

Die öffentliche Hand als Steuerpflichtiger

Prof. Dr. *Ekkehart Reimer*, Universität Heidelberg

Inhaltsübersicht

- I. Grundlagen
 - 1. Empirie
 - a) Tätigkeitsbereiche
 - aa) Daseinsvorsorge i. w. S.
 - bb) Aus der Daseinsvorsorge ausbrechende Tätigkeiten
 - cc) Verwaltung knapper Gemeinschaftsgüter
 - dd) Vermögensverwaltung
 - b) Akteure
 - c) Rechtsformen
 - d) Fazit
 - 2. Interessenlagen
 - 3. Problemdimensionen im Recht
 - a) Methodik der Einwirkungen des Gemeinschaftsrechts
 - b) Verfassungsrechtliche Vorgaben
 - aa) Wettbewerbsfreiheit und -gleichheit
 - bb) Garantien finanzieller Eigenständigkeit
 - c) Einfachrechtliche Ansatzpunkte
- II. Öffentlich-rechtlich verfasste Unternehmen als Steuerpflichtige
 - 1. Persönliche Steuerpflicht
 - a) Grundlagen: Die Kriterien-trias von Rechtsform – Aufgabe – Wettbewerb
 - aa) Maßgeblichkeit der Rechtsform
 - bb) Maßgeblichkeit der Aufgabe
 - cc) Maßgeblichkeit des Kriteriums „Wettbewerb“
 - b) Technik und Systematik der Unternehmerdefinition
 - aa) Verhältnis von § 2 Abs. 3 zu § 2 Abs. 1 UStG
 - bb) Sonderauslegungen von § 4 KStG für Zwecke der Umsatzsteuer?
 - c) Das Kriterium „sich wirtschaftlich herausheben“
 - d) Das Kriterium der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG)
 - e) Vermögensverwaltung
 - f) Hoheitsbetriebe
 - g) Zurechnungseinheiten und Innenumsätze
 - aa) Zusammenfassung heterogener Tätigkeiten zu einem Betrieb gewerblicher Art
 - bb) Beteiligung an Personengesellschaften
 - cc) Die umsatzsteuerliche Organschaft der öffentlichen Hand (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG)
 - h) Zwischenergebnis
 - 2. Steuerbarkeit einzelner Umsätze
 - 3. Steuerbefreiungen für einzelne Umsätze
 - 4. Bemessungsgrundlage bei bezuschussten Leistungen eines Betriebs gewerblicher Art an Private
 - a) Auseinanderfallen von Zuschussgeber und leistendem Betrieb gewerblicher Art
 - b) Leistungsnähe des Zuschusses
 - aa) Kein Austauschverhältnis zwischen Zuschussgeber und Betrieb gewerblicher Art
 - bb) Keine Förderung des Betriebs gewerblicher Art
 - cc) Alternativität von persönlicher oder sachlicher Zweckbindung
 - 5. Steuersatz
 - a) Gemeinnützige Betriebe gewerblicher Art
 - b) Katalogtätigkeiten
 - 6. Zwischenergebnis

III. Die öffentliche Hand als Steuerträger

1. Bedarfsdeckungsgeschäfte
2. Sachleistungen der Sozialversicherung

IV. Die öffentliche Hand im Binnenmarkt

1. Fehlen eines Kollisionsrechts der öffentlichen Aufgaben
2. Besonderheiten bei den Ortsregeln für Inbound-Fälle

V. Zusammenfassung und Ausblick

1. Reformen durch den Bundesgesetzgeber
2. Neukonzeption auf Gemeinschaftsebene
 - a) Das Postulat: Entlastung aller Eingangsumsätze der öffentlichen Hand
 - b) Methodenwahl
 - aa) Verschonung
 - bb) Vorsteuerabzug
 - c) Zusammenfassung

„Rechte Tasche – linke Tasche“. Diese Verdichtung des Themas ist eine unterkritische Verkürzung. Je zergliederter ein Gemeinwesen ist, je mehr öffentliche Haushalte es gibt und je besser sie – auch unter dem Einfluss des Beihilfenrechts – rechtlich und wirtschaftlich gegeneinander abgeschottet werden, desto plausibler ist es, dass die öffentliche Hand Umsatzsteuer nicht nur von anderen, sondern auch von sich selber fordert, dass die öffentliche Hand dabei sowohl Steuerpflichtiger als auch Endverbraucher ist, kurz: dass der Staat die Dreifachrolle von Steuergläubiger, Steuerschuldner und Steuerträger einnimmt. Es gibt aber auch beachtliche Gegengründe. Insofern sind Selbstbelastung und Selbstentlastung des Staates gleichermaßen voraussetzungsreich.

Damit liegt es auch auf der Hand, dass die umsatzsteuerrechtliche Stellung der öffentlichen Hand und ihrer Betriebe gewerblicher Art eine Vielzahl an Rechtsproblemen aufwirft. Wie facettenreich diese Rechtsprobleme sind, zeigt sich schon daran, dass sich die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft zum zweiten Mal mit ihnen befasst: Im Jahr 1989 hat *Wilfried Wagner* sie im Kloster Banz bereits ausführlich untersucht¹. Die Rechtsentwicklung ist seither nicht stehen geblieben². Der nachfolgende Beitrag möchte die Grundlinien und Grundfragen des Themas aus heutiger Sicht aufbereiten.

1 *Wilfried Wagner*, Umsatzsteuer und öffentliche Hand, in: Lothar Woerner (Hrsg.), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, DStJG Bd. 13 (1990), S. 59 ff.

2 Hervorzuheben sind die Schriften von *Bernhard Weich*, Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer (1996) und *Rainer Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand (2002); außerdem die Beiträge von *Roman Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 1992, 1751 ff. (Teil 1) und 1790 ff. (Teil 2); *Wilfried Wagner*, Der leise Abschied des Betriebes gewerblicher Art aus dem Umsatzsteuerrecht, UR 1993, 301 ff.; *Wolfram Reiß*, Der vorschnelle Abschied vom Betrieb gewerblicher Art, UR 1994, 388 ff.; *Eduard Forster*, Einfluß des europäischen Gemeinschaftsrechts auf die deutsche Umsatzbesteuerung der Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, UR 1996, 73 ff.; *Jan Boetius*, Der Begriff „Ausübung öffentlicher Gewalt (Hoheitsbetrieb)“ im Steuerrecht, DB 1996 Beil. Nr. 17; *Friedrich Klenk*, Umsatzbesteuerung bei Unternehmen von Körperschaften des öffentlichen Rechts nach dem deutschen

Der erste Teil der nachfolgenden Untersuchung zeigt, wie die Rechtsprobleme aus der Wirklichkeit eines wirtschaftlichen, partiell erwerbswirtschaftlichen Staatshandelns entstehen, in dessen Umfeld dann divergierende Interessen aufeinander treffen. Viele dieser Interessen sind verfassungsrechtlich geschützt; und einfachgesetzlich schlagen sich die daraus resultierenden Rechtsprobleme an unterschiedlichen Ansatzpunkten innerhalb des Steuertatbestands und in unterschiedlichen Normen nieder (I.). Dem folgt in einem zweiten Teil die Detailanalyse der eigentlichen, d. h. im technischen Sinne verstandenen Steuerpflicht der öffentlichen Hand und ihrer Ausgangsumsätze. Dabei geht es zentral um das Institut des Betriebs gewerblicher Art (II.). Komplementär dazu widmet sich der – deutlich kürzere – dritte Teil der öffentlichen Hand als Endverbraucherin, d. h. als Steuerträgerin oder sogar als Destinatär, also der Seite der Eingangsumsätze (III.). Während die Untersuchung bis zu diesem Punkt noch ganz die beschränkte Perspektive einer als geschlossen gedachten Volkswirtschaft einnimmt, wirft der vierte Teil (IV.) ein kurzes Schlaglicht auf die grenzüberschreitenden Sachverhalte und damit auch die spezifischen Regelungen für den Binnenmarkt.

I. Grundlagen

1. Empirie

a) Tätigkeitsbereiche

In Deutschland betragen die Einnahmen der Gebietskörperschaften aus wirtschaftlicher Tätigkeit im Jahr 2006 etwa 17,5 Mrd. Euro³. Blickt man auf die Tätigkeitsbereiche, die hinter diesen Einnahmen stehen, so steht an vorderster Stelle die Daseinsvorsorge.

aa) Daseinsvorsorge i. w. S.

Hierzu zählen – in der Reihenfolge der Umsatzerlöse⁴ – vor allem folgende Tätigkeitskreise: die Energieversorgung (vor allem die Elektrizitätsversorgung), Krankenhäuser und Einrichtungen der Altenpflege, Hilfs- und

UStG, UVR 1999, 236 ff.; *Hans-Friedrich Lange*, Neutralitätsprinzip bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, UR 1999, 385 ff.; *Hans-Friedrich Lange*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, 1 ff.; *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 ff.; *Jörg Kraeusel*, Die juristische Person des öffentlichen Rechts als Unternehmer aus deutscher und europäischer Sicht, in: FS Korn (2005), S. 455 ff.; *Jens-Peter Damas*, Die öffentliche Hand und die 6. EG-Richtlinie, UR 2005, 303 ff.; *Christian Gastl*, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – Aktuelle Beratungsschwerpunkte, DStZ 2007, 316 ff.; *Roman Seer*, Die umsatzsteuerliche Behandlung des Verwaltungssponsoring, in: FS Reiß (2008), S. 157 ff.

³ Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 2008, S. 576.

⁴ Hierzu s. im Einzelnen das Statistische Jahrbuch (oben Fn. 3), S. 576.

Nebentätigkeiten für den Verkehr, das öffentlich-rechtlich verfasste Kredit- und Versicherungswesen, die Abwasserentsorgung, die Nachrichtenübermittlung, das Grundstücks- und Wohnungswesen, die Verkehrsbetriebe und die Wasserversorgung. Viele weitere Tätigkeitskreise ließen sich nennen – und wählte man eine chronologische Reihung, so reichte die Liste von den Kinderkrippen bis zu den Krematorien und Bestattungsbetrieben.

Allerdings ist die Aufzählung nicht statisch. Bahn, Post und Telekommunikation sind im Wesentlichen privatisiert und tauchen heute nicht mehr auf⁵. Umgekehrt deckt die öffentliche Hand auch Kosten der Daseinsvorsorge, die früher vollständig steuerfinanziert waren, heute partiell oder sogar vollständig durch die Erhebung von Entgelten⁶. Diese Entgelte können öffentlich-rechtlich (Gebühren, Beiträge; exemplarisch sind etwa die in den meisten Bundesländern bestehenden Studiengebühren zu nennen) oder privatrechtlich (Preise) ausgestaltet sein⁷.

bb) Aus der Daseinsvorsorge ausbrechende Tätigkeiten

Ein zweiter großer Komplex öffentlicher Wirtschaftstätigkeit besteht aus Tätigkeiten, die gewissermaßen aus der üblichen Daseinsvorsorge ausbrechen. Hierzu zählen die Forschung durch die staatlichen Hochschulen und Großforschungszentren, die Vergabe von Bürgschaften und die Sanierung von in Schiefelage geratenen privaten Unternehmen, aber auch zahlreiche kleinere Betriebe wie etwa die Arbeitsbetriebe der Justizvollzugsanstalten, die vielfach mit Möbelschreinereien, Schustern, Schlossereien, Kfz-Werkstätten oder sogar Weingütern konkurrieren, moderne Online-Shops unterhalten⁸, ihre Lieferungen dabei aber umsatzsteuerfrei anbieten⁹.

cc) Verwaltung knapper Gemeinschaftsgüter

Ein dritter Komplex erwerbswirtschaftlichen Handelns betrifft die Verwaltung knapper Gemeinschaftsgüter. Hier nenne ich exemplarisch die Versteigerung von Frequenznutzungsrechten (etwa von UMTS-Lizenzen), die Erhebung von Straßenbenutzungsentgelten und die Parkraumbewirtschaftung.

5 Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Deutschen Telekom z.B. Suse *Martin*, Anm. zu BFH, Urt. v. 5.2.2003 – VR 90/01, BStBl. II 2004, 795, in: BFH-PR 2004, 400 f.

