlichen Rechts B bleibe öffentlich-rechtlich trotz der Einschaltung der Beigeladenen zu 2. für die Entsorgung verantwortlich.

Die Leistungen im Rahmen der gesetzlich geregelten Abwasserentsorgung seien nicht im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art erbracht worden. Soweit die Beigeladene zu 2. für die Beigeladene zu 1. die Abwasserentsorgung bewirke, handele sie hoheitlich. Die Rechtsgrundlagen für die Abwasserentsorgungsleistungen des Eigenbetriebes ergäben sich aus § 18a Abs. 2 Wasserhaushaltsgesetz (WHG), § 133 Abs. 1 und 7 Bremisches Wassergesetz (BremWG) sowie dem § 1 Abs. 1 des Ortsgesetzes über die Entsorgungsbetriebe der Stadtgemeinde B (EBOG). Die Beigeladene zu 1. sei hoheitlich tätig.

Hinsichtlich der Abwasserbeseitigungspflicht sei keine Beleihung der Beigeladenen zu 2. erfolgt, sondern die Abwasserbeseitigungspflicht sei beim Eigenbetrieb verblieben. Die Beigeladene zu 2. sei lediglich als von der Beigeladenen zu 1. beauftragte Dritte anzusehen. Ihre Tätigkeit führe nicht zu der Entstehung von Leistungsbeziehungen zwischen der Beigeladenen zu 2. und den zur Zahlung der Gebühren und Beiträge verpflichteten Bürgern. Da es an einem Leistungsaustausch fehle, lägen auch keine steuerbaren Umsätze vor. Dass die Beigeladene zu 2. hinsichtlich der Abwasserentgelterhebung als Beliehene in eigenen Namen und für eigene Rechnung aufgetreten sei, ändere hieran nichts.

Die Abwasserbeseitigung sei auch nicht aus Gründen der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts als Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 4 KStG zu beurteilen. Denn sie sei Teil der öffentlichen Daseinsvorsorge zum Wohl der Allgemeinheit. Sie könne nicht in dem Sinne privatisiert werden, dass die Beigeladene zu 1. als Abwasserbeseitigungsverpflichtete diese Aufgabe mit befreiender Wirkung auf private Dritte delegiere.

Aus den von der Klägerin vorgelegten Rechnungen ergebe sich die Geltendmachung eines Vorsteueranspruchs in Höhe von EUR... für das Jahr 2006.

Die Steuerakten (1 Bd. Feststellungsakten, 3 Bd. Sonderakten, 1 Bd. Körperschaftsteuerakten, 1 Bd. Gewerbesteuerakten, 1 Bd. Kapitalertragsteuerakten) haben vorgelegen. Ihr Inhalt ist, wie der der Gerichtsakten, Gegenstand der Entscheidungsfindung gewesen, soweit die Entscheidung darauf beruht. Insoweit wird auf den Akteninhalt ergänzend Bezug genommen.

► Entscheidungsgründe:

Die zulässige Klage bleibt ohne Erfolg.

I.

Die Klage ist zulässig.

1. Nach § 41 Abs. 1 FGO kann durch Klage die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der Feststellung hat.

Die Klägerin begehrt die Feststellung eines Rechtsverhältnisses. Ein Rechtsverhältnis im Sinne des § 41 Abs. 1 FGO ist regelmäßig ein Steuerschuldverhältnis. Auch die Feststellung einzelner Rechte und Pflichten, die auf einem Rechtsverhältnis beruhen, kann begehrt werden. Daher ist auch die Feststellung des Bestehens der Umsatzsteuerbarkeit und -steuerpflicht eines Vorgangs möglich (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juli 1997 -V R 94/96-, BFHE 183 S. 288, BStBl II 1997 S. 707, a. A. Stadie, Umsatzsteuerrecht (2005), S. 707 f.).

Die Klägerin hat auch ein berechtigtes Interesse an der begehrten Feststellung. Sie bedarf der begehrten Feststellung für die Geltendmachung ihres behaupteten zivilrechtlichen Anspruchs auf Ausstellung von Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis im Sinne von § 14 UStG.

2. Der Zulässigkeit der Feststellungsklage steht nicht entgegen, dass die Klägerin selbst wegen des umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnisses zum Beigeladenen zu 3. keinen Vorsteuerabzug aus ihren Leistungsbeziehungen zu den Beigeladenen gegenüber dem Beklagten geltend machen könnte.

