

## Reformvorschläge zur Vermeidung der Umsatzsteuerdefinitivbelastung bei Öffentlich-Privaten Partnerschaften

*Ausgleichsanspruch; Finanzausgleich; Hoheitsträger; Öffentlich-Private Partnerschaften; Steuerschuldverlagerung; Umsatzsteuerdefinitivbelastung; Refund-System; Wettbewerbsneutralität;*

*Die Umsatzsteuerdefinitivbelastung aller Konsumenten bewirkt zum einen, dass auch Körperschaften des Öffentlichen Rechts Steuern wirtschaftlich tragen, die anderen Hoheitsträgern zu Gute kommen (Stichwort der Besteuerung von Hoheitsträgern untereinander) und zum anderen, dass eine Umsatzsteuerdefinitivbelastung der Körperschaft dann vermieden wird, wenn die Leistungen durch eigene Ressourcen (insbesondere durch eigenes Personal) erbracht werden. Dies führt dazu, dass tendenziell nicht auf Dritte (z. B. im Rahmen von Öffentlich-Privaten Partnerschaften), welche vergleichbare Leistungen für den hoheitlichen Bereich erbringen könnten, zurückgegriffen wird, sofern diese nicht die zusätzliche Umsatzsteuerbelastung ihrerseits einsparen. Der Beitrag möchte Reformvorschläge unterbreiten, mit Hilfe derer sich eine Umsatzsteuerdefinitivbelastung von Körperschaften des Öffentlichen Rechts innerhalb des geltenden Umsatzsteuersystems vermeiden ließe.*

### I. Einleitung

Im geltenden Umsatzsteuerrecht werden Körperschaften des öffentlichen Rechts definitiv mit der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer belastet, wenn sie umsatzsteuerpflichtige Leistungen im hoheitlichen Bereich in Anspruch nehmen. Das Phänomen ist zwar nicht neu. Es wurde jedoch erst durch zunehmende Privatisierungen hoheitlicher Aufgaben ins Blickfeld gerückt. Vor allem bei funktionalen Privatisierungen durch personalintensive Öffentlich-Private Partnerschaft (ÖPP) wirkt die Umsatzsteuerbelastung als Hemmschuh (Bürsch/Funken 2007, S. 10). Das liegt konträr zu den politisch gewollten Bestrebungen, die Bedingungen für ÖPP-Projekte zu verbessern und

---

1 Prof. Dr. Marc Desens ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht, an der Juristenfakultät der Universität Leipzig. Dr. David Hummel ist dort Akademischer Assistent. Prof. Dr. Thomas Lenk ist Direktor des Instituts für Öffentliche Finanzen und Public Management an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Leipzig und des Kompetenzzentrums für Öffentliche Wirtschaft und Daseinsvorsorge der Universität Leipzig, dessen Geschäftsführer Dr. Oliver Rottmann ist. Der Beitrag fasst die Ergebnisse eines interdisziplinären Gutachtens zusammen, das die Verfasser im Rahmen des Kompetenzzentrums erstellt haben.

die ÖPP-Quote zu erhöhen.<sup>2</sup> Sowohl auf Regierungs-<sup>3</sup> als auch auf EU-Ebene<sup>4</sup> stehen daher entsprechende Reformvorschläge zur Diskussion.<sup>5</sup> Der Beitrag zeigt die Reformmöglichkeiten auf und bewertet diese unter Berücksichtigung der Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie hinsichtlich ihrer rechtspolitischen Umsetzbarkeit und ihrer inhaltlichen Vor- und Nachteile. Von den Verfassern werden dabei Änderungsvorschläge präferiert, die bisher noch nicht Gegenstand der Diskussion waren.

## II. Wesentliche Wirkungen der Umsatzsteuerdefinitivbelastung für ÖPP

Das geltende Umsatzsteuerrecht behandelt Körperschaften des öffentlichen Rechts als Nichtunternehmer, soweit sie Leistungen in ihrem originär hoheitlichen Bereich erbringen (§ 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG, Art. 13 MwStSystRL). Insoweit steht ihnen auch kein Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) zu, so dass sie mit der Umsatzsteuer endgültig belastet werden, die für ihre Eingangsleistungen im hoheitlichen Bereich anfällt, was bei ÖPP-Projekten typischerweise der Fall ist. Körperschaften des öffentlichen Rechts müssen daher die Umsatzsteuer wirtschaftlich tragen und aus ihrem eigenen Haushalt aufbringen (Abb. 1).

- 
- 2 Vgl. den Antrag der Regierungskoalition (CDU/CSU, SPD) v. 18. März 2009, BT-Drs. 16/12283; sowie die Zustimmung des Bundestages, Plenarprotokoll v. 19. März 2009, PIPr. 16/221, S. 22853.
  - 3 Das Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen (jetzt Verkehr, Bau und Stadtentwicklung) hat ein Gutachten zu Konzeption und wirtschaftlichen Folgen der Einführung von Umsatzsteuer-Refund-Modellen (dazu III. 3.) in Deutschland bei der KPMG in Auftrag gegeben (vgl. KPMG 2005). Das Bundesministerium der Finanzen versucht unter Einbeziehung der ÖPP Deutschland AG ein Modellprojekt durchzuführen, bei dem die Umsatzsteuerdefinitivbelastung außerhalb des Umsatzsteuerrechts ausgeglichen werden soll (vgl. BT-Drs. 16/12283, S. 3; BT-Drs. 17/1879, S. 7).
  - 4 Die EU-Kommission hatte die Copenhagen Economics A/S mit einer entsprechenden Studie (s. Copenhagen Economics A/S 2011) beauftragt, die im April 2011 veröffentlicht wurde. Diese beschäftigt sich vor allem mit gegenwärtigen unionsrechtlichen Vorgaben der Umsatzbesteuerung des öffentlichen und gemeinnützigen Bereichs sowie deren Umsetzung in den Mitgliedstaaten und die hiermit verbundenen ökonomischen Effekte, mit dem Ziel, Möglichkeiten für eine Optimierung aufzuzeigen und zu analysieren; dazu näher Schmitz/Erdbrügger/Liegmann 2011, S. 1157.
  - 5 Vgl. zu weiteren Lösungsansätzen im Schrifttum: Gendron 2005; De la Feria 2009, S. 148; Amand 2006, S. 433; Aujean/Jenkins/Poddar 2011, S. 32 f.

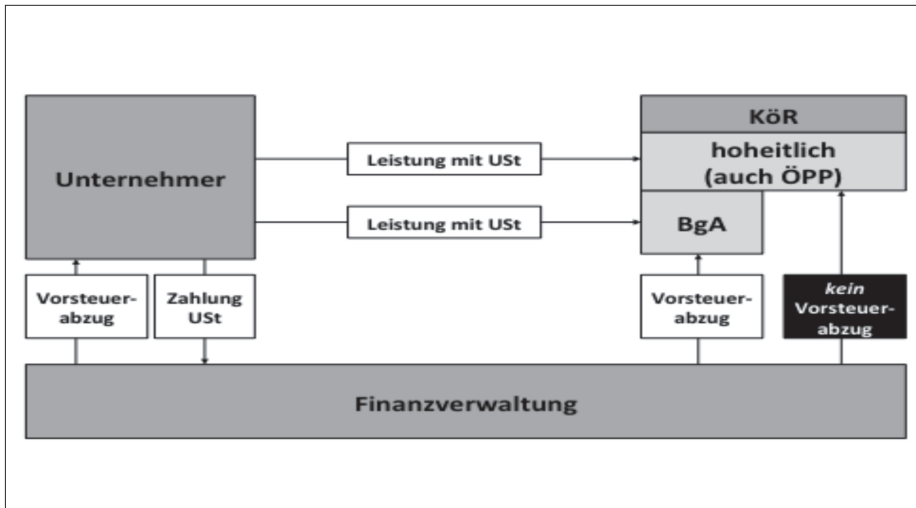


Abbildung 1: Umsatzsteuerdefinitivbelastung von ÖPP

Quelle: Eigene Darstellung

Der fehlende Vorsteuerabzug führt einerseits dazu, dass die Umsatzsteuerbelastung nur gemindert werden kann, wenn im hoheitlichen Bereich auf (fremde) Leistungen verzichtet wird.

Steuergestalterische Abmilderungen sind entweder kaum praktikabel und dienst-, arbeits- und beamtenrechtlich problematisch (Personalbestellungsmodelle)<sup>6</sup> oder steuerrechtlich nicht möglich (umsatzsteuerliche Organschaft<sup>7</sup> oder nichtsteuerbare Zuschüsse<sup>8</sup>). Zugleich ist aber eine Vermeidung der Belastung durch eine ausschließliche Eigenversorgung – also vollständigem Verzicht einer Fremdversorgung – auch im hoheitlichen Bereich nur in Theorie möglich.<sup>9</sup>

In der Praxis kommt ein Verzicht auf fremde Eingangsleistungen daher vornehmlich bei personalintensiven Leistungen in Betracht. So kann etwa die Reinigung eines Rathauses durch Mitar-

6 Dabei erbringt der Private eine Leistung unter Zuhilfenahme der bei der Körperschaft des öffentlichen Rechts beschäftigten Mitarbeiter, so dass die Personaldienstleistungen nicht als Gegenstand der Leistung mit der Umsatzsteuer belastet sind. Solche Modelle sind aber schwer praktikabel und werfen je nach Ausgestaltung komplexe arbeits-, dienst- oder beamtenrechtliche Streitfragen auf.

7 Die Körperschaft des öffentlichen Rechts kann im hoheitlichen Bereich mangels Unternehmereigenschaft kein Organträger sein. Soweit ein BgA als Organträger dienen soll, führen dessen unentgeltlichen Leistungen an den hoheitlichen Bereich im Wege der Entnahmebesteuerung (§ 3 Abs. 9 a Nr. 2 i.V.m. § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG) zu einer entsprechenden Umsatzsteuerbelastung (vgl. FG Münster v. 15. August 1989, XV V 7045/87, juris – zu der vergleichbaren Konstellation der Beschäftigung von Arbeitnehmern für den privaten, d.h. auch nichtunternehmerischen Bereich; a.A. [wohl] Schenke/Gebhardt 2005, S. 219 f. mit ihrem Modell einer „Mehrmütterorganschaft“ im Umsatzsteuerrecht).

8 Solche sind vor allem bei Betreibermodellen (z. B. Betrieb einer Schwimmhalle für den Schulsport) aufgrund der restriktiveren Abgrenzung eines nichtsteuerbaren Zuschusses von einem steuerbaren Entgelt kaum möglich. Die Umsatzsteuerpflicht für den Zuschuss entsteht bereits, wenn sich die Körperschaft des öffentlichen Rechts hierdurch einer Verpflichtung entledigt, was bei der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben regelmäßig der Fall sein dürfte (vgl. BFH v. 13. November 1997, BStBl. II 1998, 169; v. 22. Juli 2008, BFH/NV 2008, 1895; v. 19. Februar 2009, XI B 68/08, juris; Abschn. 10.2 Abs. 2 Satz 6 UStAE).