6 Vgl. *Hanno Kube*, Staatsaufgaben und Solidargemeinschaften, in: DStJG 29 (2006), S. 11 ff. (27 ff.).

7 Zu dieser Unterscheidung und ihren umsatzsteuerrechtlichen Folgen unten II.1.a)aa).

8 Markant das Beispiel Nordrhein-Westfalens: www.knastladen.de (8.9.2008).

9 Unter Berufung auf H 10 KStR 2006 (früher Abschnitt 5 Abs. 18 KStR 1995). So übereinstimmend der Landesbetrieb Vollzugliches Arbeitswesen (VAW) Baden-Württemberg und der nordrhein-westfälische „Knastladen“ (oben Fn. 8).

dd) Vermögensverwaltung

Stehen in allen diesen Fällen aktive Tätigkeiten der öffentlichen Hand im Vordergrund, also Fälle eines eigenhändigen Wirkens städtischer Bediensteter, so verdient daneben auch der breite Bereich der Verwaltung öffentlichen Vermögens Aufmerksamkeit.

Das gilt weniger für Investitionen an den Geldmärkten, also etwa das Zeichnen ausländischer Staatsanleihen, das Ausreichen von Hermes-Bürgschaften oder die Gewährung von ERP- oder KfW-Krediten, denn diese Investitionen sind ohnehin umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 8 UstG). Wichtig sind in unserem Zusammenhang vielmehr der Erwerb und das Halten von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen. Zwar werden auch sie nicht unmittelbar mit Umsatzsteuer belastet. Hier stellen sich aber die Fragen von Querverbund und umsatzsteuerlicher Organschaft, die für die Wirtschaftstätigkeit der öffentlichen Hand eine zentrale Rolle spielen.

Schließlich gibt es weitere Erscheinungsformen einer staatlichen Vermögensverwaltung, etwa die Vermietung, Verpachtung oder Veräußerung entwidmeter Immobilien sowie die Veräußerung oder Verwertung entwidmeter Mobilien, also namentlich die Lieferung nicht mehr benötigter Ausrüstungsgegenstände an Private oder auch an ausländische Gebietskörperschaften.

b) Akteure

Quer zu der Absichtung nach Tätigkeitsbereichen ist – auch im Hinblick auf die finanzausgleichsrechtlichen Folgen – die Frage bedeutsam, wer die Akteure aller dieser unternehmerischen Umsätze der öffentlichen Hand sind. Zu nennen sind hier zunächst die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Kommunen, Zweckverbände), sodann aber auch die juristischen Personen der mittelbaren Staatsverwaltung: die Universitäten¹⁰, die öffentlich-

10 Zu ihnen *Joachim Lang/Roman Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung (1992); *Jörg Sädler*, Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen (2006); die Beiträge von *Joachim Lang/Roman Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, BB 1993, 262 ff.; *R. Doemen*, Forschungseinrichtungen im Umsatzsteuerrecht, UR 1997, 285 ff.; *Peter Olbertz*, Die Befreiung der Umsätze aus der sog. Drittmittelforschung der staatlichen Hochschulen von der Umsatzsteuer, BB 1997, 1768 ff.; *Wolfgang Kessler/Christian Gastl*, Umsatzbesteuerung öffentlich-rechtlicher Hochschulen im Spannungsfeld zwischen nationalem und EG-Recht, UR 2002, 452 ff.; *Werner Widmann*, Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen, UStB 2003, 53; *Friedrich Schäfer*, Wege zum Vorsteuerabzug für staatliche Hochschulen, UR 2003, 526; *Martin Strahl*, Die Ausgliederung hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten durch staatliche Hochschulen. Ertragsteuerliche Konsequenzen und Gestaltungsmöglichkeiten, FR 2004, 72 ff.; *Thomas Küffner*, Steuerliche Veranlassungen bei der Auftragsforschung, UR 2004, 62 ff.; *Christian Gastl*, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – Aktuelle Beratungsschwerpunkte, DStZ 2007, 316 ff.; sowie Dokumente

rechtlichen Rundfunkanstalten¹¹, die Kammern¹², ferner die Kirchen¹³. Noch breiter ist der Kreis der staatlichen und parastaatlichen Akteure auf den Nachfragemärkten, d. h. der Kreis der Verwaltungsträger, die als Steuerträger in Betracht kommen. Er umfasst im Grunde sämtliche Verwaltungseinheiten mit eigener Infrastruktur (z. B. einer eigenen Behörde), die ihre Bedarfsdeckungsgeschäfte am allgemeinen Markt tätigen.

c) Rechtsformen

Ihre Tätigkeiten können unmittelbare, d. h. eigene Betätigungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts sein. Sie können aber auch über zwischengeschaltete Privatrechtssubjekte vorgenommen werden, also z. B. durch kommunale Eigengesellschaften oder durch Public-Private-Partnerships in Form von BGB-Gesellschaften¹⁴.

d) Fazit

Bereits dieser knappe Bericht über die empirischen Grundlagen des Themas zeigt, wie weit und buntscheckig die Welt der öffentlichen Unternehmen nach wie vor (und vielleicht mehr denn je) ist. Noch breiter ist das Spektrum der öffentlichen Nachfrage nach unternehmerischen Leistungen. Das zwingt zu Bündelung und Abstraktion.

2. Interessenlagen

In einer ersten Annäherung lassen sich hier die Interessen nennen und systematisieren, denen das Umsatzsteuerrecht ausgesetzt ist. Ausgangspunkt ist dabei der geläufige Befund, dass Steuern typischerweise eine Last sind, der zu entrinnen sucht, wer ihr entrinnen kann. Dieser Ausgangsbefund gilt

des Projekts „Hochschulbesteuerung“ des Freiburger Steuern in Forschung und Praxis e. V. im Internet: www.hochschulbesteuerung.de (17.3.2009).

11 Hierzu bereits *Hartmut Söhn*, Umsatzbesteuerung der Rundfunkanstalten [zu BVerfGE 31, 314], JuS 1976, 161 ff.; *Winfried Pauly*, Die Unternehmereigenschaft ausländischer Rundfunkanstalten, UR 1989, 230; *Armin Rabe*, Der Umgang mit öffentlichen Rundfunkanstalten des Auslands. Zur Harmonisierung der umsatzsteuerlichen EG-Harmonisierung, UR 1989, 362; und unten IV.2.

12 Zur Umsatzsteuerpflicht der Kammern *Philipp Thonet*, Die Besteuerung der Organisationen des Handwerks, DStZ 2002, 91 ff.; zu Einzelaspekten auch *Rudolf Wendt/Michael Elicker*, Fortbestand der Steuerfreiheit für die Fortbildungstätigkeit der Handwerkskammern?, DStZ 2004, 399 ff.; *Rudolf Wendt*, Die Besteuerung von Kammer-Bildungsdienstleistungen, in: Jahrbuch des Kammer- und Berufsrechts 2005, 154 ff.; *Rüdiger Philipowski*, Umsatzsteuerliche Behandlung der entgeltlichen Durchführung eintägiger Fortbildungsseminare der Bundessteuerberaterkammer für Steuerberater durch selbständige Referenten, UR 2008, 585 ff.

13 Zu einem Teilaspekt *Wolfgang Schön*, Kirchliche Hoheitsbetriebe, DStZ 1999, 701 ff.

14 Zu den Auswirkungen der Rechtsformwahl unten II.1.a)aa).

trotz einer – mindestens partiellen – Identität von Steuerschuldner und Steuerträger auch für öffentliche Unternehmen und ihre Organe: Gegenüber Endverbrauchern werden sie typischerweise nicht die gesamte Umsatzsteuerschuld auf die Leistungsempfänger abwälzen können. Soweit eine Abwälzung scheitert, stehen sie deshalb schlechter als sie stünden, wenn ihre Ausgangsumsätze nicht steuerpflichtig wären. Betriebe gewerblicher Art brauchen die Umsatzsteuerpflicht ihrer Ausgangsumsätze nur dann nicht zu fürchten, wenn auch der Leistungsempfänger Unternehmer und wenn er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist: Denn wenn der Leistungsempfänger die an den Betrieb gewerblicher Art geleistete Umsatzsteuer seinerseits vollständig auf das Finanzamt abwälzen kann, wird er der Frage, ob der Betrieb gewerblicher Art ihm Umsatzsteuer in Rechnung stellt, bei seiner Investitionsentscheidung keine Bedeutung beimessen. Nur in diesem Fall kann der Betrieb gewerblicher Art die Umsatzsteuer also typischerweise vollständig auf den Leistungsempfänger abwälzen.

Im Hinblick auf die Eingangsseite hat die öffentliche Hand dagegen regelmäßig ein Interesse am Betrieb gewerblicher Art, weil ihr nur so der Vorsteuerabzug zugute kommt, sie damit ihren eigenen Bedarf zu Nettopreisen decken kann.

So einleuchtend – und in allen Punkten umsatzsteuertypisch – dieses Interessengeflecht dem Grunde nach ist: Die hier skizzierten Interessenlagen gewinnen durch die Einbeziehung der Faktoren der Steuerinzidenz einerseits und der finanzausgleichsrechtlichen Interessen der einzelnen Verbände andererseits ein so hohes Maß an Komplexität, dass eine ökonomisch verlässliche Quantifizierung von vornherein scheitern muss.

3. Problemdimensionen im Recht

Das Augenmerk richtet sich deshalb im Folgenden allein auf die spezifisch juristischen Problemdimensionen. Auch sie sind komplex; sie lassen sich aber strukturell bewältigen, wenn man sich vor Augen führt, welche Ansatzpunkte die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts (a) und des innerstaatlichen Verfassungsrechts (b) auf die Ausgestaltung und Anwendung des einfachen Rechts haben (c).

a) Methodik der Einwirkungen des Gemeinschaftsrechts

Das Gemeinschaftsrecht ist einerseits Determinationsrecht, das sich an die nationalen Parlamente wendet, ist andererseits Rechtsanwendungsrecht, leitet also den behördlichen und gerichtlichen Umgang mit dem innerstaatlichen Recht an – und zwar *gestaltend* im Wege seiner gemeinschaftsrechtskonformen *Auslegung* oder einseitig *kassatorisch*, wo das Gemeinschaftsrecht unmittelbar anwendbar ist und dabei die *Nichtanwendung* einer innerstaatlichen Belastungsnorm verlangt.

Beide Einwirkungsarten sind in Rechtsprechung und Literatur dem Grunde nach weithin anerkannt¹⁵; bei der Wahl zwischen diesen beiden Methoden bleiben in der Rechtspraxis allerdings viele Fragen offen¹⁶. Die Gerichte entbinden sich selbst von der Prüfung der methodischen Voraussetzungen für diese unterschiedlichen Einwirkungswege, was selbst unter Zugrundelegung der Grundsätze der Wahlfeststellung in einigen Fällen als problematisch erscheint.

Richtigerweise schließen die beide Methoden einander wechselseitig aus, sind aber nicht im strengen Sinne komplementär. Vielmehr gibt es nach wie vor Fälle, in denen trotz greifbarer Richtlinienwidrigkeit weder eine gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung noch eine unmittelbare Anwendbarkeit der Richtlinie in Betracht kommen. Die richtlinienkonforme Auslegung ist nur innerhalb der Wortlautgrenze möglich, und die unmittelbare Anwendbarkeit kommt nur in Betracht, wenn sie sich zu Gunsten sämtlicher betroffener Privater auswirkt – was m. E. seltener der Fall ist als allgemein angenommen, weil dem Vorteil des Steuerpflichtigen oftmals ein ungerechtfertigter Nachteil seiner Konkurrenten oder des Steuerträgers gegenüber steht.

Die Besteuerung der öffentlichen Hand unterliegt Einwirkungen beider Arten. Variiert man zudem nach Maßstabnormen und bezieht die Bindung des Gemeinschaftsgesetzgebers an den EG-Vertrag ein, ergibt sich sowohl für das Determinationsrecht als auch für das Rechtsanwendungsrecht jeweils eine dreifache Bindung:

- des innerstaatlichen Rechts an die MwStSystemRL,
- des innerstaatlichen Rechts an das Primärrecht, namentlich das Beihilfenrecht des Art. 87 EG, und
- der Vorschriften der MwStSystemRL an das Primärrecht.

Es ist dabei gerade das Ineinandergreifen unterschiedlicher (und dabei auch unterschiedlich dichter) Prüfungsmaßstäbe, das die Bestimmung der „richti-

15 Für die *unmittelbare Anwendbarkeit* der MwSt-Richtlinie exemplarisch BFH, Urt. v. 3.4.2008 – VR 74/07, BFH/NV 2008, 1631 = DStR 2008, 1481; kritisch *Paul Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrssteuer (2008), S. 31 f. Für die *richtlinienkonforme Auslegung* exemplarisch BFH, Urt. v. 27.2.2003 – VR 78/01, BFHE 201, 554 = BStBl. II 2004, 431 = UR 2003, 396; Urt. v. 5.2.2004 – VR 90/01, BFHE 205, 323 = BStBl. II 2004, 795 = UR 2004, 418; Beschl. v. 31.7.2007 – VB 44/06, UR 2007, 936 = BFH/NV 2007, 2365; und Beschl. v. 20.12.2007 – VR 70/05, BStBl. II 2008, 454 = BFH/NV 2008, 719 = *Salix*; Urt. v. 11.4.2008 – VR 10/07 (zur Veröffentlichung in BFHE vorgesehen).