Dabei ist zu beachten, dass für das Feststellungsinteresse nicht erforderlich ist, dass das festzustellende Rechtsverhältnis des Beklagten unmittelbar zum Kläger eines Feststellungsprozesses besteht (Tipke/Kruse, AO /FGO, § 41 FGO Tz. 5; von Groll in Gräber, FGO, 6. Aufl. 2006, § 41 Rn. 15 Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO /FGO, § 41 Rn. 149). Vielmehr reicht es aus, dass ein mittelbares Steuerrechtsverhältnis des Klägers zum Beklagten geltend gemacht wird. Der Kläger muss zumindest ein auch eigenes Feststellungsinteresse geltend machen können (von Groll in Gräber, FGO, 6. Aufl. 2006, § 41 Rn. 15; Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO /FGO, § 41 Rn. 149).

Die Klägerin ist wegen der umsatzsteuerlichen Organschaft kein Unternehmer im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, so dass sie selbst einen Vorsteuerabzug nach § 14 UStG nicht in Anspruch nehmen könnte. Dies bleibt aber ohne Auswirkung auf ihre Ansprüche auf Ausstellung von Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer. Denn diese Ansprüche finden ihre Grundlage nicht in § 14 UStG, sondern in den zivilrechtlichen Rechtsverhältnissen zu den jeweils Leistenden (vgl. Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 14 Rn. 391ff.).

Die Klägerin hat ein auch eigenes Feststellungsinteresse. Das von ihr behauptete Leistungsverhältnis, in dem das von der Klägerin geltend gemachte Steuerrechtsverhältnis gründen soll, soll nicht zwischen dem Beigeladenen zu 3. als Leistungsempfänger einer Leistung der Beigeladenen zu 2. bestehen, sondern zwischen der Klägerin als Leistungsempfängerin einer Leistung der Beigeladenen zu 2. bestehen. Ein etwaiger zivilrechtlicher Anspruch auf Ausstellung von Rechnungen mit Ausweis der Umsatzsteuer gegen die Beigeladene 2. könnte danach nicht vom Beigeladenen zu 3., sondern nur von der Klägerin geltend gemacht werden.

3. Im Gegensatz zur Auffassung des Beklagten ist die Zulässigkeit der Feststellungsklage nicht für die Zeiträume zu verneinen, für die bei dem Beigeladenen zu 3. bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Denn ein Unternehmer kann Vorsteuerbeträge erst in dem Besteuerungszeitraum abziehen, in dem die materiell-rechtlichen Anspruchsvoraussetzungen i S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG, zu denen auch eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis gehört, insgesamt vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 01. Juli 2004 -V R 33/01-, BFHE 206 S. 463, BStBl II 2004 S. 861). Die Frage der Änderbarkeit der Umsatzsteuerfestsetzungen gegenüber dem Beigeladenen zu 3. stellt sich daher in diesem Verfahren nicht.

4. Das Feststellungsinteresse ist nicht wegen unanfechtbarer Umsatzsteuerfestsetzungen für das Streitjahr für die Beigeladenen zu 2., die keinem Vorbehalt der Nachprüfung mehr unterliegen, zu verneinen.

Zu beachten ist, dass ein Fortwirken der Rechtsfolgen eines umsatzsteuerlichen Rechtsverhältnisses nicht mehr zu bejahen ist, wenn die für die Leistung maßgebende Festsetzung unanfechtbar geworden ist (vgl. Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 14 UStG Rn. 409). Auch eröffnet die Änderung der rechtlichen Beurteilung eines bestehenden Sachverhalts keine Berichtigungsmöglichkeit nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (vgl. BFH-Urteil vom 23. November 2006 -V R 28/05-, BFH/NV 2007 S. 872 m. w. N.). Selbst wenn festgestellt würde, dass die fraglichen Leistungen umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig waren, könnte dies gemäß § 175 Abs. 2 Satz 2 AO nicht zu einer Änderungsmöglichkeit für unanfechtbare Steuerfestsetzungen führen. Danach wäre ein Feststellungsinteresse der Klägerin jedenfalls für die Zeiträume zu verneinen, für die die Umsatzsteuerfestsetzungen gegenüber der Beigeladenen zu 2. unanfechtbar geworden sind. Dagegen wäre ein Feststellungsinteresse zu bejahen, sofern diese noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stünden. Denn gemäß § 164 Abs. 2 AO können die Festsetzungen der Umsatzsteuer gegenüber den Beigeladenen zu 2. geändert werden, solange ein Vorbehalt der Nachprüfung wirksam ist.