9 Dann müsste etwa eine Gemeinde „nur“ das Holz für die (Büro-)Papierherstellung selbst anbauen, abholzen und mit ebenfalls selbst hergestellten Maschinen zu Papier verarbeiten.

beiter einer Gemeinde anstatt durch einen privaten Dienstleister erfolgen. Für Körperschaften des öffentlichen Rechts wird die Einschaltung Privater im hoheitlichen Bereich wegen der Umsatzsteuerdefinitivbelastung aber erst dann wirtschaftlich interessant, wenn die Privaten im Dienstleistungsbereich einen Effizienzvorteil von derzeit 15,96 Prozent (=19/119) erreichen. Hier zeigt sich die politisch beklagte „Benachteiligung“ von ÖPP-Projekten. Diese Benachteiligung ist jedoch eine systemimmanente Folge des Umsatzsteuerrechts<sup>10</sup> und führt – verfassungsrechtlich betrachtet – weder zu einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)<sup>11</sup> noch gegen die Berufsfreiheit (Art. 12 GG).<sup>12</sup>

Die Umsatzsteuerdefinitivbelastung bewirkt jedoch, dass Ausgaben, die der Erfüllung hoheitlichen Aufgaben dienen (etwa Investitionen einer Gemeinde bei der Renovierung einer Schule), mit der Umsatzsteuer belasten werden, die nur zu einem Bruchteil wieder in den eigenen Haushalt zurückfließt. Vom Gesamtaufkommen der Umsatzsteuer werden zunächst 4,45 Prozent für Arbeitslosenversicherung und 4,83 Prozent (=5,05 Prozent vom Rest) für die Rentenversicherung dem Bund zugewiesen (§ 1 FAG). Die Gemeinden erhalten danach einen Anteil von zwei Prozent (=2,2 Prozent vom Rest). Der Bund erhält 44,81 Prozent (=50,5 Prozent vom Rest) und die Länder 43,92 Prozent (=49,5 Prozent vom Rest) des Gesamtumsatzsteueraufkommens. Im Ergebnis finanziert etwa eine Gemeinde mit der durch sie getragenen Umsatzsteuer zu ca. zehn Prozent die Sozialversicherungssysteme und zu ca. 88 Prozent die Haushalte des Bundes und der Länder. Mit den verbleibenden ca. zwei Prozent werden alle Gemeindehaushalte mitfinanziert. Diese Wirkung ist finanzverfassungsrechtlich problematisch, weil sie zu einer *Besteuerung der öffentlichen Hand* und im föderalen System Deutschlands zu einem *versteckten Finanzausgleich* führt.

- 
- 10 Als allgemeine Verbrauchsteuer erfasst sie die Leistungsfähigkeit des Verbrauchers, die sich in der Aufwendung von Vermögen zur Verschaffung eines verbrauchbaren Nutzens zeigt. Der Unternehmer als Steuerschuldner ist daher nur „Steuereinsammler“ und nicht ihr materieller (d.h. endgültiger) Träger (vgl. nur EuGH v. 20. Oktober 1993, Slg. 1993, I-5105, Rdn. 25 – Balocchi; BFH v. 13. Februar 2008, BFH/NV 2008, 1208; Söhn 1975, S. 17; Kirchhof 2008, S. 8; Tipke 2003, S. 976; Rau/Dürwächter-Stadie, Einf. Anm. 197 ff.; Hummel 2010, S. 576 f.). Systemimmanent sind daher eine Belastung des Verbrauchers, der sich durch Leistungen von Unternehmern fremdversorgt, eine Nichtbelastung der Eigenversorgung und damit ein Vorteil der Eigen- gegenüber der Fremdversorgung. Greift die Körperschaft des öffentlichen Rechts bei der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben auf eigenes Personal zurück, ist sie „Selbstversorger“ und wird insoweit – systemimmanent – nicht belastet. Erfüllt sie die hoheitliche Aufgabe mit Hilfe eines privaten Unternehmens (etwa bei einem ÖPP-Projekt), wird sie zum „fremdversorgten Endverbraucher“ und ist daher – systemimmanent – endgültig mit der überwälzten Umsatzsteuer belastet.
- 11 Alle privaten Unternehmen, die Leistungen an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts anbieten wollen, stehen nämlich vor dem Problem, dass die Körperschaft des öffentlichen Rechts bei empfangenen Leistungen im hoheitlichen Bereich definitiv mit der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer belastet wird. Vergleicht man den Nachteil der Fremd- gegenüber der Eigenversorgung auch unter dem Aspekt einer steuerlichen „Entscheidungsneutralität“, kommt schon keine Ungleichbehandlung i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG in Betracht, weil die Körperschaft des öffentlichen Rechts grundsätzlich grundrechtsverpflichtet und nicht -berechtigt ist (vgl. Art. 1 Abs. 3, Art. 19 Abs. 3 GG) und sich daher nicht auf den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) berufen kann.
- 12 Zwar kann die Verteilung von Absatzmöglichkeiten und Marktchancen grundsätzlich die Berufsfreiheit beeinträchtigen – vgl. etwa BVerfG v. 12. Oktober 1977, BVerfGE 46, 120, 137. Soweit jedoch durch das Umsatzsteuerrecht die Fremd- gegenüber der Eigenversorgung bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nachteilig ist, entfaltet eine etwaig daraus resultierende Verringerung der Marktnachfrage seitens des Staates noch keine für einen Grundrechtseingriff erforderliche objektiv berufsregelnde Tendenz (BVerfG v. 30. Oktober 1961, BVerfGE 13, 181, 186) für die anbietenden Unternehmer.

Denn der Zweck einer Steuer<sup>13</sup> besteht darin, Hoheitsträger mit Finanzmitteln auszustatten (Deckung des Finanzbedarfs), damit es ihnen ermöglicht wird, ihre hoheitlichen Aufgaben zu erfüllen. Dem widerspricht es, wenn die Erfüllung der hoheitlichen Aufgabe selbst zum Anknüpfungspunkt einer Steuer wird, die bewirkt, dass sich die Erfüllung der hoheitlichen Aufgaben verteuert und ggf. sogar behindert wird. Eine solche Selbstbesteuerung führt nicht zu höheren Einnahmen und bestenfalls zu einem Nullsummenspiel (Hüttemann 2002, S. 1; Seer 1992, S. 1752; Kirchhof 2011, S. 32). Da aber darüber hinaus noch Steuererhebungskosten anfallen, mündet sie sogar in einem Verlustgeschäft (i. d. S. auch Kirchhof 2007, Rdn. 228).

Die Einbeziehung der hoheitlichen Aufgabenwahrnehmung eines Hoheitsträgers in die Besteuerung führt im System des bundesstaatlichen Finanzausgleichs zu einem verdeckten Finanzausgleich von Hoheitsträgern untereinander, der im Grundgesetz so nicht vorgesehen ist.<sup>14</sup> Speziell bei der Umsatzsteuer als *indirekte* Verbrauchsteuer<sup>15</sup> kommt es dabei nicht auf die Steuerschuldnerschaft, sondern auf die Steuerträgerschaft an.<sup>16</sup> Die Körperschaft des öffentlichen Rechts wird daher bei der Inanspruchnahme von Leistungen im hoheitlichen Bereich mit der Umsatzsteuer belastet, obwohl sie „lediglich“ ihre originären *hoheitlichen Aufgaben* erfüllt.

Rechtfertigende Gründe hierfür sind – anders als bei der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art der öffentlichen Hand<sup>17</sup> – nicht ersichtlich.<sup>18</sup> Weder müssen Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich mit *privaten Verbrauchern* gleichgestellt werden<sup>19</sup> noch bedarf es einer Kompensation dahingehend, dass ihre „Ausgangsleistungen“ im hoheitlichen Bereich umsatzsteuerfrei sind.<sup>20</sup>

13 Vgl. zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff BVerfG v. 27. Juni 1991, BVerfGE 84, 239, 269; v. 7. Mai 1998, BVerfGE 98, 106, 123; Hüttemann 2002, S. 1; Vogel 1986, S. 503; Sachs-Siekman, Vor Art. 104 a GG, Rdn. 79 f.; Waldhoff 2007, Rdn. 85.

14 Hüttemann 2002, S. 15; Vogel 1990, Rdn. 37; Maunz/Dürig-Maunz, Art. 105 GG, Rdn. 25; Kirchhof 2007, Rdn. 228; v. Mangoldt/Klein/Stark-Hellermann, Art. 104 a GG, Rdn. 67; Weich 1996, S. 274; Kirchhof 2011, S. 32.

15 EuGH v. 11. Oktober 2007, Slg. 2007, I-8463, Rdn. 50 ff. – KÖGÁZ; Reiß 2010, Rdn. 1; Rau/Dürrwächter-Stadie, Einf., Anm. 141 f.; Kirchhof 2008, S. 3; Hummel 2009, S. 50 ff.; i. d. S. auch BFH v. 7. Juli 2005, BStBl II 2007, 66: Der Leistungsempfänger müsse einen Vorteil erhalten, der zu einem „Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts“ führt. A.A. (Umsatzsteuer als Verkehrssteuer): v. Groll 2007, S. 541; Jatzke 1997, S. 53.

16 Weich 1996, S. 274; Kirchhof 2011, S. 32 f. Dagegen ohne weitere Differenzierung nach der Besteuerungsart allein auf die Steuerpflicht bzw. Steuerschuldnerschaft abstellend: BVerfG v. 27. Juli 1971, BVerfGE 31, 315, 331 ff.; Hüttemann 2002, S. 15; Vogel 1990, Rdn. 37; Maunz/Dürig-Maunz, Art. 105 GG, Rdn. 25.

17 Diese lässt sich aus Gründen der Wettbewerbsfreiheit (Art. 12 GG, Art. 2 Abs. 1 GG) rechtfertigen, weil der Betrieb gewerblicher Art wirtschaftlich tätig ist und als Marktteilnehmer in Konkurrenz zu privaten Marktteilnehmern auftritt. Würden nur private Marktteilnehmer besteuert, hätten diese einen grundrechtlich relevanten Wettbewerbsnachteil.

18 Eine solche Rechtfertigung ablehnend Hüttemann 2002, S. 15 und 17 f.; Vogel 1990, Rdn. 37; Maunz/Dürig-Maunz, Art. 105 GG, Rdn. 25; offen lassend Kirchhof 2007, Rdn. 228; v. Mangoldt/Klein/Stark-Hellermann, Art. 104 a GG, Rdn. 67; a.A. Selmer/Schulze-Osterloh 1978, S. 387 f.