16 Zutreffende Kritik bei *Nils D. Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht (2004), S. 274 m.w.N. in Fn. 1539; *Rainer Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2008), § 7 Rdnr. 109 (S. 500 f.).

gen“ Besteuerung der wirtschaftlichen Aktivitäten der öffentlichen Hand im Umsatzsteuerrecht zu einem anspruchsvollen Unterfangen macht.

b) Verfassungsrechtliche Vorgaben

aa) Wettbewerbsfreiheit und -gleichheit

Hinzu treten – als zweite Problemdimension – aber auch verfassungsrechtliche Vorgaben. Man soll sie zwar nicht überschätzen, denn zu der für uns letztlich entscheidenden Frage schweigt die Verfassung: Das ist die alte Frage nach der Staatsaufgabenlehre, nach der Demarkation zwischen Staat und Gesellschaft, nach dem Zuschnitt und den möglichen Schattierungen innerhalb der breiten Grauzone zwischen monopolisierter hoheitlicher Staatstätigkeit einerseits und einer freien, der Privatautonomie umfassend geöffneten Wirtschaftstätigkeit andererseits.

Ob in einer Branche oder im Hinblick auf bestimmte Tätigkeiten Wettbewerb herrscht, sagt die Verfassung nur ausnahmsweise. Regelmäßig bestimmt es sich aus einem Geflecht normativer Setzungen im einfachen Recht, aber auch im Gemeinschaftsrecht, den tatsächlichen technischen Möglichkeiten Privater, vor allem aber den wirtschaftlichen Rentabilitäten.

Angesichts dieser Schwierigkeiten bei der absoluten Abgrenzung der wirtschaftlichen Staatstätigkeit gegenüber der Privatwirtschaft schieben sich relative Garantien in den Vordergrund: Dann, *wenn* Wettbewerb herrscht, verlangen die Grundrechte die Wahrung der Wettbewerbsgleichheit. Durchbrechungen bedürfen der Rechtfertigung.

Dieser zweite Aspekt, in dem die verfassungsrechtlichen Vorgaben und das Beihilfenrecht gleichgerichtet wirken, entfaltet eine starke Prägekraft. Sie ist umso größer, je größer die Entfernung zwischen dem betroffenen Betrieb gewerblicher Art und dem Gläubiger der Umsatzsteuer – den Haushalten des Bundes und der Länder – ist. Die schlichte Überlegung, die Besteuerung öffentlicher Unternehmen sei ein Nullsummenspiel, greift rechtlich und faktisch meist zu kurz. Denn die den öffentlichen Unternehmen auferlegten steuerlichen Belastungen werden in der Regel nicht durch Zuschüsse aus den öffentlichen Haushalten der jeweiligen Trägerkörperschaft ausgeglichen.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich das Fehlen einer Konnexität von Steuerbelastung und Zuschussgewährung zumeist schon aus der – vielfach verfassungsrechtlich – garantierten Selbständigkeit der Haushaltswirtschaft der einzelnen Körperschaften und öffentlichen Betriebe: für Bund und Länder ausdrücklich aus Art. 109 Abs. 1 GG, für die Gemeinden aus Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG, für andere Selbstverwaltungskörperschaften implizit aus den für sie geltenden freiheitsrechtlichen Garantien, z. B. für die öffentlich-rechtlich verfassten Rundfunkanstalten aus Art. 5 Abs. 1 GG, für die Universitäten aus Art. 5 Abs. 3 GG, für die öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften aus Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 2 und Abs. 3 WRV usf.

Auf unterverfassungsrechtlicher Ebene setzen sich diese Selbstständigkeitsgarantien in § 26 BHO und den korrespondierenden Vorschriften der Landeshaushaltsordnungen¹⁷, in den Vorschriften des kommunalen Finanzrechts über die Stellung der Eigen- und Regiebetriebe¹⁸ sowie in den Gründungsstatuten der Sondervermögen fort.

In der politischen Wirklichkeit sind Kompensationen einer Besteuerung öffentlicher Unternehmen durch zusätzliche Zuweisungen aus den Haushalten von Bund und Ländern auf kommunaler Ebene besonders gering. Aber auch für Bundes- und Landesbetriebe verliert die Gewährung staatlicher Zuschüsse mit zunehmender personeller und organisatorischer Verselbständigung den Charakter eines Automatismus. Denn gerade wenn private Konkurrenten den Nachweis erbringen, dass gleichartige Betriebe auch ohne Zuschüsse rentabel wirtschaften können, muss die Geschäftsführung des öffentlichen Betriebs für den Nachweis der Zuschussbedürftigkeit regelmäßig hohe politische Hürden im Haushaltsressort und in den Parlamenten überwinden.

bb) Garantien finanzieller Eigenständigkeit

Mit dem organisationsrechtlichen Auseinanderklaffen vor allem kommunaler Betriebe als Steuerschuldner und der Haushalte von Bund und Ländern als Steuergläubiger ist zugleich ein zweiter Strang verfassungsrechtlicher Einwirkungen auf die Besteuerung der öffentlichen Hand angesprochen: Die genannten Garantien finanzieller Eigenständigkeit verbieten es Bund und Ländern, anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (oder auch einander) Steuern aufzuerlegen. Das gilt zwar nicht kategorisch; jede personen- und verbandsübergreifende Auferlegung von Steuern ist aber erhöht rechtfertigungsbedürftig. Der Fiskalzweck allein genügt hier nicht.

Die Kehrseite dieses Verschonungsanspruch ist, dass die Verfassung es den Selbstverwaltungskörperschaften grundsätzlich verbietet, einen „Finanzausgleich auf eigene Faust“ herbeizuführen¹⁹, indem sie sich durch eine Flucht ins Privatrecht (oder auch in einen Betrieb gewerblicher Art) einen Vorsteuerabzug verschaffen.

17 Exemplarisch: § 26 der LHOen von Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen sowie Art. 26 BayHO.

18 Exemplarisch: § 96 Abs. 2 GemO BW, Art. 88 BayGO, §§ 115 Abs. 4 und 127 HGO, §§ 97 Abs. 2 und 114 GO NW.

19 *Josef Isensee/Brigitte Knobbe-Keuk*, Sondervotum zum Bericht der Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts (BMT-Schriftenreihe Heft 40, 1988), 406.

c) Einfachrechtliche Ansatzpunkte

Sichtet man das Normmaterial auf der Ebene des einfachen Rechts, so geraten als **Rechtsquellen** für den deutschsprachigen Raum neben den Umsatzsteuergesetzen (in der Schweiz das Mehrwertsteuergesetz) für Deutschland und Österreich die Körperschaftsteuergesetze, für Teilbereiche aber auch die Gemeinnützigkeitsvorschriften der Abgabenordnungen in den Blick, auf die die Umsatzsteuergesetze verweisen.

Innerhalb des umsatzsteuerlichen Tatbestandsaufbaus ergeben sich dabei im Wesentlichen fünf Ansatzpunkte für Besonderheiten bei der Besteuerung der öffentlichen Hand. An erster Stelle ist das „steuerliche Personenrecht“²⁰ zu nennen, also der persönliche Tatbestand der Umsatzsteuer. Zweitens können sich auf der Ebene des Steuergegenstands Besonderheiten ergeben, etwa bei den Ortsregeln. Diese Besonderheiten sind bereits „umsatzscharf“. Gleiches gilt – drittens – für die sachlichen Steuerbefreiungen. Viertens finden sich gelegentlich Besonderheiten auf Ebene der Bemessungsgrundlage; einzugehen ist dabei vor allem auf die Behandlung von bezuschussten Leistungen, die die öffentliche Hand erbringt. Fünftens gibt es in bestimmten Fällen ermäßigte Steuersätze, etwa für gemeinnützige Betriebe gewerblicher Art.

Daneben lassen sich – sechstens – prozessuale Probleme ausmachen; hier hat namentlich die Frage nach dem Konkurrentenrechtsschutz große Aufmerksamkeit erfahren²¹. Auf diese Probleme ist im Folgenden nicht gesondert einzugehen. Zwar stellen sich die prozessualen Fragen des Konkurrentenschutzes zwar häufig im Zusammenhang mit Betrieben gewerblicher Art; sie sind aber keineswegs BgA-spezifisch, sondern haben auch dort Bedeutung, wo Unternehmen in Privatrechtsform handeln.

20 *Hermann-Wilfried Bayer*, Steuerlehre (1997), Rn. 457.

21 Hierzu speziell im Hinblick auf Betriebe gewerblicher Art: EuGH, Urt. v. 8.6.2006 – Rs. C-430/04, Slg. 2006, I- 4999– *Feuerbestattungsverein Halle e.V.*; BFH, Urt. v. 5.10.2006 – VII R 24/03, BStBl. II 2007, 243 m. Anm. *Peter Fischer*, jurisPR-SteuerR 6/2007 Anm. 1; *Jong-Su Park*, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand (2001); *Friedrich Klenk*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 60. Aufl. (September 2008), § 2 Rdnr. 234; umfassender *Brigitte Knobbe-Keuk*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht, BB 1982, 385 ff.; *Ingo van Lishaut*, Die Konkurrentenklage im Steuerrecht. Zugleich eine Untersuchung zum subjektiven öffentlichen Recht und zum funktionalen Schutzbereich der Grundrechte (1993); *Joachim Englisch*, Die negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht, StuW 2008, 43 ff.; *Ulrich Hufeld*, Das Recht des Konkurrenten auf Besteuerung der öffentlichen Hand, in: FS Rolf Stober (2008), S. 717 ff.; *Stefan Winheller/Christoph Klein*, Gleichheit im Unrecht? Über Konkurrentenklagen zur Steuerfreiheit – trotz materiell-rechtlicher Steuerpflicht?, DStZ 2008, 377 ff.; sowie grundlegend – auch zu den verfassungsrechtlichen Bezügen – *Peter M. Huber*, Konkurrentenschutz im Verwaltungsrecht (1991), S. 38, 134 f., 141 f., 369 ff., zur prozessualen Seite ebd. S. 397 ff.; und *Joachim Wieland*, Konkurrentenschutz in der neueren Rechtsprechung zum Wirtschaftsverwaltungsrecht, in: Verwaltung Bd. 32 (1999), S. 217 ff.

II. Öffentlich-rechtlich verfasste Unternehmen als Steuerpflichtige

Eine differenzierte rechtliche Einzelanalyse muss also zahlreiche Fragestellungen, Maßstabsnormen und Kriterien berücksichtigen. Im Zentrum des Interesses steht im Folgenden zunächst die umsatzsteuerliche Behandlung öffentlich-rechtlich verfasster Unternehmen im Hinblick auf ihre Ausgangsumsätze, also in ihrer Rolle als Steuerpflichtige im engeren Sinne. Als Untersuchungsraster dient dabei der soeben²² vorgestellte Katalog der fünf Ansatzpunkte.

1. Persönliche Steuerpflicht

Nach Art. 9 Abs. 1 der Systemrichtlinie ist steuerpflichtig, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt. Diese Voraussetzung kann an sich auch die öffentliche Hand erfüllen. Für sie schränkt Art. 13 Abs. 1 Satz 1 der Systemrichtlinie aber ein: Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Davon enthält Satz 2 dann eine Rückausnahme: Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten für diejenigen hoheitlichen Tätigkeiten oder Umsätze doch wieder als Steuerpflichtige, bei denen eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Der deutsche und der österreichische Gesetzgeber tragen diesen gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben durch eine Anknüpfung an das körperschaftsteuerliche Institut des Betriebs gewerblicher Art Rechnung. Demgegenüber bleiben das Gemeinnützigkeitsrecht der Abgabenordnung, die im Bereich der direkten Steuern daran anknüpfenden umfassenden persönlichen Befreiungen (z. B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG, § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. b ErbStG) und die Freigrenze des § 64 Abs. 3 AO für die persönliche Umsatzsteuerpflicht bedeutungslos²³; sie finden im geltenden Umsatzsteuerrecht keine Entsprechung²⁴.