Soweit für die Beigeladene zu 2. gemäß § 18 UStG die Umsatzsteuern angemeldet worden sind, stehen diese Steueranmeldungen nach Maßgabe von § 168 AO Steuerfestsetzungen unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Mit Ablauf der Festsetzungsfrist entfällt der Vorbehalt der Nachprüfung. Nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO beträgt die maßgebliche Festsetzungsfrist vier Jahre. Sie hat gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO spätestens mit Ablauf des dritten auf das jeweilige Streitjahr folgenden Jahres begonnen. Für das Streitjahr 2006 ist diese Frist noch nicht abgelaufen.

5. Das Feststellungsinteresse scheidet schließlich nicht an der Verjährung etwaiger zivilrechtlicher Ansprüche der Klägerin auf Rechnungserteilung.

Ein Feststellungsinteresse für die Klage ist für die Zeiträume zu verneinen, für die ein etwaiger Anspruch der Klägerin auf Erteilung einer Rechnung mit Steuerausweis verjährt wäre (vgl. Zeuner in Bunjes/Geist, UStG, § 14 Rn. 68). Dieser Anspruch unterliegt der allgemeinen Verjährungsfrist nach § 195 BGB (BGH-Urteil vom 02. Dezember 1992 -VIII ZR 50/92-, UR 1993 S. 84; BFH-Urteil vom 19. Mai 1993 -V R 110/88-, BFHE 172 S. 163, BStBl. II 1993 S. 779). Diese beträgt gemäß § 195 BGB n. F. drei Jahre. Auf Ansprüche, die am 01. Januar 2002 noch nicht verjährt waren, findet das neue Verjährungsrecht Anwendung (Artikel 229 § 6 Abs. 1 Satz 1 EGBGB). Für das Streitjahr 2006 scheidet eine Verjährung danach aus.

II.

Die Klage bleibt jedoch in der Sache ohne Erfolg.

Die von der Klägerin im Jahre 2006 geleisteten Zahlungen für Abwasserentsorgungsleistungen waren keine Entgelte für umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Abwasserentsorgungsleistungen der Beigeladenen zu 2. für das Unternehmen der Klägerin im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG . Von der Beigeladenen zu 2. sind keine Leistungen für das Unternehmen der Klägerin ausgeführt worden.

1. Die Klägerin hat im Jahre 2006 Abwasserentsorgungsleistungen nicht von der Beigeladenen zu 2., sondern vom Eigenbetrieb der Beigeladenen zu 1. auf der Grundlage öffentlich-rechtlicher Bestimmungen bezogen.

a) Im Land Bremen obliegt die Abwasserbeseitigungspflicht ausschließlich den Gemeinden. Diese können die Abwasserbeseitigungspflicht selbst nicht auf Dritte übertragen. Sie können sich lediglich zur Erfüllung dieser Pflicht Dritter bedienen. Die Gemeinden können Dritte nicht mit der Erfüllung der Abwasserbeseitigungspflicht beleihen.

Gemäß § 18a Abs. 2 Satz 1 Wasserhaushaltsgesetz (i. d. Fassung vom 03. Mai 2005, BGBI. I 1224, – WHG –) regeln die Länder, welche Körperschaften des öffentlichen Rechts zur Abwasserbeseitigung verpflichtet sind. Die Länder können nach § 18a Abs. 2a Satz 1 WHG regeln, „unter welchen Voraussetzungen eine öffentlich-rechtliche Körperschaft ihre Abwasserbeseitigungspflicht auf einen Dritten ganz oder teilweise befristet und widerruflich übertragen kann.