19 Denn eine Leistungsfähigkeit, die sich beim Verbraucher im Aufwand zur Erlangung eines verbrauchsfähigen Vorteils zeigt, kann bei der Körperschaft des öffentlichen Rechts, die sich selbst vornehmlich aus Steuern finanziert, nicht angenommen werden.

20 Der Kompensationsgedanke lässt sich bei nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen anführen (etwa Banken), die (kompensierend) für eigene Leistungen keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen müssen. Er greift aber nicht bei Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich. Ihre Leistungen im hoheitlichen Bereich sind schon deshalb nicht mit Umsatzsteuern belastet, weil es sich nicht um „Marktleistungen“ handelt, sondern schlicht um eine hoheitliche Tätigkeit, für die – wenn überhaupt – nur in Form von Gebühren und Beiträgen Gegenleistungen verlangt werden können. Es liegt daher bereits im Wesen der hoheitlichen Staats-tätigkeit, dass diese nicht umsatzsteuerpflichtig ist und gemäß Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL auch nicht umsatzsteuerpflichtig sein darf.

Aus diesem Befund folgt, dass Reformvorschläge, die auf eine Vermeidung der Umsatzsteuerdefinitivbelastung abzielen, keine bloßen Steuersubventionen für ÖPP-Projekte sind, sondern einen finanzverfassungsrechtlichen Missstand beheben, nämlich eine nicht zu rechtfertigende Besteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich und den damit einhergehenden versteckten Finanzausgleich.

### **III. Reformvorschläge und ihre Realisierungsmöglichkeiten**

Zur Vermeidung von Umsatzsteuerdefinitivbelastungen bei Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich kommen u. E. fünf ernsthafte Handlungsalternativen des nationalen Gesetzgebers in Betracht, die im Folgenden mit Blick auf ihre Vor- und Nachteile, ihre Vereinbarkeit mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sowie auf ihre rechtspolitische Durchsetzbarkeit analysiert werden sollen.

#### **1. Steuerbefreiung von Leistungen an Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich**

Zunächst könnten Leistungen an Körperschaften des öffentlichen Rechts, soweit diese hoheitlichen Aufgaben wahrnehmen, von der Umsatzsteuer befreit werden (etwa in § 4 UStG). Das führt aber nur dann zu einer Vermeidung der Umsatzsteuerdefinitivbelastung, wenn dem Leistenden trotzdem ein Vorsteuerabzug gewährt würde (etwa in § 15 Abs. 3 UStG). Ansonsten würde der Leistende die nicht abziehbare Umsatzsteuer in die Gegenleistung einpreisen und eine mittelbare Belastung fortbestehen (Abb. 2).

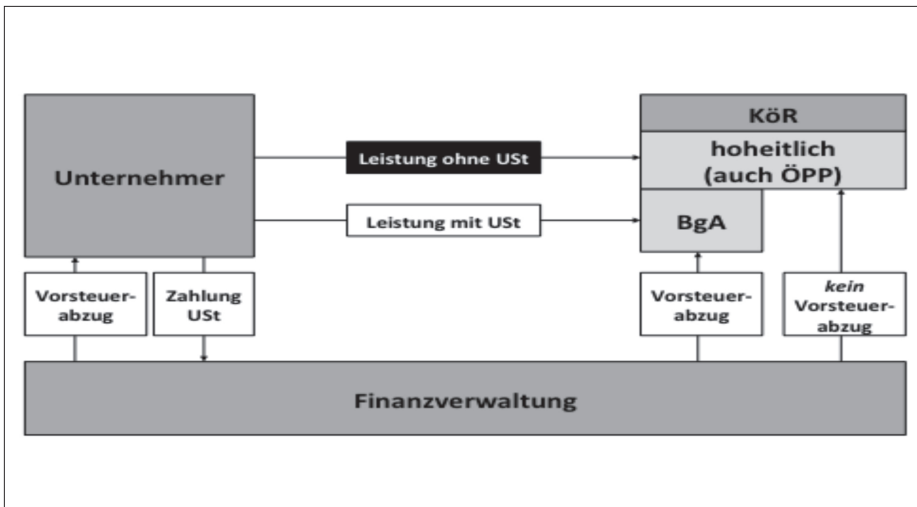


Abbildung 2: Steuerbefreiung von Leistungen an KöR im hoheitlichen Bereich

Quelle: Eigene Darstellung

Gegen diese Lösung spricht allerdings, dass sie ohne eine Änderung der MwStSystRL nicht autonom durch den nationalen Gesetzgeber umgesetzt werden darf. Die einzelnen Steuerbefreiungsvorschriften sind abschließend in Art. 131 ff. MwStSystRL aufgezählt und müssen so auch umgesetzt werden (Art. 132 MwStSystRL: „Die Mitgliedstaaten befreien (...)“). Eine Ermächtigung zur Einführung weiterer Befreiungen enthält die MwStSystRL nicht und würde dem Harmonisierungsgedanken widersprechen. Auch die Übergangsregelungen (Art. 109 ff. MwStSystRL), die u. a. einen Nullsteuersatz erlauben, was im Ergebnis einer Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug gleich stehen würde, sind nicht einschlägig.

## 2. Vorsteuervergütung für Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich

Eine weitere Möglichkeit wäre die Einräumung eines besonderen Vorsteuerabzugsrechts für das hoheitliche Handeln von Körperschaften des öffentlichen Rechts, etwa in § 15 Abs. 1 UStG (Abb. 3).

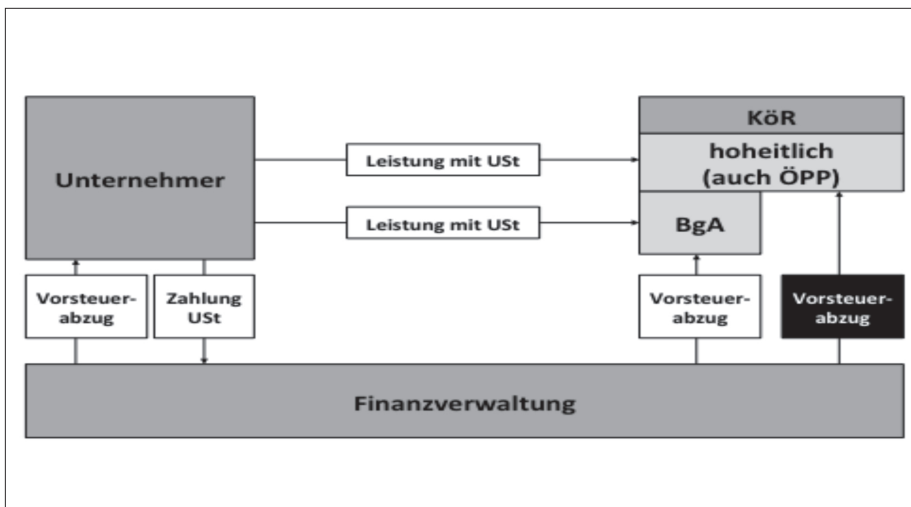


Abbildung 3: Vorsteuervergütung für Kör im hoheitlichen Bereich

Quelle: Eigene Darstellung

Jedoch spricht auch gegen diese Lösung, dass sie ohne eine Änderung der MwStSystRL nicht durch den nationalen Gesetzgeber umgesetzt werden darf. Der EuGH bewertet den Vorsteuerabzug (Art. 167-183 MwStSystRL) als tragenden Grundsatz und integralen Bestandteil des Mehrwertsteuersystems (EuGH v. 29. Oktober 2009, Slg. 2009, I-10413, Rn. 55 – AB SKF). Das ist zutreffend: Der Vorsteuerabzug des leistenden Unternehmers betont den Charakter der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer und verdeutlicht zusammen mit der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers den Charakter als indirekte Steuer. Über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der Mehrwertsteuer entlastet werden, die er im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit schuldet und entrichtet. Der Vorsteuerabzug soll damit eine Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis gewährleisten, soweit diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.<sup>21</sup>

Daraus folgt für die Umsetzung ins nationale Recht nur ein eingeschränkter Spielraum. Vor allem darf der Vorsteuerabzug nur Steuerpflichtigen i.S.v. Art. 9 ff. MwStSystRL (folglich Unternehmern i.S.v. § 2 UStG) zur Verfügung stehen. Das sind Körperschaften des öffentlichen Rechts aber nicht, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL). Erst wenn sie Leistungen ausführen, die zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen, gelten sie als Steuerpflichtige (Art. 13 Abs. 1 Satz 2 MwStSystRL). Letzteres ist aber bei der Wahrnehmung von hoheitlichen Aufgaben – im Unterschied zu einer

21 EuGH v. 29. Oktober 2009, Slg. 2009, I-10413, Rdn. 56 – AB SKF; v. 29. April 2004, Slg. 2004, I-5547, Rdn. 37 – Faxworld; vgl. EuGH v. 8. Februar 2007, Slg. 2007, I-1315, Rdn. 22 – Investrand; v. 13. März 2008, Slg. 2008, I-1597, Rdn. 25 – Securenta; EuGH, v. 4. Juni 2009, Slg. 2009, I-4629, Rdn. 71 – Salix.



wirtschaftlichen Betätigung mittels eines BgA oder einer wirtschaftlichen Vermögensverwaltung<sup>22</sup> –ausgeschlossen.

### 3. Ausgleichsanspruch von einem Sondervermögen (sog. Refund-Modell)

Die dritte Möglichkeit wäre, zwar einerseits eine Umsatzsteuerdefinitivbelastung der Körperschaft des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich hinzunehmen, die Belastung aber durch einen außersteuerlichen Ausgleichsanspruch zu kompensieren. Auf diesem Gedanken basieren auch die in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten (Dänemark, Finnland, Frankreich, Niederlande, Portugal, Schweden, Vereinigtes Königreich) praktizierten sog. Refund-Modelle (vgl. KPMG 2005; Gendron 2005; Copenhagen Economics A/S 2011). Der Ausgleichsanspruch wird von einem Sondervermögen ausgezahlt und gleicht der Höhe nach die Umsatzsteuerdefinitivbelastung der Körperschaft des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich ganz oder teilweise<sup>23</sup> aus. Dieses Sondervermögen wird anteilig mit Haushaltsmitteln der Körperschaften des öffentlichen Rechts ausgestattet, die Erträge aus dem Aufkommen der Umsatzsteuer erhalten (Abb. 4).