Ein erheblicher Teil der Schwierigkeiten, von denen dieser Beitrag handelt, sind auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene bei der Bestimmung des „Steuerpflichtigen“, innerstaatlich in der Präzisierung des Begriffs des „Unternehmers“ und den Verweisungen des deutschen und des österreichischen UStG auf den körperschaftsteuerlichen Betrieb gewerblicher Art zu verorten. Diese Schwierigkeiten betreffen teilweise die Mikroebene, d. h. die Frage, ob ein Bündel homogener Tätigkeiten der öffentlichen Hand einen Betrieb gewerb-

22 Vorstehend I.3.c).

23 Zur Bedeutung des Gemeinnützigkeitsrechts für die Festsetzung des Steuersatzes unten II.5.a).

24 Statt aller Rainer Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2008), § 1 Rz. 36.

licher Art begründet²⁵, teilweise – auf der Makroebene – die Frage der Zusammenfassung mehrerer unterschiedlicher Tätigkeitsbündel zu einem Betrieb gewerblicher Art und/oder zu einer umsatzsteuerlichen Organschaft²⁶.

Im weltweiten Rechtsvergleich erscheint diese Aufladung des steuerlichen Personenrechts²⁷ keineswegs als zwingend. Eine Reihe außereuropäischer Staaten neigen dazu, die Probleme umsatzscharf zu lösen, also auf der Ebene des Steuergegenstands. Und selbst die Systemrichtlinie geht bei der Vorverlagerung des Sonderregimes für die öffentliche Hand in den persönlichen Tatbestand weniger weit als namentlich Deutschland und Österreich²⁸. In der Vorverlagerung liegt eine erhebliche Typisierung. Der Alles-oder-nichts-Ansatz findet – systemgerecht ausgestaltet – seine Rechtfertigung in der erheblichen Ersparnis von Zeit- und Personalaufwand in den betroffenen staatlichen und kommunalen Behörden.

a) Grundlagen: Die Kriterientrias von Rechtsform – Aufgabe – Wettbewerb

Art. 13 Abs. 1 i. V. m. Art. 9 Abs. 1 der Systemrichtlinie knüpft die Unternehmereigenschaft der öffentlich-rechtlich verfassten Betriebe nicht an ein einzelnes Kriterium, sondern an eine Kriterientrias aus der Rechtsform des Trägers, der Aufgabe des Betriebs und seiner Position im Wettbewerb mit privaten Unternehmen. Dieses Stufenverhältnis aus rechtsform-, aufgaben- und wettbewerbsbezogenen Merkmalen bildet historisch den Kompromiss zwischen zwei monistischen Anknüpfungen:

- einerseits einer Anknüpfung allein an die Rechtsform (also einer grundsätzlichen Nichtsteuerbarkeit aller Umsätze juristischer Personen des öffentlichen Rechts, wie die 2. EWG-RL sie vorgesehen hatte),
- andererseits einer Anknüpfung allein an die wirtschaftliche Tätigkeit (also eine grundsätzliche Steuerbarkeit aller Umsätze im Bereich der Leistungserwaltung, wie die Kommission sie im Vorfeld der 6. RL favorisiert hatte)²⁹.

aa) Maßgeblichkeit der Rechtsform

Die zentrale gemeinschaftsrechtliche Vorgabe liegt im ersten Kriterium, der Rechtsform³⁰. Wenn die öffentliche Hand Unternehmen in Privatrechtsform

25 Unten II.1.a)-f).

26 Unten II.1.g).

27 *Hermann-Wilfried Bayer*, Steuerlehre (1998), Rn. 457.

28 Dazu unten IV.

29 Vgl. die Schlussanträge von Generalanwalt *Mischo* v. 15.3.1989, verb. Rs. 231/87 und 129/88, Slg. 1989, I-3233 – *Carpaneto I; Terra/Kajus*, A Guide to the European VAT Directives, Part 3, sub 4.9.2.

30 Art. 4 Abs. 5 der 6. MwStRL, jetzt – weitgehend gleichlautend – Art. 13 Abs. 1 Satz 1 MwStSystemRL. Sehr klar EuGH, Urt. v. 26.3.1987 – Rs. 235/85, Slg. 1987, I-1471 – *Kommission/Niederlande*, Tz. 20.

betreibt, ergibt sich daraus nahezu automatisch eine Umsatzsteuerpflicht. Das gilt selbst dann, wenn die Handlungsform dieser Unternehmen wiederum öffentlich-rechtlich ist, weil eine Beleihung stattgefunden hat³¹. Die genuin öffentlich-rechtlich verfassten Körperschaften und Vermögensmassen unterliegen dagegen dem differenzierten Regelwerk von Art. 13 MwStSystemRL³². Grundsätzlich müssen sie deshalb ihre Ausgangsumsätze nicht der Umsatzsteuer unterwerfen, kommen aber auch nicht in den Genuss des Vorsteuerabzugs.

Die Umsatzsteuer ist also nicht rechtsformneutral. Welche Funktion hat diese Anknüpfung schon an die Rechtsform? Ist es gerechtfertigt, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber den Mitgliedstaaten den genauen Blick auf das Wesen des einzelnen Umsatzes verbietet und sie das Steuerpersonenrecht in dieser Weise auflädt? In der Tat liegt in dieser Anknüpfung auf Stausebene, also an ein unveränderliches, in der Zeit stabiles Merkmal der juristischen Person, eine ganz erhebliche Pauschalierung. Sie dient der Ausfilterung von Leistungen, die staatstypisch sind, bereits auf Stausebene. Für die Umsätze der öffentlich-rechtlich verfassten Personen ist die Regelung zwar nicht das letzte Wort, wohl aber für die Umsätze der Beliehenen³³. Hier zeigen sich erste Verwerfungen, die mit der personenrechtlichen Anknüpfung zwingend verbunden sind.

Als rechtspolitische Alternative kommt eine umfassende Einbeziehung auch der öffentlichen Hand in die persönliche Steuerpflicht in Betracht. Diese Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen könnte durch die Ausfilterung staatstypischer Einzelleistungen aus dem Umsatzbegriff partiell korrigiert und neutralisiert werden. Teilweise entfaltet dabei schon das – auch im EG-Recht enthaltene – Erfordernis des Leistungsaustauschs die erforderliche Filterfunktion. Selbst wenn man also die öffentliche Hand nicht schon als solche aus der persönlichen Umsatzsteuerpflicht ausklammert, kommt es nicht zur Steuerbarkeit verlorener Zuschüsse (sei es im Bereich der Sozialhil-

31 EuGH, Urt. v. 25.7.1991 – Rs. C-202/90, Slg. 1991, I-4247– *Ayuntamiento de Sevilla v. Recaudadores de Tributos de la Zonas Primera y Segunda*, Tz. 19. De lege lata ist daher die Auffassung der LFD Thüringen (Schreiben v. 9.5.2006, S 7106 A – 25 – A 3.13, ZKF 2007, 16 = NWB DokID SAAAB-91127) verfehlt, nach der öffentlich bestellte Vermessungsingenieure nicht unternehmerisch handeln, soweit sie an der Führung des Liegenschaftskatasters mitwirken und Auszüge oder Auskünfte daraus erteilen. – Zu weiteren Besonderheiten, vor allem dem Problem der Organshaft mit einer Eigengesellschaft als Organgesellschaft und einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Organträger, s. erst unten II.1.g)cc).

32 Dazu im Einzelnen unten b).

33 Zum Problemumfeld ausführlich *Hans-Joachim David*, Umsatzsteuerpflicht so genannter Drittbeauftragter, Beliehener und öffentlich-rechtlicher Aufgabenträger, UR 2000, 357 ff. (361); und *H.-P. Lange/Spils ad Wilken*, Kann der beliehene Unternehmer hoheitlich tätig sein?, UR 2006, 7 ff.

fe, sei es im Bereich von Wirtschafts- oder Kulturförderung), denn ihnen steht kein Entgelt gegenüber, keine konkrete Gegenleistung.

Allerdings verbleibt immer noch ein breiter Bereich, für den es neuer Filter bedarf. Dieser Bereich betrifft sämtliche gebühren- oder beitragsfinanzierten staatlichen Leistungen, reicht also vom Erlass begünstigender Verwaltungsakte über die klassische Daseinsvorsorge bis zur Sozialversicherung. Staaten, die den Grundsatz der Freistellung der öffentlichen Hand nicht in dieser Breite kennen (Japan, Neuseeland, Südafrika), verwenden deshalb auf der Ebene der einzelnen Umsätze weitere begrenzende Tatbestände, die vor allem an das Kriterium einer Behinderung oder Verhinderung privater Wettbewerber anknüpfen. Diese umsatzscharfen Sekundärfilter werfen dann aber ihrerseits neue Abgrenzungsprobleme auf.

Vorläufig – im Sinne einer kleinen Lösung – erscheint daher *de lege ferenda*³⁴ eher eine Ausdehnung der persönlichen Steuerverschonung auf die Beliehenen als sinnvoll. Sie belässt den betroffenen staatlichen und kommunalen Behörden den eingangs skizzierten Vereinfachungsvorteil. Ihm gegenüber fallen Einnahmeausfälle und der geringe bürokratische Aufwand, der dem Beliehenen durch das Erfordernis einer Unterscheidung zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätzen entsteht, nicht gravierend ins Gewicht.

bb) Maßgeblichkeit der Aufgabe

Auf der zweiten Stufe der Trias spielt eine Rolle, ob die öffentliche Hand Tätigkeiten ausübt oder Umsätze bewirkt, die ihr „im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“³⁵. An dieser Formulierung ist zweierlei bemerkenswert. Erstens der schillernde Tatbestand: Der EuGH knüpft hier strikt an die Handlungsform, also an das öffentlich-rechtliche Handeln (das Handeln als „öffentliche Gewalt“, als *autorités publiques* oder *public authorities*) an. Das ist m. E. keineswegs zwingend, auch die mitgliedstaatliche Rechtsanwendungspraxis ist uneinheitlich. Und mit dem Wort „obliegen“ schimmert auch sprachlich neben der Handlungsform die Aufgabe durch. Bemerkenswert ist zweitens die Rechtsfolge: Mit dem Wort „soweit“ verlässt sie bereits das Steuerpersonenrecht und setzt auf der Ebene des einzelnen Umsatzes oder jedenfalls einzelner Umsatzarten an.

Wenn man diese Vorgaben gleichwohl akzeptiert, zeigen sich Mängel bei der Umsetzung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in das deutsche Umsatzsteuerrecht. Auf Tatbestandsseite knüpft § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG nicht an die Handlungsform, sondern – rechtspolitisch an sich viel überzeugender – an die Eigentümlichkeit der Tätigkeit, also an die Staatsaufgabe an: Der BFH verwendet die Formel, die Tätigkeit müsse der öffentlichen Hand „eigen-

34 Das geltende Recht lässt sie m. E. nicht zu; s. oben Fn. 31.

35 Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL.

tümlich und vorbehalten“ sein³⁶ und konkretisiert sie, indem er dieses Erfordernis dann annimmt, wenn „spezifisch öffentlich-rechtlich[e] Aufgaben [erfüllt werden], die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind, staatlichen Zwecken dienen und zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist“³⁷.

Auf Rechtsfolgenseite ist § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG nicht umsatzscharf formuliert, sondern – wie auch § 4 Abs. 1 KStG – statusbezogen. Das ergibt sich aus den Worten „Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht ...“ und „überwiegend“ in § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG. Auch hier spricht rechtspolitisch manches für die deutsche Lösung; sie lässt aber die gemeinschaftsrechtlich geforderte Umsatzschärfe vermissen.

c) Maßgeblichkeit des Kriteriums „Wettbewerb“

Das dritte Element ist das Kriterium „Wettbewerb“, das als Tatbestandsmerkmal (Rückausnahme vom Hoheitsbetrieb³⁸), darüber hinaus aber auch allgemein³⁹ als ein auslegungsleitender Belang zentrale Bedeutung für die Steuerpflicht der öffentlichen Hand hat. Es dient dazu, dass die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand ebenso belastet wird wie gleiche Tätigkeiten, wenn sie von privaten Unternehmen erbracht werden, die mit der öffentlichen Hand insoweit in einem Wettbewerb stehen⁴⁰. Das Wettbewerbskriterium ist in doppelter Hinsicht von großem Interesse.