Im Land Bremen ist den Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht die Möglichkeit eröffnet worden, die Abwasserbeseitigungspflicht auf einen Dritten zu übertragen. Nach § 133 Abs. 1 des Bremischen Wassergesetzes (i. d. Neufassung vom 24. Februar 2004, Brem.GBl., S. 45, – BremWG –) haben die Gemeinden das auf ihrem Gebiet anfallende Abwasser zu beseitigen. Gemäß § 133 Abs. 9 BremWG können sich Abwasserbeseitigungspflichtige zur Erfüllung dieser Pflicht Dritter bedienen. Durch § 133a BremWG werden die Gemeinden ermächtigt, Dritte mit der Wahrnehmung bestimmter, im Einzelnen aufgeführter Aufgaben im eigenen Namen und in den Handlungsformen des öffentlichen Rechts zu beleihen. Die Erfüllung der Abwasserbeseitigungspflicht ist in § 133a BremWG nicht aufgeführt.

b) Der Eigenbetrieb der Beigeladenen zu 1. ist die für die Abwasserbeseitigung zuständige Behörde der Stadtgemeinde B.

Gemäß § 1 des Bremischen Gesetzes für Eigenbetriebe des Landes und der Stadtgemeinden (i. d. Fassung der Bekanntmachung vom 03. September 2001, Brem.GBl. 287, – BremEBG –) sind Eigenbetriebe nicht rechtsfähige wirtschaftliche Einrichtungen des Landes oder der Stadtgemeinden (Rechtsträger) zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Eigenbetriebe einer Stadtgemeinde werden gemäß § 2 Abs. 1 BremEBG durch Ortsgesetz errichtet.

Der Eigenbetrieb wurde durch das Ortsgesetz über die Entsorgungsbetriebe der Stadtgemeinde B (vom 26. Mai 1992, Brem.GBl. S. 115, Bremisches Entsorgungsbetriebs-Orts-

gesetz – BremEBOG –) als Eigenbetrieb errichtet. Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 2 BremEBOG nimmt der Eigenbetrieb auf dem Gebiet der Stadtgemeinde B die Aufgabe der Abwasserbeseitigung und Entwässerungsgebührenerhebung wahr, soweit sie ihm durch Ortsgesetz zugewiesen ist, soweit nicht Dritte auf Grund von § 133 BremWG oder auf Grund von § 22a des Bremischen Gebühren und Beitragsgesetzes (vom 16. Juli 1979, Brem.GBl. S. 279, zuletzt geändert durch Gesetz vom 08. September 2003, Brem.GBl. S. 147 – BremGebBeitrG –) mit der Wahrnehmung von Aufgaben betraut sind.

Gemäß § 16 des Entwässerungsortsgesetzes (in der Fassung der Bekanntmachung vom 03. Juli 2002, Brem.GBl. S. 289, zuletzt geändert am 16. Mai 2006 durch Artikel 1 des Ortsgesetzes zur Änderung des Entwässerungsortsgesetzes, Brem.GBl. S. 266, – EOG –) ist die für die Abwasserbeseitigung zuständige Behörde im Sinne dieses Ortsgesetzes der Eigenbetrieb. Gemäß § 1 Abs. 3 EOG kann sich die Stadtgemeinde B bei der Abwasserbeseitigung Dritter bedienen.

Gemäß § 1 Abs. 1 des Entwässerungsgebührenortsgesetzes (in der Bekanntmachung der Neufassung vom 02. Januar 2006, Brem.GBl. S.43, zuletzt geändert am 13. März 2006, Brem.GBl. S. 132, – 4EG ebOG –) erhebt die Stadtgemeinde B nach den Bestimmungen dieses Ortsgesetzes eine Gebühr für die Benutzung der öffentlichen Abwasseranlagen (Entwässerungsgebühr). Gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 EG ebOG werden Entwässerungsgebühren für das Einleiten von Abwasser und anderem Wasser in die öffentlichen Kanäle erhoben. Gemäß § 5 EG ebOG beträgt der Gebührensatz für das Einleiten von Abwasser in öffentliche Abwasseranlagen 2,79 Euro je Kubikmeter Abwasser.

Durch § 22a Bremisches Gebühren- und Beitragsgesetz (vom 16. Juli 1979, Brem.GBl. S. 279, – BremGebBeitrG –) werden die Gemeinden ermächtigt, Dritte mit der Erhebung von Benutzungsgebühren und Beiträgen im eigenen Namen und in den Handlungsformen des öffentlichen Rechts im Bereich der Abwasserbeseitigung und Abfallentsorgung zu betrauen.

Gemäß § 6 Satz 1 EG ebOG kann die für die Abwasserbeseitigung zuständige Behörde die Entwässerungsgebühr einschließlich Mahnkosten und Säumniszuschläge durch den zuständigen Wasserversorgungsbetrieb berechnen und erheben lassen. Die Durchführung des Rechtsbehelfsverfahrens und des Verwaltungszwangsverfahrens obliegt der für die Abwasserbeseitigung zuständigen Behörde (§ 6 Satz 2 EG ebOG).