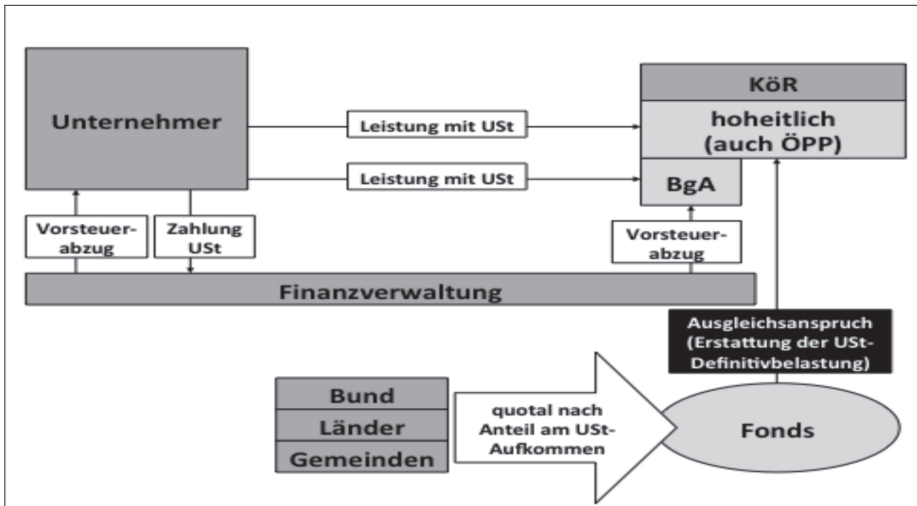


Abbildung 4: Ausgleichsanspruch von einem Sondervermögen (sog. Refund-Modell)

Quelle: Eigene Darstellung

22 Faktisch so EuGH v. 4. Juni 2009, Slg. 2009, I-4629, Rdn. 48 ff. – Salix; dem EuGH folgend BFH v. 20. August 2009, BFHE 226, 458; v. 17. März 2010, BFHE 230, 466; v. 15. April 2010, BFHE 229, 416; FG Berlin-Brandenburg v. 1. Oktober 2009, EFG 2010, 362, 363; zust. Ismer/Keyser 2011, S. 81; krit. Rau/Dürwächter-Hummel, § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG, Anm. 97 ff.

23 Z. B. könnte mittels Schätzung lediglich die Umsatzsteuerbelastung der Personalkosten ausgeglichen werden, da bei Anschaffung von Sachmitteln eine Umsatzsteuerbelastung ohnehin erfolgt, so dass insoweit bereits keine „Benachteiligung“ der „ÖPP-Branche“ vorliegt.

Das Modell berührt dabei weder unmittelbar das Umsatzsteueraufkommen noch seine Verteilung im Finanzausgleich. Gleichwohl zielt es darauf ab, den versteckten Finanzausgleich (s. II.) über den Sonderfonds durch einen gegenläufigen „Finanzausgleich“ mit Sonderleistungen (Ausgleichszahlungen des Fonds in Höhe der Umsatzsteuerdefinitivbelastung) und Sonderlasten (Beiträge an den Fonds) zu kompensieren.

### a) Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht

Man könnte an der Vereinbarkeit eines solchen Ausgleichsanspruchs mit der MwStSystRL zweifeln, weil der Anspruch aus Sicht der Körperschaft des öffentlichen Rechts, die in ihrem hoheitlichen Bereich mit der Umsatzsteuer belastet wird, wie eine Vorsteuervergütung wirkt, aber eine solche gerade nicht mit der MwStSystRL vereinbar wäre (dazu bereits III.2.).

Jedoch verstößt etwa das Refund-System von Großbritannien, das den Ausgleichsanspruch sogar im geltenden Umsatzsteuerrecht selbst regelt, nach Auffassung der EU-Kommission (2000) nicht gegen die 6. EG-RL (nun die MwStSystRL), weil solche Refund-Systeme als rein finanztechnische Maßnahmen einzelstaatlicher Politik zur Finanzierung öffentlicher Einrichtungen anzusehen seien.<sup>24</sup>

Auch in den Niederlanden ist ein Umsatzsteuerkompensationsfonds neben der Umsatzsteuer eingeführt worden. Das niederländische Fachministerium hatte die EU-Kommission darüber informiert, dass nach seiner Auffassung kein Widerspruch zum Unionsrecht bestehe, weil die Kompensation keine Vorsteuer im Sinne der 6. EG-RL sei. Auch zu diesem Erstattungsanspruch liegen keine Hinweise vor, die darauf hindeuten, dass die EU-Kommission an der Richtlinienkonformität zweifelt (Nachweise im Endbericht von KPMG 2005).

### b) Nachteile von Refund-Modellen

Insofern wäre es wohl unionsrechtlich möglich, ein solches Refund-Modell auch in Deutschland einzuführen. Jedoch lassen sich zahlreiche Nachteile aufzeigen, die gegen diese Handlungsalternative sprechen.

(1) Durch das Refund-Modell wird es praktisch nicht möglich sein, die Umsatzsteuerdefinitivbelastung und den verdeckten Finanzausgleich zielgenau zu vermeiden.

Zwar wäre es noch möglich, die Höhe der Definitivbelastung und damit die Höhe des Ausgleichsanspruchs festzustellen. Soll dabei der verdeckte Finanzausgleich insgesamt vermieden werden, müsste der Anspruch an die gesamte hoheitliche Tätigkeit der Körperschaft des öffent-

---

24 Antwort des EU-Kommissars für Binnenmarkt, Besteuerung und Zollunion Frits Bolkestein. Im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften C 225 E veröffentlichte schriftliche Anfragen mit Antwort (Amtsblatt Nr. C 225 vom 8.8.2000 S. 24) auf S. 211. Die erste Anfrage ging bereits 1990 bei der Kommission ein (Schriftliche Anfrage Nr. 2083/90 von Fernand Herman an die Kommission der Europäischen Gemeinschaften. Anwendung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie im Vereinigten Königreich, Amtsblatt Nr. C 164 vom 24.6.1991 S. 10). Damals hatte sich die Kommission eine Überprüfung vorbehalten, bis zum Jahr 2000 allerdings keine Beanstandungen erhoben. Auch die Gerichte Großbritanniens haben bisher noch nicht an der Richtlinienkonformität des britischen Refund-Systems gezweifelt, vgl. dazu auch die Nachweise bei KPMG 2005.

lichen Rechts anknüpfen. Wird dieser jedoch auf Umsatzsteuerdefinitivbelastungen von (bestimmten) Projekten bzw. nur auf einen Teil von diesen Projekten (z. B. auf die Personalkosten<sup>25</sup>) beschränkt, entstehen neue Abgrenzungsschwierigkeiten mit Streit- und missbrauchsanfälligen Schätzungs- und Bewertungsspielräumen. Es entsteht dann ein Verhaltensanreiz für die Körperschaft des öffentlichen Rechts, die berücksichtigungsfähige Belastung möglichst umfangreich auszuweisen.

Praktisch kaum möglich wäre es, den Fonds zeitnah durch zielgenaue Beitragsquoten der beteiligten Körperschaften (Bund, Länder, Gemeinden) auszustatten, die sich idealerweise anhand deren Anteile am Umsatzsteueraufkommen bestimmen müssten. Gleiches gilt für die Bestimmung des Gesamtbeitrags, mit dem der Fonds jährlich ausgestattet werden müsste. Dieser müsste der Umsatzsteuerdefinitivbelastung aller Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich im selben Jahr entsprechen. Wird der Gesamtfinanzierungsbeitrag dabei zu hoch angesetzt, kommt es zu einer Überfinanzierung des Fonds. Ist der Beitrag dagegen zu niedrig, fehlen dem unterfinanzierten Fonds die notwendigen Mittel, die Definitivbelastungen durch Ausgleichsansprüche vollständig zu kompensieren. In beiden Fällen wird der verdeckte Finanzausgleich nicht zielgenau rückgängig gemacht.

(2) Je zielgenauer versucht werden sollte, die aufgezeigten Schwierigkeiten zu verhindern, desto höher wird der administrative und damit finanzielle Aufwand sein (Bindung von Verwaltungsressourcen und hohe Verwaltungskosten).

(3) Auch finanzverfassungsrechtlich ist die Einrichtung eines gemeinsamen Fonds von Bund, Ländern und Gemeinden mit Blick auf das grundsätzliche Verbot einer Mischfinanzierung (Art. 104 a GG) bedenklich. Gleiches gilt auch für das Gebot, dass Bund und Länder selbständige und voneinander unabhängige Haushalte aufzustellen haben (Art. 109 Abs. 1 GG).<sup>26</sup>

#### **4. Ausgleichsanspruch gegen die Steuerverwaltung mit Gegenfinanzierung als Vorab bei der nationalen Verteilung des Umsatzsteueraufkommens**

Die wesentlichen Nachteile der Refund-Modelle ließen sich lösen, wenn der Ausgleichsanspruch nicht durch einen Fonds, sondern direkt von den steuerverwaltenden Ländern im Umsatzsteuerverfahren ausgezahlt und als Vorab bei der Verteilung des Umsatzsteueraufkommens gegenfinanziert wird (Abb. 5).

---

25 Hier müsste die Differenz der Personalkosten zu den ohnehin mit Umsatzsteuer belasteten Sachkosten bewertet werden, um den Vergleich mit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts herzustellen, die die Tätigkeit in Eigenregie erbringt. Würde man dagegen die Sachkosten unabhängig davon einbeziehen, ob sie im Rahmen eines ÖPP-Projekts oder in Eigenregie anfallen, entstünde kein Abgrenzungsproblem.

26 Vgl. dazu BVerfG v. 15. Juli 1969, BVerfGE 26, 338, 390 f.; BVerwG v. 17. Oktober 1996, BVerwGE 102, 119, 124; ausführlich v. Mangoldt/Klein/Stark-Hellermann, Art. 104 a GG, Rdn. 34 ff., insbes. Rdn. 36; Maunz/Dürig-Maunz, Art. 104 a GG, Rdn. 25.

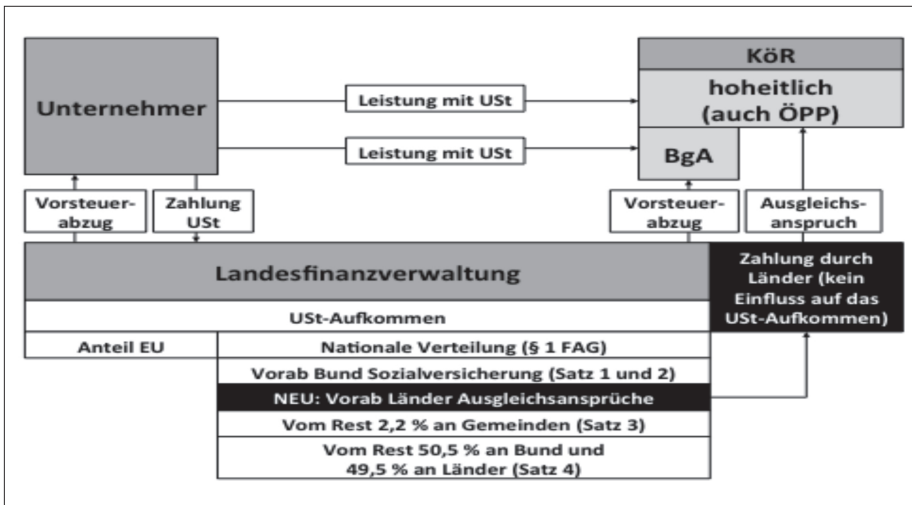


Abbildung 5: Ausgleichsanspruch gegen die Steuerverwaltung mit Gegenfinanzierung bei der nationalen Verteilung des Umsatzsteueraufkommens

Quelle: Eigene Darstellung

Voraussetzung ist allerdings, dass sich diese Möglichkeit ebenso unionsrechtskonform ausgestalten lässt. Zu den Ausgleichsansprüchen im Rahmen von Refund-Modellen wurde bereits aufgezeigt, dass sie mit den unionsrechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vereinbar sind, weil es sich lediglich um eine besondere Finanzierungsform öffentlicher Einrichtungen handelt (dazu bereits III.3.a.).