Methodisch ist bemerkenswert, dass dieses Kriterium für das Steuerrecht⁴¹ auf außersteuerliche Wertungen und Erkenntnisse verweist. Anknüpfen lässt sich an das Kartellrecht⁴² und/oder das Wettbewerbsrecht des UWG, das heißt mittelbar immer auch an ökonomische Erkenntnisse. Juristisch ist inte-

36 Aus der Rechtsprechung des Fünften Senats s. etwa BFH, Urt. v. 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410; aus der Rechtsprechung des Ersten Senats BFH, Urt. v. 25.1.2005 – I R 63/03, BFHE 209, 195 = BStBl. II 2005, 501; Urt. v. 7.11.2007 – I R 52/06, BFH/NV 2008, 888; und Urt. v. 29.10.2008 – I R 51/07, BFH/NV 2009, 308. Zu den historischen Wurzeln dieser Rechtsprechung im Allgemeinen Verwaltungsrecht *Hans-Friedrich Lange*, (oben Fn. 2), 5. Vgl. außerdem die Hinweise in: BFHE 87, 228 (229); BFHE 138, 260 (263); BFHE 154, 192 (194 f.); BFHE 158, 177 (180 f.); BFHE 161, 46 (47); BFHE 177, 534 (538); BFHE 181, 322 (324); *Althoefer*, in: FS Ludwig Schmidt (1993), S. 677 (681 ff.); *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. (2008), § 11 Rdnr. 28.

37 So zuletzt BFH, Urt. v. 7.11.2007 – I R 52/06, BStBl. II 2009, 248; und Urt. v. 29.10.2008 – I R 51/07, BFH/NV 2009, 308.

38 Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL; innerstaatlich § 4 Abs. 5 KStG und § 2 Abs. 5 öKStG.

39 Nämlich bereits auf der Stufe von § 4 Abs. 1 KStG; dazu s. unten II.1.d).

40 *Wolfgang Jakob*, Umsatzsteuer, 3. Aufl. (2005), Rdnr. 156 m. w. N. in Fn. 62; *Eduard Forster*, UR 1996, 73 (74); *Hans-Joachim David*, UR 2000, 357 (363).

41 Wegen Art. 87 EG auch für das Recht der direkten Steuern, also den § 4 KStG in genuin körperschaftsteuerlichem Kontext.

42 So *Eduard Forster*, UR 1996, 73, 78 ff.; *Friedrich Klenk*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 60. Aufl. (September 2008), § 2 Rdnr. 231.

ressant, dass das Steuerrecht damit einen doppelten Schutzzweck importiert: Wie das UWG schützt es nämlich nicht nur die Partikularinteressen subjektiv betroffener Mitbewerber, sondern zugleich die Integrität des Wettbewerbs im objektiven Sinne. Gerade der letztgenannte Aspekt ist maßgeblich für die Beantwortung der Frage, für welche Seite (welche Partei) dieses Ziel eigentlich streitet – nur zu Gunsten privater Konkurrenten oder (etwa bei einem Überschuss der Vorsteuer über die Steuer auf Ausgangsumsätze) auch zu Gunsten des öffentlichen Unternehmens selber? Im Fall *Salix* hat der EuGH diese Frage nun auf Vorlage des Fünften Senats des BFH m. E. überzeugend zu Gunsten des Hoheitsbetriebs und damit der Integrität des Wettbewerbs im objektiven Sinne entschieden⁴³.

b) Technik und Systematik der Unternehmerdefinition

Nach diesen ersten inhaltlichen Orientierungen bedürfen Technik und Methodik der deutschen Unternehmerdefinition einer näheren Analyse. Nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG sind die juristischen Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig, nur insoweit sind sie „Unternehmer“. Diesen Grundtatbestand ergänzt § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG um eine katalogartige Aufzählung weiterer Tätigkeiten: der Erfüllung notarieller Kernaufgaben durch Notare und Ratschreiber in Baden-Württemberg (Nr. 2), die Abgabe und Reparatur von Brillen und Brillenteilen durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung (Nr. 3), die Leistungen der Vermessungs- und Katasterbehörden bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Landesvermessung und des Liegenschaftskatasters mit Ausnahme der Amtshilfe (Nr. 4) sowie die Tätigkeit der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung, soweit Aufgaben der Marktordnung, der Vorratshaltung und der Nahrungsmittelhilfe wahrgenommen werden (Nr. 5).

Blendet man die Einzelfragen zu diesen Sondertatbeständen aus⁴⁴, verdienen vor allem zwei Gesichtspunkte besondere Hervorhebung: einerseits das Verhältnis von § 2 Abs. 3 zum Grundtatbestand des § 2 Abs. 1 UStG (aa.), andererseits der Streit um Sonderauslegungen von § 4 KStG für Zwecke der Umsatzsteuer (bb.).

aa) Verhältnis von § 2 Abs. 3 zu § 2 Abs. 1 UStG

Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn ist niemand, der nicht die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG erfüllt. Die Sonderregelung zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts in § 2 Abs. 3 UStG ändert

43 EuGH. Urt. v. 4.6.2009 – Rs. C-102/08 – *Salix*, Tz. 59 ff.; s. zuvor BFH, Beschl. v. 20.12.2007 – VR 70/05, BStBl. II 2008, 454 = BFH/NV 2008.

44 Zu ihnen im Einzelnen *Holger Stadie*, in: Rau/Dürwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 783, 1058 ff.

daran nichts; insbesondere bildet sie keinen Alternativtatbestand zur allgemeinen Unternehmerdefinition in Abs. 1. Das Verhältnis von § 2 Abs. 3 zu § 2 Abs. 1 UStG ist vielmehr dadurch geprägt, dass der Grundtatbestand des Abs. 1 in jedem Fall erfüllt sein muss. Parallel zu § 2 Abs. 2, der eine Zubringerfunktion für das Tatbestandsmerkmal „selbständig“ hat, konkretisiert Abs. 3 das Kombinationsmerkmal „gewerblich oder beruflich“ und fungiert damit als Einengung der Steuerpflicht für den Fall öffentlich-rechtlich verfasster Unternehmensträger über den Normalfall des Abs. 1 hinaus⁴⁵.

Mit dieser Festlegung auf eine vollumfängliche Anwendbarkeit von § 2 Abs. 1 UStG auch auf öffentliche Unternehmen wird deren Umsatzsteuerpflicht nun nicht nur von den – ohnehin meist erfüllten – Kriterien von Selbständigkeit und Nachhaltigkeit abhängig gemacht. Bei richtlinienkonformer Auslegung ist zusätzlich erforderlich, dass die Person einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht⁴⁶, wie es übrigens § 2 Abs. 1 öKStG ausdrücklich vorsieht, wenn es von „wirtschaftlich selbständig“ spricht.

Damit werden nach richtiger, auch historisch gut belegter Auffassung die meisten Fälle echter Hoheitsbetriebe bereits a limine ausgeschlossen, nämlich schon auf der Ebene von Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL bzw. § 2 Abs. 1 des österreichischen und des deutschen UStG. Auch die Verwendung des Wortes „überwiegend“ im deutschen innerstaatlichen Recht zeigt, dass sich die Hoheitsbetriebsklauseln in Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL und § 2 Abs. 5 öKStG bzw. § 4 Abs. 4 dKStG von vornherein nur auf gemischte Betriebe beziehen.

bb) Sonderauslegungen von § 4 KStG für Zwecke der Umsatzsteuer?

Unklar ist aber für Deutschland nach wie vor das Verhältnis von § 2 Abs. 3 UStG zu der steuerartübergreifenden Bestimmung des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ in § 4 KStG. § 2 Abs. 3 UStG verweist ausdrücklich auf diese Begriffsbestimmung. Daran ist vielfache rechtspolitische Kritik geübt worden⁴⁷. Sie beruht auf der These, die dem Umsatzsteuerrecht zugrunde

45 *Eduard Forster*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Harmonisierung eines europäischen Mehrwertsteuersystems (1997), S. 97; *Hans-Friedrich Lange*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, 1 (3 ff.); *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 (832); *Rainer Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand (2002), S. 163; *Friedrich Klenk*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 60. Aufl. (September 2008), § 2 Rdnr. 230.

46 Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL. Ebenso bereits zu Art. 4 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie 77/388/EWG BFH, Urt. v. 12.12.1996 – VR 23/93, BFHE 182, 388 = BStBl. II 1997, 368; Urt. v. 28.10.2004 – VR 19/04, BFH/NV 2005, 725; Urt. v. 11.4.2008 – VR 10/07, BFHE 221, 456.

47 *Wolfgang Jakob*, Umsatzsteuer, 3. Aufl. (2005), Rdnr. 156 („nicht glücklich“); *Friedrich Klenk*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 60. Aufl. (September 2008), § 2

liegende Belastungsentscheidung („das Besteuerungsziel“⁴⁸) und namentlich die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben erforderten eine vom Körperschaftsteuerrecht eigenständige Begriffsbildung⁴⁹. In diesem Verselbständigungspostulat lässt sich gut die allgemeine Entwicklung einer Emanzipation der Umsatzsteuer von der Körperschaft- und Gewerbesteuer⁵⁰ beobachten, die vor allem auf der Ebene der Rechtsanwendung allenthalben erkennbar ist⁵¹.

In der Sache wäre die Forderung nach einer Verselbständigung zweifellos richtig, wenn nur das Umsatzsteuerrecht gemeinschaftsrechtskonform auszulegen wäre, nicht auch das Körperschaftsteuerrecht und speziell die Regelungen des § 4 KStG. Genau hier ist es aber – sichtbar seit der Verschärfung der Beihilfenkontrolle durch die EG-Kommission auf dem Gebiet der direkten Steuern ab dem Jahr 2001⁵² – inzwischen zu tektonischen Verschiebungen gekommen. Heute haben auch für Zuschnitt und Behandlung des körperschaftsteuerlichen Betriebs gewerblicher Art die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, namentlich die Vorgaben des Beihilfenrechts (Art. 87 EG), klare Konturen gewonnen. Im Wege der gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung prägen sie auch die Auslegung des § 4 KStG in genuin körperschaftsteuerlichen Fällen. Natürlich ist das Beihilfenrecht weniger konkret als die Vorgaben des Art. 13 MwStSystRL. Beide Maßstabnormen sind aber teleologisch gleichgerichtet: Sie zielen auf die Vermeidung steuerlicher Wettbewerbsverzerrungen ab, schützen dabei objektiv die Integrität des Wettbewerbs, subjektiv die Marktchancen der privaten Konkurrenten und reflex-

Rdnr. 231 („widerspricht [...] dem Gemeinschaftsrecht und der dazu ergangenen Rechtsprechung“).

48 Wolfgang Jakob, Umsatzsteuer, 3. Aufl. (2005), Rdnr. 156.

49 Ausführlich Wolfram Birkenfeld, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, I Rn. 255; Eduard Forster, Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Harmonisierung eines europäischen Mehrwertsteuersystems (1997), S. 131; Wilfried Wagner, Umsatzsteuer und öffentliche Hand, in: Lothar Woerner (Hrsg.), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, DStJG Bd. 13 (1990), S. 59 ff. (72); Roman Seer/Volker Wendt, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 ff. (829 ff.); sowie die Nachweise oben Fn. 47.

50 Dazu mit weiteren Beispielen Rainer Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2008), § 7 Rz. 108.

51 Zu den faktischen Gründen für diese Entwicklung zählt nicht zuletzt ein zunehmendes Auseinanderklaffen der Zuständigkeiten. Dies gilt gleichermaßen für die Finanzbehörden, die Finanzgerichte und den BFH (Rainer Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2008), § 7 Rz. 108).

52 Pressemitteilung der EG-Kommission v. 11.7.2001, IP/01/982; vgl. zuvor die Mitteilung der Kommission zur Unternehmensbesteuerung v. 10.12.1998, ABl. EG 1998 C 384/3, Rn. 37; und den nachfolgenden Bericht der Kommission über die Umsetzung dieser Mitteilung v. 9.2.2004, C (2004) 434. Zum Ganzen m. w. N. Markus Birkenmaier, Die Vorgaben der Beihilfevorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung (2007), S. 83 f.

artig darüber hinaus auch die Interessen der Verbraucher (denen erspart bleibt, was *Albert Hensel* die „Schlampereispanne“ genannt hat⁵³).

Insofern erscheint die Verweisung des Umsatzsteuerrechts auf § 4 KStG – von Einzelheiten abgesehen – jedenfalls heute nicht mehr als grundsätzlich verfehlt; das Umsatzsteuerrecht ist der Körperschaftsteuer in der Bestimmtheit seiner Begriffsbildung nur um einige Jahre voraus. Man könnte von einer Leit- und Schärfungsfunktion des Umsatzsteuerrechts für das Recht der Körperschaftsteuer sprechen⁵⁴.