Die Stadtgemeinde B veräußerte ihre Kläranlage an die Beigeladene zu 2.. Am Kanalnetz wurde der Beigeladenen zu 2. ein Nutzungsrecht eingeräumt. An den Grundstücken wurden Erbbaurechte bestellt. Die Stadtgemeinde B schloss mit der Beigeladenen zu 2. am 21. Dezember 1998 einen Leistungsvertrag für den Zeitraum 01. Januar 1999 bis 31. Dezember 2028. Zum Ende der Laufzeit des Vertrags fällt das Anlagevermögen der Abwasserentsorgung zurück an die Stadtgemeinde B.

2. Die Beauftragung der Beigeladenen zu 2. durch die Beigeladene zu 1. für die Durchführung der Abwasserentsorgung führt nicht zu Leistungsbeziehungen zwischen der Klägerin und der Beigeladenen zu 2.

a) Im Lande Bremen haben die Gemeinden nach § 133 Abs. 1 BremWG das auf ihrem Gebiet anfallende Abwasser zu beseitigen. Die Abwasserentsorgung wird durch das EOG

als hoheitliche Tätigkeit ausgestaltet. Grundstückseigentümer werden durch § 3 Abs. 1 EOG zur Benutzung der öffentlichen Abwasseranlagen verpflichtet.

Nach der Regelung des § 18a Abs. 2a Satz 1 WHG, die mit Wirkung vom 19. November 1996 eingefügt wurde, können die Länder die befristete und widerrufliche Übertragung der Abwasserbeseitigungspflicht von öffentlich-rechtlichen Körperschaften auf einen Dritten zulassen. Dies führt allerdings nicht dazu, dass die Abwasserbeseitigung seit dem Jahre 1997 in Deutschland nicht mehr als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen wäre (so aber Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 974). Denn die Regelung in § 18a Abs. 2a Satz 1 WHG selbst lässt die Erfüllung der Abwasserbeseitigungspflicht durch Private nicht zu. Dafür ist vielmehr erforderlich, dass von den Bundesländern entsprechende gesetzliche Regelungen erlassen werden. Es ist daher darauf abzustellen, ob die Beseitigungspflicht im jeweiligen Bundesland übertragbar ist (vgl. Küffner, DB 1999 S. 406). Das Land Bremen hat von der durch § 18a Abs. 2a Satz 1 WHG eröffneten Möglichkeit, die Aufgabe der Abwasserbeseitigung zu privatisieren, keinen Gebrauch gemacht. Vielmehr verbleibt die Abwasserbeseitigungspflicht nach § 133 Abs. 1 BremWG bei den Gemeinden. Die Erfüllung der Abwasserbeseitigungspflicht selbst gehört nicht zu den in 133a BremWG im Einzelnen aufgeführten Aufgaben, zu deren Wahrnehmung im eigenen Namen und in den Handlungsformen des öffentlichen Rechts die Gemeinden ermächtigt werden, Dritte zu be-
leihen.

Den Gemeinden wird es durch § 133 Abs. 9 BremWG freigestellt, sich zur Erfüllung der Abwasserbeseitigungspflicht Dritter zu bedienen. Die Beigeladene zu 1. bedient sich zur Erfüllung ihrer hoheitlichen Pflichtaufgabe, das Abwasser zu beseitigen, der Beigeladenen zu 2.. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Beigeladene zu 1. die Leistung Abwasserentsorgung gegenüber den Grundstückseigentümern erbringt. Die Beigeladene zu 2. erbringt ihrerseits ihre Leistung als „Verwaltungshelferin“ gegenüber der Beigeladenen zu 1.

Die Regelung der Gebührenschild bestätigt, dass Leistender im Verhältnis zur Klägerin nicht die Beigeladene zu 2., sondern die Beigeladene zu 1. ist (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 22. Februar 2006 -II 138/05-). Gemäß § 1 Abs. 1 EG eBOG erhebt die Stadtgemeinde B. eine Gebühr für die Benutzung der öffentlichen Abwasseranlagen (Entwässerungsgebühr). Korrespondierend bestimmt § 8 Abs. 1 EG eBOG, dass der Bezieher des Wassers oder der Grundstückseigentümer Gebührenschuldner ist.

b) Der Feststellung einer Leistungsbeziehung zwischen der Klägerin und der Beigeladenen zu 2. steht entgegen, dass der Leistung „Abwasserentsorgung“ kein zwischen der Klägerin und der Beigeladenen zu 2. geschlossener zivilrechtlicher Vertrag zu Grunde liegt. Die Beigeladene zu 2. ist bei der Ausführung der Leistung Abwasserentsorgung gegenüber der Klägerin nicht im eigenen Namen aufgetreten.