Man wird daraus ableiten können, dass auch ohne Bildung eines Sondervermögens ein Ausgleichsanspruch, der die Umsatzsteuerdefinitivbelastung vermeidet, zumindest dann mit den Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vereinbar ist, wenn er

1. neben den Vorsteuerabzug tritt,
2. rein finanzverfassungsrechtliche Kompensationsziele verfolgt, also lediglich Auswirkungen auf die nationale Verteilung des Umsatzsteueraufkommens hat, und
3. den EU-Anteil am Aufkommen der Umsatzsteuer nicht mindert.

Auch wenn der Ausgleichsanspruch materiell neben dem bestehenden Vorsteuerabzug stehen muss, könnte er technisch wie das Vorsteuerabzugsverfahren (§ 15 Abs. 6 UStG) oder das Vorsteuervergütungsverfahren (§ 18 Abs. 13 UStG) ausgestaltet werden. Körperschaften des öffentlichen Rechts müssen dann gegenüber dem Finanzamt für ihre Umsatzsteuerdefinitivbelastung – die sich aus der Rechnung des Leistenden ergibt – im hoheitlichen Bereich einen Ausgleichsanspruch anmelden, der vom Finanzamt ausgezahlt wird.

Materiell wäre der Ausgleichsanspruch aber nur dann *nicht* mit einem Vorsteuerabzug vergleichbar, wenn er das Aufkommen der Umsatzsteuer unberührt lässt, folglich – anders als der Vorsteuerabzug – *nicht* das Umsatzsteueraufkommen als solches mindert. Dazu dürften sich die Ausgleichsansprüche erst als Vorababzug bei der Verteilung des Umsatzsteueraufkommens zwischen

Bund, Ländern und Gemeinden auswirken, wie dies etwa bei den Vorababzügen des Bundes für die Arbeitslosen- und Rentenversicherung (vgl. § 1 Satz 1 und 2 FAG) der Fall ist. Er müsste daher im Finanzausgleich *vor* den Zuweisungen an die Gemeinden (vgl. § 1 Satz 3 FAG) und der danach folgenden Verteilung zwischen Bund und Ländern (vgl. § 1 Sätze 4 ff. FAG) vorgenommen werden und könnte etwa lauten:

*„Vom verbleibenden Aufkommen steht den Ländern ein Ausgleich für geleistete Ausgleichszahlungen zur Vermeidung einer Umsatzsteuerdefinitivbelastung der Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich zu.“*

Durch eine solche Ausgestaltung wäre auch hinreichend tatbestandlich vorgezeichnet, dass mit der Gewährung der Ausgleichsansprüche allein der verdeckte Finanzausgleich rückgängig gemacht werden soll, der durch die Umsatzsteuerdefinitivbelastung der Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich entsteht.

Da der prozentuale EU-Anteil an der Umsatzsteuer (Art. 2 Abs. 1 lit. b, Abs. 4 Eigenmittelbeschluss 2007/436/EG v. 7. Juni 2007, ABI EU L 163, S. 17 ff.) schon vor der Verteilung des Umsatzsteueraufkommens (§ 1 FAG) abgezogen wird, hat der Ausgleichsanspruch auch keinen Einfluss auf diesen Anteil. Unionsrechtliche Bedenken gegen einen so ausgestalteten Ausgleichsanspruch bestehen daher ebenso wenig wie bei einer Lösung über ein Refund-Modell (dazu bereits IV.3.a.). Müsste zur Wahrung grundfreier EU-Diskriminierungsverbote (etwa der Dienstleistungsfreiheit [Art. 46 AEUV]) auch für Definitivbelastungen mit EU-ausländischer Umsatzsteuer<sup>27</sup> ein Ausgleichsanspruch gewährt werden,<sup>28</sup> wäre eine solche Ausgestaltung ebenso einfach-gesetzlich möglich.<sup>29</sup> Aus rein finanzverfassungsrechtlicher Sicht wäre eine Ausweitung auf EU-ausländische Umsatzsteuer aber nicht erforderlich, weil insoweit kein verdeckter Finanzausgleich entsteht.

### **a) Vorteile gegenüber der Bildung eines Sondervermögens**

(1) Durch einen Vorababzug bei der Verteilung der Umsatzsteuer wird ermöglicht, die Umsatzsteuerdefinitivbelastung zielgenau im Finanzausgleich zu vermeiden. Anders als beim Refund-Modell kann es daher nicht zu Über- bzw. Unterkompensationen durch zu niedrig bzw. zu hoch festgesetzte Fonds-Beiträge kommen, weil die Summe der jährlich ausgezahlten Ausgleichsansprüche bei der Durchführung des Finanzausgleichs bereits bekannt ist. Das wird ermöglicht, indem das Verfahren zum Ausgleichsanspruch parallel zum Vorsteuerabzugsverfahren durchge-

27 Die Situation kann eintreten, wenn der umsatzsteuerrechtliche Leistungsort des leistenden Unternehmers in einem anderen EU-Mitgliedstaat liegt. Eine solche Situation wird in der Praxis jedoch selten auftreten. Denn durch die weitestgehende Umsetzung des Bestimmungslandprinzips (dazu näher Reiß 2010, Rdn. 100 ff.; Englisch 2009, S. 169) wird eine Leistung im Bestimmungsland bereits angenommen, wenn dem Leistungsempfänger als juristische Person eine UStId-Nr. erteilt (vgl. § 3 a Abs. 2 UStG) und diese auch verwendet wurde.

28 Da eine etwaige Benachteiligung in den meisten Fällen schon vermieden werden kann, wenn der Körperschaft des öffentlichen Rechts eine UStId-Nr. erteilt wird (siehe vorherige Fn.), soll hier ausdrücklich offenbleiben, ob die Gewährung oder die Versagung des Ausgleichsanspruchs an den umsatzsteuerrechtlichen Leistungsort angeknüpft werden kann. Denn auch im Binnensystem des europäischen Mehrwertsteuerrechts kann es durch die Anknüpfung an den Leistungsort noch zu unterschiedlichen Rechtsfolgen bei der Umsatzbesteuerung und bei der Vorsteuervergütung kommen.

29 Das britische Refund-Modell sieht etwa nur die Erstattung von britischer USt vor (vgl. KPMG 2005).

führt wird. Die Vorsteuer mindert bereits das Umsatzaufkommen, so dass die Summe der jährlich zu vergütenden Vorsteuer bei der Verteilung des Umsatzaufkommens bereits bekannt ist. Erfasst man in parallel ausgestalteten Verfahren neben den ausgezahlten Vorsteuervergütungen auch die ausgezahlten Ausgleichsansprüche, steht der konkrete Umfang aller Ausgleichsansprüche bei Durchführung des Finanzausgleichs fest.

(2) Gegenüber einem Refund-Modell führt diese Lösung zu einem weitaus geringeren zusätzlichen Verwaltungsaufwand und zu geringeren Verwaltungskosten. Die Bildung und die Verwaltung eines Fonds sind nicht erforderlich. Die verfahrenstechnische Abwicklung folgt dem Vorsteuerverfahren. Gleiches gilt für die Übermittlung der Daten im Finanzausgleich. Es muss folglich kein neues Verfahren erfunden und erprobt werden. Vielmehr kann auf ein bekanntes und im Verwaltungsablauf etabliertes Verfahren zurückgegriffen werden.

(3) Anders als bei einem mischfinanzierten Fonds bestehen auch keine finanzverfassungsrechtlichen Bedenken. Nach Art. 106 Abs. 3 Satz 3 GG werden „die Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer“ durch ein Bundesgesetz festgesetzt, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf. Die Gemeinden erhalten einen „Anteil an dem Aufkommen der Umsatzsteuer“ (Art. 106 Abs. 5 a Satz 1 GG). Soweit der Vorababzug für die Ausgleichsansprüche das Aufkommen der erst danach weiter zu verteilenden Umsatzsteuer (vgl. § 1 Sätze 3 ff. FAG) mindert, bedarf es hierfür keiner Änderung des Grundgesetzes.

## b) Fortbestehende Nachteile

Jedoch bestehen zwei Nachteile fort, die ebenso bei den Refund-Modellen bestehen.

(1) Es kommt auch bei dieser Lösung zu einem zusätzlichen Geldfluss, nämlich der Auszahlung des Ausgleichsanspruchs der steuerverwaltenden Länder an die Körperschaft des öffentlichen Rechts. Soweit eine Körperschaft des öffentlichen Rechts auch einen Betrieb gewerblicher Art betreibt, in dem Steueransprüche entstehen, käme zwar zur Vereinfachung eine Aufrechnung (§ 226 AO) des Ausgleichsanspruchs in Betracht, der von den Ländern verwaltet wird (vgl. § 226 Abs. 3 AO). Einfach-gesetzlich müsste der Ausgleichsanspruch dann als „Anspruch aus einem Steuerschuldverhältnis“ (§ 226 Abs. 1 i. V. m. § 37 AO) ausgestaltet werden.<sup>30</sup> Jedoch kann dieser Vereinfachungseffekt überhaupt nur erzielt werden, wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts in ihrem Betrieb gewerblicher Art Steuerschulden begründet hat. Und selbst dann kommt es noch zu Geldflüssen, sofern diese geringer als die Ausgleichsansprüche sind.

(2) Systemimmanent ist auch der allgemeine Nachteil einer Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug: Führt der Unternehmer die für Leistungen im hoheitlichen Bereich in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht ab (etwa im Falle einer Insolvenz oder Steuerhinterziehung) und räumt man der Körperschaft des öffentlichen Rechts zugleich einen Ausgleichsanspruch für die

---

30 Dabei lässt sich der Ausgleichsanspruch steuerschuldrechtlich als ein Steuervergütungsanspruch i.S.d. § 37 Abs. 1 AO begreifen, weil die Umsatzsteuerdefinitivbelastung aufgrund der im Übrigen unberührten Normen des Umsatzsteuerrechts zu Recht entsteht und erst aus finanzverfassungsrechtlichen Gründen wieder vergütet wird.