Innerstaatlich wäre de lege ferenda sogar zu überlegen, ob man nicht noch weiter vereinheitlicht und die Bestimmung des Betriebs gewerblicher Art mit einem – modifizierten – § 14 AO zusammenführt. Regelungstechnisch könnte die Einbeziehung oder Ausklammerung der bloßen Vermögensverwaltung dabei den Einzelsteuergesetzen überlassen bleiben⁵⁵.

c) *Das Kriterium „sich wirtschaftlich herausheben“*

Sodann verlangen das österreichische und das deutsche Recht, dass sich die Einrichtung innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt⁵⁶. Dieses Kriterium findet im Gemeinschaftsrecht zwar keine ausdrückliche Entsprechung; insbesondere ist es nicht exakt mit den beiden de-minimis-Vorbehalten in Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 und 3 („größere Wettbewerbsverzerrungen“ bzw. „Umfang [der] Tätigkeiten nicht unbedeutend“) identisch. Daher wird es – ebenso wie der Begriff der „Einrichtung“ selber – von der Finanzverwaltung mit guten Gründen restriktiv ausgelegt. Nicht erforderlich sei, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbständigten Abteilung ausgeübt werde; sie könne auch innerhalb des allgemeinen Betriebs miterledigt werden⁵⁷.

Dass aber untergeordnete gewerbliche Nebentätigkeiten einer im Kern nicht steuerbaren Tätigkeit nicht als eigene Betriebe gewerblicher Art anzusehen sein müssen, wenn schon wegen ihrer geringen Größe nicht denkbar ist, dass sie Einfluss auf ein Wettbewerbsgeschehen am allgemeinen Markt haben, erscheint evident; hier besteht kein Bedürfnis für eine Belastung der Aus-

53 *Albert Hensel*, Grundsätzliches zur Frage der Besteuerung öffentlicher Betriebe, *StuW* 1930, Sp. 873 (880).

54 Die Einheitsthese kann verfahrensrechtliche Auswirkungen haben. Wenn man ihr materiellrechtlich folgt, spricht manches dafür, der Körperschaft sodann auch eine Handhabe gegen unterschiedliche Einstufungen für Zwecke der Körperschaftsteuer einerseits und der Umsatzsteuer andererseits zu geben. Dabei ist insbesondere an eine Anwendung von § 174 AO zu denken. So grundsätzlich *Friedrich Klenk*, in: *Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer*, 60. Aufl. (September 2008), § 2 Rdnr. 230; a. A. *Holger Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter, UStG*, § 2 Anm. 847.

55 Zu den dort bestehenden Unterschieden s. unten e).

56 § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 2 Abs. 1 öKStG.

57 R 6 Abs. 2 Satz 1 KStR 2006.

gangsumsätze mit Umsatzsteuer. Insofern ist das Kriterium des Sich-wirtschaftlich-Heraushebens nicht von vornherein gemeinschaftsrechtswidrig.

Auch die widerlegliche Vermutung der Körperschaftsteuerrichtlinien, nach der die Schwelle zum Sich-Herausheben überschritten ist, wenn der Umsatz aus der betroffenen Betätigung i. S. d. § 1 Abs. 1 UStG den Schwellenwert von 30.678 Euro im Kalenderjahr nachhaltig übersteigt⁵⁸, ist der Größenordnung nach sachgerecht⁵⁹ und durch den Vereinfachungszweck gerechtfertigt. Mit dieser Größenordnung hält sich der bisherige Schwellenwert innerhalb des beihilfenrechtlichen De-minimis-Bereichs.

Er bedarf aber einer Verankerung im Gesetz. Dabei erleichtert ein einprägsamer und steuerartenübergreifend einheitlicher Orientierungspunkt dem Steuerpflichtigen die Erfüllung seiner steuerrechtlichen Nebenpflichten (vor allem der Erklärungsspflichten). Deshalb empfiehlt sich die Wiedereinführung eines für das Umsatzsteuerrecht und das gesamte Körperschaftsteuerrecht einschließlich des Gemeinnützigkeitsrechts einheitlichen Schwellenwerts. Dafür bietet sich wiederum § 14 AO als *sedes materiae* an⁶⁰. Würde man den rückwirkend zum 1.1.2007⁶¹ von 30.678 Euro auf 35.000 Euro angehobenen gemeinnützigkeitsrechtlichen Schwellenwert aus § 64 Abs. 3 AO künftig einheitlich in § 14 AO verankern, könnten §§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG und § 2 Abs. 3 UStG hierauf verweisen.

Zu verlangen ist aber eine Anknüpfung an die Vorjahreswerte, evtl. ergänzt um ein prognostisches Element für das laufende Jahr. Nur kann das Gesetz – nach dem Vorbild anderer umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften⁶² – dem Steuerpflichtigen schon zu Beginn des Kalenderjahres die für das Ausstellen der Rechnungen erforderliche Rechtssicherheit geben⁶³.

d) Das Kriterium der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG)

Oben wurde bereits auf die Zentralfunktion des Kriteriums einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG) hingewiesen⁶⁴. Im genuin körperschaftsteuerlichen Kontext neigt die Verwaltung hier zu einer Ankopplung an den Gewerbebetriebsbegriff des § 15 Abs. 1 und 2 EStG⁶⁵. Für die

58 R 6 Abs. 5 KStR 2006. Zu den Ausnahmen s. außerdem *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 884 f.

59 Anders die h.M.; vgl. statt aller *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 882; und *Werner Widmann*, Vollzugsdefizite und Vollzugslasten im Umsatzsteuerrecht (in diesem Band).

60 S. bereits oben b).bb).

61 Durch Art. 5 Nr. 4 des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007, BGBl. I 2007, 2332.

62 Etwa § 18a Abs. 6 Nr. 1 und 2 UStG.

63 Hierzu i.E. *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 887.

64 Oben II.1.b)aa). mit Fn. 46.

65 R 6 KStR 2006.

Umsatzsteuer läge darin eine Engführung; zu ergänzen ist das gesamte Spektrum von Tätigkeiten, die einkommensteuerrechtlich unter § 18 EStG fallen⁶⁶. Speziell im Hinblick auf die wirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand ist hier aber ein Gesichtspunkt zu ergänzen: Für die Feststellung, ob eine Tätigkeit „wirtschaftlich“ ist, genügt nicht bereits die Existenz eines konkreten oder abstrakten Entgelts (in welcher Form auch immer). Schon verfassungsrechtlich, jedenfalls aber gemeinschaftsrechtlich ist auch für das Merkmal „wirtschaftliche Tätigkeit“ eine Auslegung geboten, die an die Existenz aktuellen oder potenziellen Wettbewerbs anknüpft⁶⁷.

e) Vermögensverwaltung

Die Vermögensverwaltung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts begründet aus Sicht des Körperschaftsteuerrechts für sich genommen keinen Betrieb gewerblicher Art⁶⁸. Dafür gibt es im Wesentlichen zwei Argumente⁶⁹. Gegen die Einordnung der Vermögensverwaltung spricht zunächst der Gleichklang des Körperschaftsteuerrechts mit § 14 AO. Der dort definierte wirtschaftliche Geschäftsbetrieb hat – auch historisch – eine Leitfunktion für den Begriff des Betriebs gewerblicher Art⁷⁰. Vor allem aber ergibt sich der Ausschluss der Vermögensverwaltung aus der Formulierung des § 4 Abs. 4 KStG („Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs“). Aus dieser Fiktion wird gefolgert, dass die (Betriebs-)Verpachtung nicht von sich aus, also nicht schon ontologisch die Voraussetzungen erfüllt, die § 4 Abs. 1 KStG an das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art stellt⁷¹. Körperschaftsteuerlich ist die Ausklammerung der Vermögensverwaltung aus dem Kreis der Aktivitäten, die einen Betrieb gewerblicher Art begründen könnten, überzeugend und richtig.

Sehr fraglich sind dagegen die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen einer Vermögensverwaltung⁷². Im deutschen Schrifttum ist zunächst nahezu einhellig angenommen worden, nach Maßgabe des Gemeinschaftsrechts begründe die Vermögensverwaltung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts durchaus einen umsatzsteuerlichen Betrieb gewerblicher Art: Denn Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie bzw. Art. 9 Abs. 1 Satz 3 der

66 Vgl. *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 855 ff.

67 Dazu näher oben II.1.a)cc).

68 BFH, Beschl. v. 20.12.2007 – VR 70/05, BStBl. II 2008, 454 = BFH/NV 2008, 719 – *Salix*; *Heger*, in: Gosch, KStG, § 4 KStG Rdnr. 50; *Sauter/Bollweg*, in: Erle/Sauter, KStG, § 4 KStG Rdnr. 13; jeweils m. w. N.

69 Vgl. exemplarisch BFH, Beschl. v. 20.12.2007 – VR 70/05, BStBl. II 2008, 454 = BFH/NV 2008, 719 – *Salix*.

70 In diesem Sinne wohl *Sauter/Bollweg*, in: Erle/Sauter, KStG, § 4 KStG Rdnr. 13; und *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 ff. (831) mit Fn. 64.

71 Dafür *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 861.

72 Hierzu *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 860 ff., 818 ff.

MwStSystRL⁷³ beziehen ausdrücklich die „Nutzung von körperlichen und nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“ und damit den Bereich der Vermögensverwaltung in die Unternehmer-tätigkeit ein.

Der EuGH lässt demgegenüber aber immer wieder die Tendenz erkennen, die rein passiven, auf gleichartige Einzelwirtschaftsgüter (vor allem Immobilien) beschränkten und für die juristische Person des öffentlichen Rechts nicht mit nennenswertem Personalaufwand verbundenen Vermögensver-waltungsgeschäfte (Nutzungsüberlassungen, Veräußerungen) schon im Ansatz aus dem Bereich unternehmerischer Aktivitäten auszuklammern. Diese restriktive Rechtsprechung knüpft – wie auch im Bereich der privaten Vermögensverwaltung⁷⁴ – primär daran, dass es mangels größerer Aktivi-täten an einer wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. d. Richtlinien fehle⁷⁵; dabei scheint der Gerichtshof das Bild einer „bloßen Vermögensverwaltung“ sogar als – ungeschriebenes – Negativmerkmal anzusehen⁷⁶. Teilweise (so vor allem im Fall der *Marktgemeinde Welden* und nunmehr im Fall *Salix*⁷⁷) stützt sich der Gerichtshof – auf einer zweiten Stufe – darauf, dass Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der 6. EG-Richtlinie (heute Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL) den Mitgliedsstaaten eine Regelung erlaubt, nach der auch die in den Art. 13 und 28 der 6. EG-Richtlinie (heute Art. 132, 111 ff. MwStSystRL) aufgeführten steuerfreien Tätigkeiten bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Tätigkeiten behandelt werden können, die diesen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen und damit nichtunternehmerischen Charakter

73 Friedrich Klenk, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 60. Aufl. (September 2008), § 2 Rdnr. 232; BFH, Beschl. v. 20.12.2007 – VR 70/05, BStBl. II 2008, 454 = BFH/NV 2008, 719 – *Salix*. Ebenso zuvor Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der 6. EG-Richtlinie.

74 Hierzu exemplarisch EuGH, Urt. v. 20.6.1991 – Rs. C-60/90, Slg. 1991, I-3111– *Polysar Investments Netherlands*, Tz. 13 (Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen durch eine Holdinggesellschaft keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, wenn die Holding nicht unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung der Gesellschaft eingreift); Urt. v. 22.6.1993 – Rs. C-333/91, Slg. 1993, I-3513– *Sofitam*, Tz. 12 (Halten einer Kapitalgesellschafts-beteiligung und Bezug von Dividenden); Urt. v. 20.6.1996 – Rs. C-155/94, Slg. 1996, I-3013– *Wellcome Trust*, Tz. 35 (Umschichtung von Aktien und anderen Wertpapieren eines gemeinnützigen Trusts durch einen Treuhänder).

75 So zu Art. 4 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie: EuGH, Urt. v. 6.2.1997 – Rs. C-80/95, Slg. 1997, I-745 = UR 1997, 261 ff. – *Harnas & Helm CV* (Erwerb und Halten von Schuldverschreibungen); s. hierzu auch *Gerd Scholten*, VAT: Bondholding Not an Economic Activity, Intertax 1997, 361 f.; und *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 ff. (831).