Die Bestimmung des Leistenden erfolgt zunächst nach den der Leistung zu Grunde liegenden Rechtsbeziehungen, zumeist den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen. Leistender ist in der Regel derjenige, der die Leistung im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. Entscheidend ist, ob der Handelnde Dritten gegenüber bei Ausführung der Leistungen im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines Dritten auftritt (vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 2002 -V R 19/01-, BFHE 198 S. 220, BStBl. II 2003 S. 950).

Ein Vertrag zwischen der Klägerin und der Beigeladenen zu 2. besteht nicht. Vielmehr findet die Leistungserbringung in öffentlich-rechtlichen Bestimmungen, insbesondere dem EOG, ihre Grundlage. Nach § 3 Abs. 1 EOG ist das auf einem Grundstück anfallende Abwasser in die öffentlichen Abwasseranlagen einzuleiten. Die Beigeladene zu 1. wird durch § 133 Abs. 1 BremWG zur Beseitigung des Abwassers verpflichtet. Die Gemeinden können sich gemäß § 133 Abs. 9 BremWG zur Erfüllung der Abwasserbeseitigungspflicht Dritter bedienen. Eine Delegation der Beseitigungspflicht mit befreiender Wirkung ist jedoch im Lande Bremen anders als in einigen anderen Bundesländern (vgl. Bericht der Bundesregierung zur Modernisierungsstrategie für die deutsche Wasserwirtschaft und für ein stärkeres internationales Engagement der deutschen Wasserwirtschaft, BT-Drs. 16/1094 vom 16. März 2006, S. 26f.; Bundesverband der deutschen Gas- und Wasserwirtschaft e.V., Stellungnahme zur steuerlichen Behandlung der Abwasserentsorgung in Deutschland vom 13. Oktober 2005 S. 7) nicht möglich.

Soweit in den Abrechnungen vom 23. Januar, 21. März und 23. Mai 2006 der X GmbH Bezug auf den „Abwasser Vertrag 268578“ genommen wird, wird zwar das der Abwasserentsorgung zu Grunde liegende öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnis falsch bezeichnet, ein zivilrechtliches Rechtsverhältnis konnte auf diese Weise nicht entstehen. Vielmehr bestehen Verpflichtungen der Beigeladenen zu 2. im Hinblick auf die Abwasserentsorgung lediglich gegenüber der Beigeladenen zu 1. Diese beruhen auf dem mit Leistungsvertrag vom 21. Dezember 1998 begründeten Vertragsverhältnis. Im Verhältnis zur Klägerin beschränkt sich die Rolle der Beigeladenen zu 2. auf die eines Erfüllungsgehilfen (vgl. BMF-Schreiben vom 10. Dezember 2003 -IV B 7-S 7106-100/03-).

Eine umsatzsteuerlich maßgebliche Leistungsbeziehung zwischen der Klägerin und der Beigeladenen zu 2. ist auch nicht dadurch entstanden, dass die Beigeladene zu 2. bei der Erbringung von Abwasserentsorgungsleistungen gegenüber der Klägerin unter Verstoß gegen die öffentlich-rechtlichen Vorschriften im eigenen Namen aufgetreten wäre.

Verpflichtet sich der unmittelbar Handelnde im eigenen Namen gegenüber dem Leistungsempfänger, ist er nicht lediglich als ein Verwaltungshelfer der entsorgungspflichtigen Körperschaft, sondern als Leistender anzusehen (vgl. FG Sachsen, Urteil vom 28. Juni 2001 -2 K 2261/98-, EFG 2001 S. 1577). Dies gilt auch dann, wenn die vertragliche Vereinbarung gegen ein öffentlich-rechtliches Verbot verstößt (vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 2002 -V R 19/01-, BFHE 198 S. 220, BStBl. II 2003 S. 950).