Umsatzsteuerdefinitivbelastung ein, so trifft der Steuerausfall quotal die an der Verteilung des Aufkommens teilhabenden Gebietskörperschaften.<sup>31</sup>

### **5. Ausgleichsanspruch gegen die Steuerverwaltung mit Gegenfinanzierung als Vorab bei der nationalen Verteilung des Umsatzsteueraufkommens und Reverse Charge-Verfahren bei Leistungen an Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich**

Die letzten noch aufgezeigten Nachteile ließen sich vermeiden, wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich nicht nur mit der Umsatzsteuer belastet wäre (*Steuerträgerschaft*), sondern sie auch direkt schulden würde (zugleich *Steuerschuldnerschaft*), demnach die Umsatzsteuer bei Leistungen an Körperschaften des öffentlichen Rechts (zumindest) im hoheitlichen Bereich nicht als eine indirekte, sondern als eine direkte Verbrauchsteuer ausgestaltet wäre. Das kann durch eine Steuerschuldverlagerung vom leistenden Unternehmer auf die Körperschaft des öffentlichen Rechts entstehen, sog. Reverse Charge-Verfahren (Abb. 6).

---

31 Ohne Ausgleichsanspruch bliebe die Körperschaft des öffentlichen Rechts in ihrem Hoheitsbereich definitiv mit der Umsatzsteuer belastet. Zur Verteilung stünde dann zwar ebenfalls ein gemindertes Umsatzsteueraufkommen. Lässt man den prozentualen EU-Anteil am geminderten Umsatzsteueraufkommen außer Acht, entspricht diese Minderung dem Ausgleichsanspruch, so dass zur Verteilung im Ergebnis das Umsatzsteueraufkommen zur Verfügung steht, das auch zur Verfügung stände, wenn als Vorab ein entsprechender Ausgleichsanspruch für die mit der Umsatzsteuer definitiv belastete Körperschaft des öffentlichen Rechts finanziert werden würde. Ohne Ausgleichsanspruch würde der Steuerausfall daher allein von der definitiv belasteten Körperschaft des öffentlichen Rechts getragen werden.

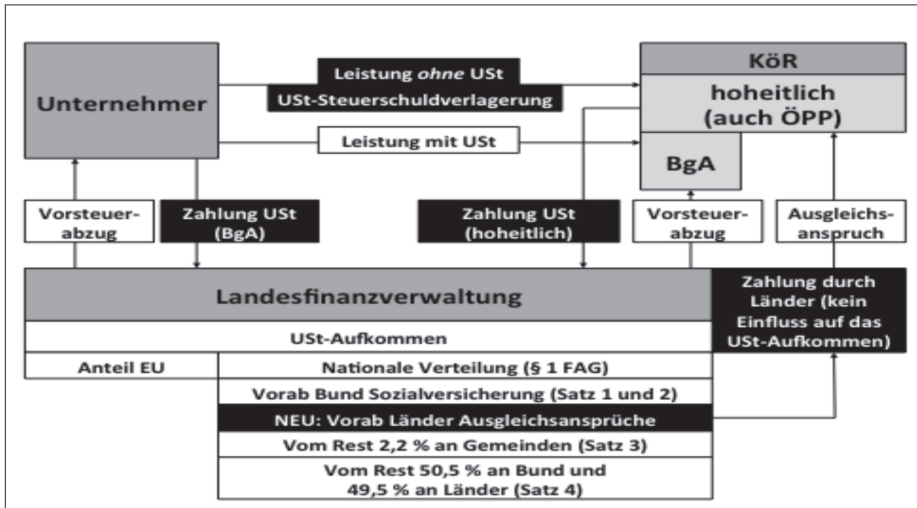


Abbildung 6: Ausgleichsanspruch gegen die Steuerverwaltung mit Gegenfinanzierung bei der nationalen Verteilung des Umsatzsteueraufkommens und Reverse Charge-Verfahren bei Leistungen an KöR im hoheitlichen Bereich

Quelle: Eigene Darstellung

Der leistende Unternehmer kann dann seine Leistung ohne Umsatzsteuer kalkulieren und erbringen. Sein Vorsteuerabzugsrecht bleibt aufgrund des steuerpflichtigen Umsatzes (bzw. der Steuerschuld des Leistungsempfängers) aber bestehen.

Die Körperschaft des öffentlichen Rechts würde für die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben nicht nur Umsatzsteuerträger sein, sondern diese direkt als Steuerpflichtiger schulden. Sie müsste dann im hoheitlichen Bereich eine eigene Umsatzsteuerschuld anmelden und diese eigentlich auch abführen. Jedoch entsteht zeitgleich und in gleicher Höhe der Ausgleichsanspruch für die Umsatzsteuerdefinitivbelastung, den sie ebenfalls in der Umsatzsteuervoranmeldung geltend machen kann. Dabei könnte bereits gesetzlich angeordnet werden, dass alle Umsatzsteuerschulden, die aufgrund der Steuerschuldverlagerung im hoheitlichen Bereich entstehen, zugleich mit dem Ausgleichsanspruch verrechnet werden. Das gesamte Verfahren wäre dann auch zwischen der Körperschaft des öffentlichen Rechts und dem steuerverwaltenden Land völlig liquiditätsneutral.

Die Lösungsmöglichkeit hat den weiteren Vorteil, dass das Risiko eines Steuerausfalls (sei es durch eine Insolvenz des Leistenden oder schlicht durch Steuerhinterziehung) nicht mehr besteht. Wird nämlich die Steuerschuld vom Leistenden auf die Körperschaft des öffentlichen Rechts als Steuerschuldnerin verlagert, kann keine Steuerschuld des Leistenden mehr ausfallen. Die verlagerte Steuerschuld und der entsprechende Ausgleichsanspruch für die Umsatzsteuerdefinitivbelastung unterliegen der Überwachung durch die Finanzverwaltungen der Länder im Umsatzsteuerverfahren.



### a) Vorbild: vorhandene Steuerschuldverlagerungen

Beim aufgezeigten Modell handelt es sich *verwaltungstechnisch* – im Vergleich zu den übrigen Möglichkeiten – um das einfachste Verfahren. Zudem sind Steuerschuldverlagerungen im Umsatzsteuerrecht kein Neuland und werden bereits praktiziert.

Zwar ist die Umsatzsteuer grundsätzlich als indirekte (d.h. auf Abwälzung angelegte) Steuer konzipiert (vgl. § 13 a Abs. 1 Nr. 1 UStG; Art. 193 MwStSystRL). Die Erhebung der Steuer beim Unternehmer ist jedoch vielfach unmöglich oder jedenfalls mit technischen Schwierigkeiten (Amtshilfe) verbunden, wenn dieser etwa nicht in dem Staat ansässig ist, in dem der Umsatz zu versteuern ist. Die MwStSystRL schreibt deshalb bei bestimmten Leistungen vor (Art. 195 ff.) bzw. räumt den Mitgliedstaaten bei anderen Leistungen die Möglichkeit ein (Art. 194 bzw. Art. 199), dass der Empfänger der Leistung die Steuer schuldet, wenn die Leistung von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbracht wird.

Deutschland hat die Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger in § 13 b UStG umgesetzt und dort zugleich auch von der weitergehenden Ermächtigung der MwStSystRL teilweise Gebrauch gemacht. Nach § 13 b Abs. 5 i.V.m. Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG ist der Empfänger, wenn er Unternehmer oder juristische Person ist, grundsätzlich Schuldner der Steuer bei allen steuerpflichtigen sonstigen Leistungen und Werklieferungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers. Die nach § 13 b UStG geschuldete Steuer kann – ohne dass es einer Rechnung bedarf<sup>32</sup> – im selben Voranmeldungszeitraum als Vorsteuer abgezogen werden, wenn die Leistung für das Unternehmen bezogen wird und kein Vorsteuerabzugsverbot besteht (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG). Ein Liquiditätsnachteil entsteht daher nicht.

Diese Technik lässt sich ebenso bei einer Steuerschuldverlagerung auf eine Körperschaft des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich übertragen. Der entscheidende Unterschied ist nur, dass die Gegenrechnung nicht mit dem Vorsteuervergütungsanspruch erfolgt, sondern mit dem Ausgleichsanspruch zur Vermeidung der Umsatzsteuerdefinitivbelastung.

### b) Alternative Möglichkeit: keine Beschränkung auf den hoheitlichen Bereich

Eine alternative Ausgestaltungsmöglichkeit wäre, bei Körperschaften des öffentlichen Rechts generell eine Steuerschuldverlagerung zu normieren, folglich neben der hoheitlichen Tätigkeit vor allem auch die Betriebe gewerblicher Art mit einzubeziehen (Abb. 7).

---

32 Dies folgt aus dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG (§ 14 a Abs. 5 Satz 3 UStG verbietet den Ausweis der Steuer); bestätigt durch EuGH v. 30. September 2010, HFR 2010, 1371, Rdn. 37 ff. – *Uszodaépitő*.

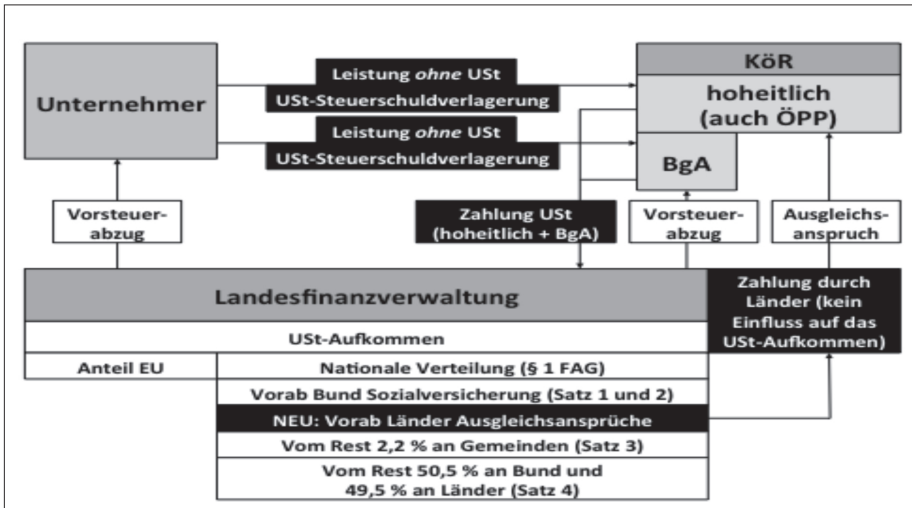


Abbildung 7: Ausgleichsanspruch gegen die Steuerverwaltung mit Gegenfinanzierung bei der nationalen Verteilung des Umsatzaufkommens und Reverse Charge-Verfahren bei allen Leistungen an KöR

Quelle: Eigene Darstellung.