76 So namentlich im Urt. v. 6.2.1997 – Rs. C-80/95, Slg. 1997, I-745 = UR 1997, 261 ff. – *Harnas & Helm CV*, Tz. 18.

77 EuGH, Urt. v. 6.2.1997 – Rs. C-247/95, Slg. 1997, I-779 – *Marktgemeinde Welden* (Errichtung und anschließende Verpachtung einer leeren Gaststätte); und v. 4.6.2009 – Rs. C-102/08 (www.curia.eu) – *Salix*, Tz. 32 ff. (Gebäudeanmietung und partielle langfristige Untervermietung).

haben⁷⁸. Diese Zurückhaltung des Gerichtshofs entschärft das Problem der Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand erheblich, aber nicht vollständig⁷⁹. Nach *Salix* ist es Sache der mitgliedstaatlichen Steuergesetzgeber, den Tatbestand des Hoheitsbetriebs – gerade im Hinblick auf die passive, d. h. vermögensverwaltende Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nähere Konturen zu geben.

f) Hoheitsbetriebe

Keine Betriebe gewerblicher Art sind diejenigen Betriebe der öffentlichen Hand, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe; § 4 Abs. 5 KStG). Der „Hoheitsbetrieb“ ist allerdings ein Bewegungsbegriff. Ob traditionelle Qualifikationen von Betrieben gewerblicher Art als „Hoheitsbetriebe“ auf Dauer richtig bleiben, hängt maßgeblich von dem Umfeld und damit auch dem normativen Kontext ab, in dem diese Betriebe gewerblicher Art stehen. So ist etwa die vom BFH im Jahr 1976 als richtig erkannte Auffassung, die öffentlich-rechtlichen Träger der Sozialversicherung würden in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig⁸⁰, die sich immer noch in den Körperschaftsteuerrichtlinien findet⁸¹, heute angesichts einer erheblichen Zunahme von Wettbewerb zwischen den Krankenkassen zumindest fragwürdig geworden.

g) Zurechnungseinheiten und Innenumsätze

Die Überlegungen zum steuerlichen Personenrecht wären unvollständig, wenn man nicht abschließend die Misch- und Kombinationstätigkeiten in den Blick nähme. Die Reinform eines Betriebs gewerblicher Art ist vergleichsweise selten anzutreffen; viel häufiger sind hybride Verbindungen verschiedener Einrichtungen – eines Hoheitsbetriebs mit einem Betrieb gewerblicher Art (Auch-Hoheitsbetrieb), eines teilweise gemeinnützigen Betriebs gewerblicher Art, dieser möglicherweise ergänzt um einen öffentlich-rechtlich verfassten Zweckbetrieb usf. Diese hybriden Verbindungen werfen Fragen auf, für die eine besondere Sphärenlehre entwickelt worden ist, die hier – jedenfalls in ihren Grundzügen – kommentiert werden soll. Sie betrifft erstens die Frage nach der Zusammenfassung mehrerer heterogener Tätigkeiten zu einem Betrieb gewerblicher Art (aa), zweitens die Behandlung von Personenmehrheiten, namentlich die Beteiligung der juristischen Person des

78 So die Deutung bei *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 ff. (831 f.).

79 Pessimistischer in diesem Punkt *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 ff. (831): Der überwiegende Teil der nach deutscher Systematik nicht steuerbaren Vermögensverwaltung sei nach europarechtlichen Maßstäben als unternehmerische Tätigkeit anzusehen.

80 BFH, Urt. v. 4.2.1976 – I R 200/73, BStBl. II 1976, 355 = BFHE 118, 31.

81 H 10 KStR 2006, unter „Träger der Sozialversicherung“.

öffentlichen Rechts an Personengesellschaften (bb) und drittens die umsatzsteuerliche Organschaft unter Beteiligung der öffentlichen Hand (cc).

aa) Zusammenfassung heterogener Tätigkeiten zu einem Betrieb gewerblicher Art

Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuerrechts ist nicht der einzelne Betrieb gewerblicher Art, sondern die juristische Person als solche. Sie bildet umsatzsteuerlich mit allen ihren Betrieben gewerblicher Art ein einheitliches Unternehmen⁸². Nicht zu diesem Unternehmen gehören aber alle diejenigen Einrichtungen, Tätigkeitsbereiche und Einzelakte, die keinem dieser Betriebe zuzuordnen sind. Besteht im Rahmen eines Hoheitsbetriebs auch ein Betrieb gewerblicher Art (z. B. Kantine, Verkaufsstelle, Erholungsheim), so ist die juristische Person des öffentlichen Rechts insoweit steuerpflichtig⁸³.

bb) Beteiligung an Personengesellschaften

Beteiligen sich eine oder mehrere juristische Personen des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft, die ertragsteuerlich die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt, so wird den an dieser Personengesellschaft beteiligten juristischen Personen des öffentlichen Rechts wegen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG diese Tätigkeit der Personengesellschaft für Zwecke des Körperschaftsteuerrechts anteilig zugerechnet und begründet daher einen Betrieb gewerblicher Art dieser juristischen Person des öffentlichen Rechts⁸⁴.

Umsatzsteuerlich ist dieser Durchgriff wegen der Intransparenz der Personengesellschaft (die selber umsatzsteuerpflichtige Unternehmerin ist, § 2 Abs. 1 UStG) nicht zwingend⁸⁵. Relevanz hat die Frage hier nur für diejenigen Umsätze, die

- die juristische Person des öffentlichen Rechts selber im Zusammenhang mit ihrer Gesellschafterstellung erbringt – sei es gegenüber der Gesellschaft, sei es (ausnahmsweise) gegenüber Dritten und
- ihrer Art nach so beschaffen oder ihrem Umfang nach so unbedeutend sind, dass sie nicht schon für sich genommen die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG erfüllen.

82 BFH, Urt. v. 18.8.1988 – V R 194/83, BStBl. II 1988, 932 (933); *Roman Seer/Volker Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825 ff. (829); jeweils m. w. N.

83 BFH, Urt. v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; KStR H 9.

84 Ebenso R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2006.

85 Und sehr umstritten; s. *Wolfram Reiß*, Gesellschafter und Gesellschafterbeitrag im Umsatzsteuerrecht, UR 1988, 298 ff.; *Wolfgang Schön*, Personengesellschaften und Bruchteilsgemeinschaften im Umsatzsteuerrecht, in: Lothar Woerner (Hrsg.), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, DStJG Bd. 13 (1990), 81 ff.; *Christoph Wäger*, Steuerbare Leistungen im Rahmen von Gesellschaftsverhältnissen, UR 2008, 69 ff.; *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 425 ff.

Richtigerweise verbietet sich hier jede an § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG orientierte Projektion der Unternehmereigenschaft der Personengesellschaft auf deren Gesellschafter. Dies gilt für die Statusebene, d. h. die Gesamtheit aller Umsätze, die der Gesellschafter in Zusammenhang mit seiner Gesellschafterstellung ausführt; es gilt aber auch im Kleinen, d. h. für einzelne Maßnahmen des Gesellschafters in der Sphäre der Gesellschaft.

Das bedeutet aber nicht, dass z. B. Geschäftsführungstätigkeiten nicht für sich genommen die Voraussetzungen des § 2 UStG erfüllen könnten. Anders als bei Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften, die typisierend als unselbständig angesehen werden, sind Gesellschaftergeschäftsführer von Personengesellschaften in der Regel selbständig. Gerade im Fall der Beteiligung juristischer Personen des öffentlichen Rechts an Public-Private Partnerships in der Rechtsform einer Personengesellschaft verlangen die gesetzlichen Rahmenbedingungen z. B. der Gemeindeordnungen sogar, dass sich die juristische Person des öffentlichen Rechts gesellschaftsvertraglich einen bestimmenden Einfluss vorbehält. Sofern daher die juristische Person des öffentlichen Rechts die Rolle eines Geschäftsführers wahrnimmt und ihr zudem zusätzliche, d. h. über die anteilsbezogene Gewinnverteilung hinausgehende, nicht notwendig schuldrechtlich begründete Vorteile aus ihrer Geschäftsführerstellung erwachsen, wird man bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise i. d. R. auch die Entgeltlichkeit bejahen können. In diesem Fall ist die zur Geschäftsführung berufene juristische Person des öffentlichen Rechts originäre Unternehmerin⁸⁶.

cc) Die umsatzsteuerliche Organschaft der öffentlichen Hand
(§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG)

Nur hingewiesen sei schließlich auf die Möglichkeit, dass auch Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts Organschaften bilden können. Sie können dabei sowohl die Rolle des Organträgers⁸⁷ als auch die Rolle der eingegliederten Person (des Organgesellschaftsäquivalents) übernehmen. Angesichts der umsatzsteuerlich ohnehin gebotenen Zusammenfassung mehrerer Betriebe gewerblicher Art derselben Trägerkörperschaft ist die Eingliederung der juristischen Person des öffentlichen Rechts in das Unternehmen eines anderen aber die seltene Ausnahme⁸⁸.

86 Str.; wie hier BFH, Urt. v. 6.6.2002 – VR 43/01, BStBl. II 2003, 36; und Abschn. 6 Abs. 3 Satz 6 i. V. m. Abs. 4 UStR 2008; a. A. *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 428.

87 BFH, Urt. v. 9.10.2002 – VR 64/99, BStBl. II 2003, 375; Abschn. 23 Abs. 19 Satz 3 UStR 2008; *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 669.

88 Vgl. *Holger Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 UStG Anm. 674, 677.

b) Zwischenergebnis

In der Summe belegen die vorstehenden Darstellungen die zentrale Rolle, die dem steuerlichen Personenrecht für die umsatzsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts zukommt. Die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben haben sich in der deutschen Rechtspraxis heute im Wesentlichen durchgesetzt; dies ist allerdings praeter legem geschehen. Der Gesetzgeber ist dazu berufen, in einer Neuregelung des Steuerpersonenrechts auch den Wortlaut der einschlägigen Vorschriften an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben anzupassen und auf diese Weise für die gebotene Zugänglichkeit und Klarheit des Rechts zu sorgen. Sinnvoll erscheint dabei eine Bündelung der in den verschiedenen Einzelsteuergesetzen, hier namentlich dem KStG und dem UStG, anzutreffenden Bestimmungen der Schwelle, ab der juristische Personen des öffentlichen Rechts eine hinreichend verselbständigte, in den aktiven ökonomischen Leistungsaustausch eingebundene und damit als Unternehmen anzusehende Wirtschaftseinheit betreiben. Systematisch sollte jedenfalls der Kern dieser neuen Begriffsbestimmung aus den §§ 4 KStG, 2 Abs. 3 UStG herausgelöst und – einheitlich und gesondert – in § 14 AO aufgenommen werden.

2. Steuerbarkeit einzelner Umsätze

Trotz dieser Vorentlastungen und der Filterfunktion, die die Figur des Betriebs gewerblicher Art im deutschen und österreichischen Recht traditionell übernimmt, unterliegt die öffentliche Hand aber auch auf der Tatbestandsebene des einzelnen (Ausgangs-)Umsatzes in einzelnen Punkten einem Sonderregime. Dies gilt allerdings weniger für die Frage der Steuerbarkeit, von der hier zunächst die Rede sein soll⁸⁹.

Eine Besonderheit betrifft allerdings den Leistungsbegriff. Funktional ist die einzelne Leistung der Gegenstand der durch § 2 Abs. 3 UStG („im Rahmen“) geforderten Sphärenzuordnung. Damit kommt dem Leistungsbegriff die Funktion eines maßgeblichen Kriteriums zur Abgrenzung zwischen der steuerbaren und der nichtsteuerbaren Sphären der juristischen Person des öffentlichen Rechts zu.

Exemplarisch lohnt an dieser Stelle ein Blick auf die Leistungen kommunaler Krankenhäuser – ein Thema, das im Hinblick auf die Zuschüsse der Kommunen an ihre dauerdefizitären Krankenhäuser in den letzten Jahren einige Aufmerksamkeit erfahren hat. Wenn man den Krankenhausmarkt wegen der inzwischen zahlreichen kommerziellen privaten Träger mit der EG-Kommission als Wettbewerbsmarkt ansieht, laufen Zuschüsse der Gebietskörper-

⁸⁹ Zu Steuerbefreiungen unten 3., zur Bemessungsgrundlage unten 4., zum Steuersatz unten 5.

schaften an die öffentlichen Krankenhäuser Gefahr, als verbotene Beihilfen i. S. d. Art. 87 EG angesehen zu werden. Dem trägt die Praxis dadurch Rechnung, dass die Trägerkörperschaften den Krankenhäusern in sog. Betrauungsakten den Auftrag erteilen, Gesundheitsleistungen zu erbringen oder abstrakt eine Kranken- und Unfallversorgung zu garantieren, so dass sich die Zahlung beihilfenrechtlich nicht mehr als verlorener Zuschuss, sondern als Entgelt für die abstrakte Sicherstellung der Krankenversorgung darstellt.

Löst diese Konstruktion nun Umsatzsteuer aus? Teilweise wird das unter Hinweis auf § 4 Nr. 16 UStG, Art. 132 Abs. 1 lit. b der MwStSystRL verneint. Dagegen steht der Einwand, diese Vorschriften erfassten nicht Dreiecksverhältnisse. Der Landkreis sei ja schließlich nicht krank, ihm gegenüber könne daher der Betrieb „Krankenhaus“ keine der in Art. 132 Abs. 1 lit. b MwStSystRL genannten Leistungen erbringen.