Für ein solches Auftreten könnte sprechen, dass die Beigeladene zu 2. in eigenen Verlautbarungen angibt, „für die Abwasserentsorgung in B. zuständig“ zu sein (Geschäftsbericht 2006, S. 20/21). Die Beigeladene zu 2. ist aber bei der Ausführung der Leistung „Abwasserentsorgung“ gegenüber der Klägerin nicht im eigenen Namen aufgetreten. Bei der Erbringung der Leistung Abwasserentsorgung erfolgt üblicherweise kein Auftreten des Leistenden gegenüber dem Bürger. Die Leistung wird kontinuierlich erbracht, ohne dass der Bürger den Leistenden zur Kenntnis nimmt. An ein Auftreten im eigenen Namen gegenüber der Klägerin als Leistungsempfängerin bei der Erbringung der Leistung Abwasserentsorgung ist bei der Abrechnung der Leistungen zu denken.

Bei der Abrechnung des Entgelts für die Abwasserentsorgungsleistungen ist jedoch die Beigeladene zu 2. unmittelbar nicht gegenüber der Klägerin aufgetreten. Vielmehr ist die Abrechnung der Entwässerungsgebühren durch die X GmbH erfolgt. Diese hat die Entwässerungsgebührenbescheide erlassen.

Soweit in den Abrechnungen vom 23. Januar, 21. März und 23. Mai 2006 unter der Überschrift „Bescheid – Entwässerungsgebühr“ darauf hingewiesen wird, dass die Erhebung der Entwässerungsgebühr von der X GmbH im Auftrag der Beigeladenen zu 2. auf der Rechtsgrundlage des EG ebO durchgeführt wird, stellt dies kein mittelbares Auftreten im eigenen Namen gegenüber der Klägerin durch die Beigeladene zu 2. hinsichtlich der Abwasserentsorgungsleistung dar. Vielmehr wird zutreffend auf die Rechtslage für die Erhebung der Entwässerungsgebühr hingewiesen. Im Land Bremen kann im Gegensatz zur Erbringung der Abwasserentsorgungsleistung, die von dem zuständigen Eigenbetrieb der Beigeladenen zu 1., gegebenenfalls unter Einschaltung eines Verwaltungshelfers, selbst zu erbringen ist, die Erhebung der Entwässerungsgebühr durch Dritte im eigenen Namen erfolgen. Nach § 22a BremGebBeitrG können die Gemeinden im Bereich der Abwasserbeseitigung Dritte mit der Erhebung von Benutzungsgebühren und Beiträgen im eigenen Namen und in den Handlungsformen des öffentlichen Rechts beleihen. Gemäß § 10 Satz 4 EG ebO ist der Beliehene zuständige Behörde nach dem EG ebO.

Die Abrechnungen des Abwassers vom 24. Juli, 22. September und 22. November 2008 enthalten schließlich den klarstellenden Hinweis, dass die Erhebung der Entwässerungsgebühren durch die X GmbH im Auftrag der Beigeladenen zu 2. für die Stadtgemeinde B durchgeführt wird.

Soweit die Abrechnungen des Abwassers unter „Ihre Rechte“ oder „Rechtsbehelfsbelehrung“ die Beigeladene zu 2. als Stelle nennen, bei der Widerspruch gegen den Entwässerungsgebührenbescheid eingelegt werden kann, folgt hieraus ebenfalls kein Auftreten der Beigeladenen zu 2. gegenüber der Klägerin im eigenen Namen hinsichtlich der Abwasserentsorgungsleistung. Vielmehr wird die mit der Erhebung der Entwässerungsgebühren beliehene Beigeladene zu 2., die insoweit gemäß § 10 Satz 4 EG ebO zuständige Behörde ist, zutreffend als Behörde genannt, bei der gemäß § 70 Abs. 1 VwGO Widerspruch zu erheben ist (vgl. auch VG Bremen, Urteil vom 12. Dezember 2002 -2 K 2329/01-).

Wegen des fehlenden Auftretens im eigenen Namen der Beigeladenen zu 2. gegenüber der Klägerin bei der Ausführung der Leistung Abwasserentsorgung, scheidet auch ein Fall der Leistungskommission (§ 3 Abs. 11 UStG) aus.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und 3 FGO

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitsache zugelassen. Zu der entscheidungserheblichen Rechtsfrage liegt bislang keine finanzgerichtliche Rechtsprechung vor.