Aus Sicht des leistenden Unternehmers wäre das eine Vereinfachung und mindert das Risiko fehlerhaft ausgestellter Rechnungen. Er könnte schon an der Rechtsform seines Vertragspartners – als Körperschaft des öffentlichen Rechts – erkennen, dass es zu einer Steuerschuldverlagerung kommt, er somit keine Umsatzsteuer für seine Leistung schuldet und in Rechnung zu stellen braucht.

Würde die Steuerschuldverlagerung dagegen nur bei Leistungen für den hoheitlichen Bereich der Körperschaft des öffentlichen Rechts vorgenommen, müsste der leistende Unternehmer feststellen, ob seine Leistung auch im hoheitlichen Bereich verwendet werden soll. Soll die Leistung hingegen in einem Betrieb gewerblicher Art verwendet werden, bleibt er Schuldner der Umsatzsteuer. Den leistenden Unternehmer trifft insoweit ein Risiko: Geht er etwa zu Unrecht davon aus, dass er an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts für deren hoheitlichen Bereich leistet, leistet er aber tatsächlich für deren nichthoheitlichen Bereich, bleibt er Schuldner der Umsatzsteuer. Geht er dagegen zu Unrecht davon aus, dass er an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts für einen Betrieb gewerblicher Art leistet, leistet er aber tatsächlich für den hoheitlichen Bereich, schuldet er die Umsatzsteuer allein deshalb, weil er die Steuer unberechtigt in der Rechnung ausgewiesen hat (vgl. § 14 c Abs. 2 UStG). Dieses Risiko des Leistenden kann durch eine vollständige Steuerschuldverlagerung gänzlich ausgeschlossen werden.

Würde daher die Steuerschuld bei *allen* Leistungen an Körperschaften des öffentlichen Rechts verlagert werden (alternative Ausgestaltung), müsste im Umsatzsteueranlagungsverfahren der Körperschaft des öffentlichen Rechts selbst festgestellt werden, ob die Leistung für einen Betrieb gewerblicher Art oder im hoheitlichen Bereich verwendet wurde. Wird sie in einem Betrieb ge-

werblicher Art verwendet, kann die Steuerschuld ggf. mit abziehbarer Vorsteuer verrechnet werden. Wird sie hingegen im hoheitlichen Bereich verwendet, erfolgt die Verrechnung mit dem Ausgleichsanspruch. Die Finanzverwaltung hat dann die Möglichkeit, die jeweiligen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug oder den Ausgleichsanspruch zu prüfen.

Die alternative Ausgestaltung bewirkt, dass das altbekannte Abgrenzungsproblem zwischen dem hoheitlichen Bereich und dem Betrieb gewerblicher Art<sup>33</sup> nach wie vor bestehen bleibt. Gegenwärtig entscheidet die Abgrenzung etwa darüber, ob für in Rechnung gestellte Umsatzsteuer eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit besteht oder nicht. Nach der alternativen Ausgestaltung muss anhand der Abgrenzung bestimmt werden, ob der Steuerschuld ein evtl. Vorsteuervergütungsanspruch oder der Ausgleichsanspruch gegenübersteht. Da die damit betrauten Finanzbehörden die rechtlichen Rahmenbedingungen aber bereits kennen, dürfte sich der administrative Mehraufwand in Grenzen halten.

### c) Unionsrechtlicher Sondergenehmigungsvorbehalt

Da das Modell die Einführung einer neuen Steuerschuldverlagerung für Leistungen bedingt, die an Körperschaften des öffentlichen Rechts (zumindest in ihrem hoheitlichen Bereich) geleistet werden, müsste eine solche auch mit den Vorgaben der MwStSystRL vereinbar sein.

Diese regelt in Art. 195 ff. zwingende Fälle der Steuerschuldverlagerung. Sie enthält in Art. 199 zudem einen abschließenden Katalog von Bereichen, in denen die Mitgliedstaaten Steuerschuldverlagerungen einführen dürfen. Die Einführung einer Steuerschuldverlagerung für Leistungen, die von Körperschaften des öffentlichen Rechts in den hier relevanten Konstellationen empfangen werden, zählt jedoch nicht dazu.

Allerdings ermöglicht Art. 395 MwStSystRL die Durchführung von abweichenden Sondermaßnahmen der Mitgliedstaaten zur vereinfachten Steuererhebung oder zur Vermeidung von Steuerumgehungen bzw. Steuerhinterziehungen. Diese müssen von einem Mitgliedstaat nach einem näher bestimmten Verfahren (Art. 395 Abs. 2 bis 4 MwStSystRL) bei der Kommission eingereicht werden und einstimmig vom Rat beschlossen werden. Vereinfachungsmaßnahmen dürfen dabei die erhobene Steuer nur in unerheblichem Maße beeinflussen (Art. 395 Abs. 1 Satz 2 MwStSystRL).

Steuerschuldverlagerungen von einem leistenden Unternehmer auf Körperschaften des öffentlichen Rechts können zwar generell dazu dienen, dass insoweit *Steuerumgehungen bzw. Steuerhinterziehungen vermieden* werden. Man muss noch nicht einmal die generalisierende These aufstellen, dass Körperschaften des öffentlichen Rechts per se rechtstreuer Steuerschuldner sind als private Unternehmer. Berücksichtigt man nämlich, dass mit der Entstehung der verlagerten Steuerschuld auch ein Ausgleichsanspruch entsteht, der mit der Steuerschuld verrechnet werden kann, ist die Gefahr eines Aufkommensverlusts bei der Umsatzsteuer vollständig gebannt.<sup>34</sup> Bleibt der leistende Unternehmer dagegen Steuerschuldner, besteht das allgemeine Risiko eines Steueraus-

33 Dazu Seer 1992, S. 1751 ff. u. 1790 ff.; Kohlhepp 2011, S. 145; Rau/Dürrwächter-Stadie, § 2 UStG Anm. 890 ff.

34 Nichts anderes gilt, wenn die Steuerschuldverlagerung auch auf die Betriebe gewerblicher Art der Körperschaften des öffentlichen Rechts ausgeweitet werden würde (= alternative Ausgestaltungsmöglichkeit). Insoweit erfolgt dann eine liquiditätsneutrale Verrechnung bei der Vorsteuer.

falls, sei es durch Insolvenz, Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung des leistenden Unternehmers. Ganz allgemein wird daher in der Saldierungsmöglichkeit (Steueranspruch gegen Vorsteuerabzugsanspruch oder Ausgleichsanspruch) der entscheidende Vorteil von Reverse Charge-Verfahren bei der Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder Steuerumgehungen gesehen.<sup>35</sup> Überdies kann die Steuerschuldverlagerung auch auf eine Vereinfachung bei der Steuererhebung gestützt werden. Die Vergleichsgruppe bildet die Gewährung eines Ausgleichsanspruchs ohne Steuerschuldverlagerung, die ohne unionsrechtliche Bedenken eingeführt werden könnte (dazu bereits III.4.). Denn im Vergleich mit diesem Modell ermöglicht erst die hinzutretende Steuerschuldverlagerung eine zielgenaue und liquiditätsneutrale Verrechnung des Ausgleichsanspruchs im Umsatzsteuerverfahren. Durch die Steuerschuldverlagerung wird auch nicht die Höhe des Umsatzsteueraufkommens beeinflusst und damit die besondere Grenze für Vereinfachungsmaßnahmen (Art. 395 Abs. 1 Satz 2 MwStSystRL) gewahrt.

Die Erfolgchancen für den aufgezeigten Antrag stehen gut. Deutschland hat bereits in anderen Konstellationen über Art. 395 MwStSystRL abweichende Steuerschuldverlagerungen erfolgreich beantragt. Bereits 2003 wurde ein Antrag auf Anwendung einer von der 6. EG-RL abweichenden Regelung gestellt, nach der für Leistungen im Baugewerbe und bei Lieferungen von Grundstücken eine Steuerschuldverlagerung – zur Vermeidung von Besteuerungslücken aufgrund des Ausfallrisikos des Leistenden – im UStG vorgenommen werden sollte.<sup>36</sup> Diesem Antrag wurde entsprochen.<sup>37</sup> Mit der Neufassung der MwStSystRL wurde dann in Art. 199 Abs. 1 eine ausdrückliche Ermächtigung zu entsprechenden Steuerschuldverlagerungen für alle Mitgliedstaaten eingeführt. Eine deutsche Initiative könnte folglich auch bei der zielgenauen Vermeidung der Umsatzsteuerdefinitivbelastung von Körperschaften des öffentlichen Rechts eine Vorreiterrolle spielen.

## V. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Unionsrechtlich möglich wäre ein Refund-Modell, wie es etwa in Großbritannien und den Niederlanden praktiziert wird. Die dazu erforderliche Bildung eines Sondervermögens hat aber zahlreiche Schwächen (keine zielgenaue Entlastung, schwer administrierbar) und wäre finanzverfassungsrechtlich bedenklich, wenn der Fonds durch Bund, Länder und Gemeinden gemeinsam finanziert werden müsste.
2. Die Nachteile lassen sich vermeiden, wenn der Körperschaft des öffentlichen Rechts gegenüber dem steuerverwaltenden Land ein Ausgleichsanspruch für die Umsatzsteuerdefinitivbelastung im hoheitlichen Bereich gewährt wird. Der Ausgleichsanspruch dürfte aber nicht das Umsatzsteueraufkommen (und damit auch nicht den EU-Anteil an der Umsatzsteuer) mindern. Er müsste daher erst als Vorab bei der Verteilung der Umsatzsteuer zwischen Bund, Ländern und Gemeinden (vgl. § 1 FAG) berücksichtigt werden. Wird der Ausgleichsanspruch dabei im Umsatzsteuerverfahren verwaltet, ist es möglich, die Umsatzsteuerdefinitivbelastung der Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich und so den einher-

35 Vgl. nur die Position des Bundesministeriums der Finanzen 2011; Jakob 2009, Rdn. 1039 ff.

36 Vgl. Begr. der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz – StÄndG 2001), BT-Drs. 14/6877, S. 35 unter Allgemeines.

37 Rat der Europäischen Union, Entscheidung v. 30. März 2004 – 2004/290/EG, Abl. EU Nr. L 94, S. 59.

gehenden versteckten Finanzausgleich durch diese Belastung zeitnah und zielgenau zu vermeiden. Unionsrechtliche Bedenken gegen diese Modelle bestehen ebenso wenig wie bei der Zwischenschaltung eines Sondervermögens.

3. Verwaltungstechnisch noch einfacher wäre es, wenn zugleich die Steuerschuld bei Leistungen an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich verlagert werden würde (sog. Reverse Charge-Verfahren). In den Umsatzsteuervoranmeldungen könnte die Körperschaft des öffentlichen Rechts dann die verlagerten Umsatzsteuerschulden unmittelbar mit den gleichzeitig entstehenden Ausgleichsansprüchen verrechnen, so dass das Modell insoweit völlig liquiditätsneutral ist und gleichzeitig einen verdeckten Finanzausgleich vermeidet. Alternativ könnte die Steuerschuldverlagerung bei allen Leistungen an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts durchgeführt werden, damit auftretende Abgrenzungsprobleme nicht in die Risikosphäre des leistenden Unternehmers fallen.
4. Da die Mehrwertsteuersystemrichtlinie die Einführung von Steuerschuldverlagerungen in den genannten Konstellationen nicht vorsieht, müssten sie als Sondermaßnahme nach Art. 395 MwStSystRL beantragt werden. Dabei würde eine Steuerverlagerung aufgrund der sofortigen Saldierung mit dem gleichzeitig entstehenden Ausgleichsanspruch die Steuererhebung erheblich vereinfachen, ohne dass das Umsatzaufkommen dadurch beeinflusst wird.
5. In terms of EU law, it would be possible to introduce a refund system such as it is currently operated in Great Britain and the Netherlands. However, this would require setting up a special fund, which entails a number of shortcomings (relief not accurately targetable, administrative difficulties), and its conformity with the financial constitution would be questionable if the special fund would have to be funded jointly by the authorities on the federal, state and local levels.
6. The drawbacks are avoidable if the public corporation receives – vis-à-vis the state that is responsible for the tax administration – a compensation claim for the irrecoverable VAT burden in the public sector. However, this compensation claim should not have the effect of reducing the overall VAT revenue (and thus the EU share of VAT). For this reason, it would have to be treated as a pre-allocation in the context of the VAT distribution among the federal, state and local levels (cf. Sec. 1 Fiscal Equalization Act, Finanzausgleichsgesetz, FAG). By incorporating the administration of the compensation claim into the VAT proceedings, it is possible to avoid – in a timely and carefully targeted manner – the irrecoverable VAT burden on public corporations in the public sector as well as the hidden fiscal equalization effects related to this burden. Regarding compliance with EU law, there are as little concerns for these systems as for the establishment of an intermediary special fund.
7. In administrative respects, it would be even simpler to simultaneously reverse the tax charge whenever services are supplied to a public corporation in the public sector (so-called reverse charge procedure). This would enable the public corporation to set the reversed VAT charges immediately against the – simultaneously arising – compensation claims in its periodic VAT returns, which makes this system completely neutral in terms of its liquidity effects in this respect and serves to avoid hidden fiscal equalization effects at the same time. Alternatively, the tax charge could be reversed for all services to a public corporation to ensure that the entrepreneur supplying the service does not have to bear the risk of any arising issues of definition.

8. Since the Directive on the Common System of Value Added Tax does not allow for the introduction of tax charge reversals in the mentioned cases, they would have to be introduced in terms of a special measure based on an application filed under Article 395 of the Directive on the VAT system. Due to the immediate set-off against the simultaneously arising compensation claim, the tax reversal would serve to considerably simplify the assessment of the tax without affecting the overall VAT revenue.

## Abstract

*Marc Desens, David Hummel, Thomas Lenk and Oliver Rottmann; Reform Proposals for the Avoidance of the Irrecoverable VAT Burden in Public Private Partnerships*

*Compensation Claim; Fiscal Equalization; Public Authority; Public Private Partnerships; Reverse Charge; Irrecoverable VAT Burden; Refund System; Neutrality in Competition*

*Placing an irrecoverable VAT burden on all consumers has the effect of, on the one hand, also exposing public corporations to the financial burden of taxes that benefit other public authorities (keyword: taxation of public authorities amongst each other) and, on the other hand, making it possible for the corporation to avoid an irrecoverable VAT burden by using its own resources (in particular its own human resources) to produce the services. As a result, there is a tendency (e.g. in the context of public private partnerships) not to rely on third parties – who would be capable of supplying comparable services to the public sector – to the extent that these parties do not, on their part, avoid the additional VAT burden. This article presents reform proposals which are designed to avoid exposing public corporations to an irrecoverable VAT burden within the current VAT system.*

## Literaturverzeichnis

- Amand, Christian, (2006), VAT for Public Entities and Charities -- Should the Sixth Directive Be Renegotiated?, in: International VAT Monitor, Vol. 17, no. 6, pp. 433 – 443.
- Aujean, Michel, Peter Jenkins, and Satya Poddar (1999), A New Approach to Public Sector Bodies, International VAT Monitor, Vol. 10, no. 4, pp. 144 – 149.
- Bundesministerium der Finanzen (2011), Glossar: Reverse Charge, [http://www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_nn\\_53848/DE/BMF\\_Startseite/Service/Glossar/R/007\\_\\_Reverse-Charge.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_nn_53848/DE/BMF_Startseite/Service/Glossar/R/007__Reverse-Charge.html) (Zugriff: 24.8.2011).
- Bürsch, Michael und Klaus Funken, (2007), Kommentar zum ÖPP-Beschleunigungsgesetz, Frankfurt am Main.
- Copenhagen Economics A/S (2011), VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest, final report v. 1. 3. 2011, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/studies/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_de.htm) (Zugriff: 24.8.2011).
- Englisch, Joachim (2009), Die territoriale Zuordnung von Umsätzen, in: Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, hrsg. v. Roman Seer, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Jg. 32, S. 165 – 245.
- Groll, Rüdiger v. (2007), Zu den abgabenrechtlichen Besonderheiten der Wechselwirkung zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht, in: Finanz-Rundschau, 89. Jg., Heft 11, S. 540 – 543.
- Gendron, Pierre-Pascal (2005), Value-Added Tax, Treatment of Public Sector Bodies and Non-Profit-Organizations, ITP Paper 514, 2005, <http://www.rotman.utoronto.ca/iib/ITP0514.pdf> (Zugriff: 24.8.2011).
- De la Feria, Rita (2009), The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction, in: Intertax 2009, Vol. 37, no. 3, pp. 148 – 165.
- Hüttemann, Rainer (2002), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, Köln.

- Hummel, David (2009), *Bauten auf fremdem Grund und Boden im Umsatzsteuerrecht – Lieferung, Weiterlieferung und Vorsteuerabzug*, (Diss.), Berlin.
- Hummel, David (2010), Die verfassungsrechtliche Alleinentscheidungsbefugnis der Finanzbehörden im Verhältnis zu den Zivil- und Verwaltungsgerichten bei indirekten Verbrauchsteuern, in: *Archiv des öffentlichen Rechts*, 135. Jg., Heft 4, S. 573 – 612.
- Ismer, Roland, Anne-Katharina Keyser (2011), Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, in: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 60. Jg., Heft 3, S. 81 – 91.
- Jakob, Wolfgang (2009), *Umsatzsteuer*, 4. Aufl., München.
- Jatzke, Harald (1997), *System des deutschen Verbrauchsteuerrechts unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Verbrauchsteuerharmonisierung in der Europäischen Union*, (Diss.), Berlin.
- Kirchhof, Paul (2007), Die Steuern, in: *Handbuch des Staatsrechts Bd. V*, hrsg. von Josef Isensee und Paul Kirchhof, 3. Aufl., Heidelberg, § 118 (S. 959 – 1099).
- Kirchhof, Paul (2008), 40 Jahre Umsatzsteuergesetz – Eine Steuer im Umbruch, in: *Deutsches Steuerrecht 2008*, 46. Jg., Heft 1, S. 1 – 8.
- Kirchhof, Paul (2011), *Bundessteuergesetzbuch*, Heidelberg.
- Kohlhepp, Ralf (2011), Konkurrentenklagen im Umsatzsteuerrecht – Hoheitlicher Bereich von Körperschaften des öffentlichen Rechts und Relevanz von Wettbewerbsbeziehungen, in: *Deutsches Steuerrecht*, 49. Jg., Heft 4, S. 145 – 151.
- KPMG (2005), Gutachten Umsatzsteuererfund, <http://www.bmvbs.de/SharedDocs/DE/Artikel/UI/gutachten-umsatzsteuererfund.html> (Zugriff: 24.8.2011).
- Mangoldt, Hermann von, Friedrich Klein und Christian Stark, *Kommentar zum Grundgesetz*, Band III, 6. Aufl. 2010, München.
- Maunz, Theodor, Günter Dürig, *Grundgesetz Kommentar*, (Stand: 61. Lieferung – Januar 2011), München.
- Rau, Günter, Erich Dürwächter, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, (Stand: 146. Lieferung – April 2011), Köln.
- Reiß, Wolfram (2010), Umsatzsteuer, in: *Steuerrecht*, hrsg. v. Klaus Tipke und Joachim Lang, 20. Aufl., Köln, § 14 (S. 557 – 691).
- Sachs, Michael, *Grundgesetz Kommentar*, 5. Aufl. 2009, München.
- Schenke, Ralf P., Georg Gebhardt (2005), Steuerrechtliche Probleme der Public Private Partnership (PPP), in: *Deutsche Steuer-Zeitung*, 93. Jg., Heft 7, S. 213 – 221.
- Schmitz, Martin, Andreas Erdbrügger und Bastian Liegmann (2011), Reform der Umsatzbesteuerung des öffentlichen und gemeinnützigen Sektors, in: *Deutsches Steuerrecht*, 49. Jg., Heft 25, S. 1157 – 1162.
- Seer, Roman (1992), Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand, in: *Deutsches Steuerrecht*, 30. Jg., Heft 50, S. 1751 – 1756 und Heft 51-52, S. 1790 – 1793.
- Selmer, Peter, Lerke Schulze-Osterloh (1978), Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität, in: *Die öffentliche Verwaltung*, 31. Jg., Heft 11, S. 381 – 391.
- Söhn, Hartmut (1975), Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, in: *Steuer und Wirtschaft*, 52. Jg., Heft 1, S. 1 – 18.
- Tipke, Klaus (2003), *Die Steuerrechtsordnung – Band II*, 2. Aufl., Köln.
- Vogel, Klaus (1986), Rechtfertigung der Steuern – eine vergessene Vorfrage, in: *Der Staat*, Jg. 25, Heft 4, S. 481 – 519.
- Vogel, Klaus (1990), Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: *Handbuch des Staatsrechts Bd. IV*, hrsg. von Josef Isensee und Paul Kirchhof, Heidelberg, § 87 (S. 1 – 86).
- Waldhoff, Christian (2007), Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: *Handbuch des Staatsrechts Bd. V*, hrsg. von Josef Isensee und Paul Kirchhof, 3. Aufl., Heidelberg, § 116 (S. 813 – 933).
- Weich, Bernhard (1996), *Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer*, (Diss.), Köln.