De lege lata gehen die Gestaltungshinweise deshalb dahin, die Betrauungsakte sollten so ausgestaltet werden, dass die Ausgangsleistungen der Krankenhäuser gegenüber ihren Trägern gerade so bestimmt formuliert werden, dass die Zuschüsse keine Beihilfen mehr sind, und gerade so unbestimmt, dass sie sich umsatzsteuerrechtlich nicht als konkretes Umsatzentgelt darstellen. Ob es diese Durchfahrt zwischen Skylla und Charybdis wirklich gibt, ist indes sehr fraglich. Die Ausrichtung am Wettbewerbskriterium, die dem Umsatzsteuerrecht und dem Beihilfenrecht gleichermaßen zugrunde liegt, legt es nahe, dass man in beiden Gebieten identische Maßstäbe anzulegen hat. Kaum weniger zweifelhaft ist, ob eine Flucht in das Gesellschaftsrecht hilft; dieser Frage ist hier aber nicht im Einzelnen nachzugehen⁹⁰.

In Betracht kommt schließlich eine sog. Dienstleistungskommission, bei der der Krankenhausbetrieb gegenüber den Patienten auf Rechnung der subventionierenden Träger-Körperschaft auftritt. Hier wird z. T. vertreten, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG auf beiden Teilabschnitten und über die ganze Länge gilt. Ob diese Gestaltungslösung sich als tragfähig erweist, bleibt abzuwarten; sinnvoller wäre jedenfalls eine geradlinige Lösung de lege ferenda⁹¹.

⁹⁰ Gegenstand des vorliegenden Beitrags sind nur Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, und öffentlich-rechtlich verfasste Gesellschaften gibt es in Deutschland – noch (s. aber die Vorschläge von *Thomas Mann*, *Die öffentlich-rechtliche Gesellschaft* (2002)) – nicht. Hinzuweisen ist aber darauf, dass der Arm der Beihilfenaufsicht inzwischen auch in den Bereich privater Gesellschaften reicht. Umsatzsteuerrechtlich werden Gesellschafterbeiträge zwar nach Auffassung der Verwaltung (Abschn. 6 Abs. 1 UStR 2008) üblicherweise als nicht steuerbar angesehen, aber das kann dann nicht mehr gelten, wenn die Gesellschafterbeiträge – wie hier – mit konkret bezeichneten Ausgangsleistungen der Gesellschaft synallagmatisch verknüpft werden.

⁹¹ Dazu unten V. 1.

3. Steuerbefreiungen für einzelne Umsätze

Hinzuweisen ist sodann auf Ausnahmen (Steuerbefreiungen) für bestimmte Umsätze, die ausschließlich oder besonders häufig die Ausgangsumsätze der öffentlichen Hand betreffen. Neben § 4 Nr. 16 lit. a UStG, der die Krankenhäuser, Alten(wohn)heime, Pflegeheime und ähnliche Einrichtungen betrifft, die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft betrieben werden, sind vor allem diejenigen Umsätze zu nennen, die im Bereich bestimmter von der öffentlichen Hand getragener Kultureinrichtungen getätigt werden. Hierzu zählen Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre, Museen, botanische Gärten, zoologische Gärten und Tierparks, Archive und Büchereien sowie Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst (§ 4 Nr. 20 lit. a UStG).

Weitere Befreiungstatbestände betreffen Umsätze öffentlicher Bildungs- und Ausbildungseinrichtungen und -veranstaltungen wie etwa der Volkshochschulen, stehen aber unter dem Vorbehalt, dass diese Einrichtungen nicht der Gewinnerzielung dienen (§ 4 Nr. 22 UStG), sowie die kommunalen Aktivitäten auf dem Gebiet der Jugendhilfe (§ 4 Nr. 25 UStG).

Dogmatisch ist bemerkenswert, dass diese Tatbestände keineswegs implizieren, dass alle diese Einrichtungen zumindest die Voraussetzungen des § 2 UStG erfüllen. Denn die Steuerbefreiungen können durchaus auch dann noch konstitutiven Charakter haben, wenn es den öffentlich-rechtlich verfassten Trägern der in § 4 UStG genannten Tätigkeiten an der Unternehmer-eigenschaft fehlt: Dann kommt es zwar für die Belastung der inländischen Leistungen nicht mehr auf § 2 UStG an, wohl aber für den innergemeinschaftlichen Erwerb, bei dem ja auch Nicht-Unternehmer steuerpflichtig werden können⁹².

4. Bemessungsgrundlage bei bezuschussten Leistungen eines Betriebs gewerblicher Art an Private

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage ist auf das Problem der bezuschussten Leistungen der öffentlichen Hand an Private zurückzukommen⁹³. Im Mittelpunkt steht nun die Frage, ob die Leistung, die ein Betrieb gewerblicher Art gegenüber einem Privaten erbringt, nur mit dem vereinbarten Entgelt in die Bemessungsgrundlage einfließt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG), obwohl dieses Entgelt möglicherweise nicht einmal kostendeckend ist, oder ob sich die Bemessungsgrundlage um den Zuschuss erhöht, den der Betrieb gewerblicher Art anderweitig erhalten hat, um diesen Umsatz auszuführen (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG). Die Antwort hängt von zwei Kriterien ab, die unmittelbar im Tatbestand von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG verankert sind.

⁹² Zutreffend *Terra/Kajus*, A Guide to the European VAT Directives, Part 3, sub 4.9.

⁹³ S. bereits oben I.3.b).bb). Zu diesen sog. „zuschussfinanzierten Entgelten“ *Wolfgang Jakob*, Umsatzsteuer, 3. Aufl. (2005), Rdnr. 320 ff.; *Christoph Gröpl*, Öffentliche Zuschüsse, Privatisierung und Umsatzsteuer, DStZ 1998, 113 ff.

a) Auseinanderfallen von Zuschussgeber und leistendem Betrieb gewerblicher Art

Es kommt nur dann zu der Erhöhung der Bemessungsgrundlage, wenn der Zuschussgeber nicht identisch mit dem Erbringer der steuerbaren Leistung ist. Aber wer ist hier Zurechnungssubjekt? Eindeutig ist zunächst der Fall, dass der leistende Betrieb gewerblicher Art einen Teil der Kosten, die ihm im Zusammenhang mit der Leistungserbringung entstehen, aus selber erwirtschafteten Mitteln, d. h. aus seinem eigenen allgemeinen Haushalt deckt. In diesem Fall fließt schon kassenmäßig kein Zuschuss; es liegt nur eine interne Quersubventionierung vor. Umsatzsteuerlich bleibt sie unsichtbar – ähnlich wie in privaten Ausverkaufsfällen oder beim privaten Dumping. Daher bleibt es beim vereinbarten Entgelt als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG). Ebenso eindeutig ist das andere Extrem, die externe Quersubventionierung: Wenn der Betrieb gewerblicher Art, der die Leistung erbringt, einen Zuschuss von einer anderen Person des öffentlichen Rechts erhält, greift § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG ein. Es kommt also zur Entgelterhöhung. Problematisch bleiben aber die dazwischen liegenden Fälle, in denen ein Betrieb gewerblicher Art für die Kosten eines Umsatzes oder einer näher bestimmten Gruppe von Umsätzen Zuschüsse aus der nichtunternehmerischen Sphäre seiner Trägerkörperschaft oder aus anderen Betrieben gewerblicher Art derselben Trägerkörperschaft erhält.

b) Leistungsnähe des Zuschusses

Die zweite Voraussetzung, an die § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG die Entgelterhöhung knüpft, liegt darin, dass der Zuschuss „für die Leistung“ gewährt werden muss, die der Betrieb gewerblicher Art gegenüber dem begünstigten Privaten ausführt. Dieses Erfordernis einer besonderen Leistungsnähe des Zuschusses, plastisch auch „Entgeltaufüllung“ genannt⁹⁴, setzt sich aus mehreren Teilerfordernissen zusammen.

aa) Kein Austauschverhältnis zwischen Zuschussgeber und Betrieb gewerblicher Art

Erstens schließt es aus, dass der Zuschuss seinerseits Entgelt für eine Leistung ist, die der Betrieb gewerblicher Art gegenüber dem Zuschussgeber erbringt⁹⁵. Das ergibt sich unmittelbar aus den Tatbestandsmerkmalen „für diese Umsätze“ (Art. 73 MwStSystRL) bzw. „für die Leistung“ (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG), mit denen die Leistungen des Betriebs gewerblicher Art gegenüber dem Endverbraucher gemeint sind.

⁹⁴ Wolfgang Jakob, Umsatzsteuer, 3. Aufl. (2005), Rdnr. 321 a.E.

⁹⁵ Statt aller Wolfgang Jakob, Umsatzsteuer, 3. Aufl. (2005), Rdnr. 321 a.E.

bb) Keine Förderung des Betriebs gewerblicher Art

Zweitens erfasst § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG nicht diejenigen Fälle, in denen der Zuschuss im Interesse des leistenden Betriebs gewerblicher Art getätigt wird⁹⁶. Allgemeine Betriebskostenzuschüsse, die ein Betrieb gewerblicher Art aus öffentlichen Kassen erhält, führen also nicht zu einer Erhöhung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für seine Ausgangsumsätze. Hierher gehört das Lehrbuchbeispiel, dass die defizitären städtischen Verkehrsbetriebe Landesmittel zum Kauf eines neuen Busses erhalten: Dieser Zuschuss erhöht die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Fahrkartenkauf nicht. Wenn die Landesmittel dagegen speziell die Beförderung von Schülern verbilligen wollen, greift § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG ein.

Diese scheinbar klare Orientierung am Interesse des leistenden Betriebs gewerblicher Art ist in der Handhabung aber keineswegs unproblematisch. Das zeigt eine Durchsicht der Rechtsprechung. Es ist auch nicht überraschend, weil der einzelne Betrieb gewerblicher Art schon aus haushaltsrechtlicher Sicht niemals Selbstzweck sein darf, sondern stets nur im Interesse der Empfänger seiner Leistungen besteht. Daraus wird man leicht zu dem Schluss verleitet, dass § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG immer dann unanwendbar ist, wenn die Zuschüsse der Gesamtheit der Leistungsempfänger zugute kommen.

Der Fünfte Senat des BFH hatte den Fall eines brandenburgischen Milchleistungsprüfers zu entscheiden, der von Kuhstall zu Kuhstall zog und für jede einzelne Prüfung einer Kuh einen staatlichen Zuschuss erhielt⁹⁷. In diesem Zuschuss hat der Senat keinen allgemeinen Betriebskostenzuschuss, sondern eine leistungsbezogene und damit entgelterhöhende Zahlung gesehen – und zwar gerade weil sich die Höhe des Zuschusses flexibel „pro Jahr und Kuh“ bemessen hat. Diese Lösung ist auf den ersten Blick überraschend, aber im Ergebnis m. E. vollständig überzeugend. Sie zeigt, dass es nicht auf die Abgrenzbarkeit des Kreises derjenigen ankommt, die durch den Zuschuss wirtschaftlich begünstigt werden.

cc) Alternativität von persönlicher oder sachlicher Zweckbindung

Für die Frage, ob § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG eingreift, kann die Zahl der wirtschaftlich begünstigten Leistungsempfänger also irrelevant sein; die Entgelterhöhung kann offenbar personenunabhängig eingreifen. Entscheidend ist dann vielmehr die sachliche Zweckbindung des Zuschusses. Für § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG genügt es also, dass der Zuschuss auf einen bestimmten Typ von Leistungen abzielt.

⁹⁶ BFH, Urt. v. 13.11.1997 – V R 11/97, BStBl. II 1998, 169; EuGH, Urt. v. 22.11.2001 – Rs. C-184/00, Slg. 2001, I-0915 = UR 2002, 177– *Office des produits wallons ASBL*, Tz. 18.

⁹⁷ BFH, Urt. v. 9.10.2003 – VR 51/02, BStBl. II 2004, 322.

Umgekehrt wird man aber diesen Sachbezug nicht absolut setzen dürfen. Ebenso sind Fälle denkbar, in denen der sachliche Verwendungszweck dem Zuschussgeber gleichgültig ist und es ihm primär oder ausschließlich darauf ankommt, bestimmte Personen oder abgrenzbare Personengruppen zu entlasten. Wenn also die öffentliche Hand nicht näher spezifizierte Warengutscheine an bedürftige Personen ausgäbe, wäre u. U. ebenfalls von einer Zuschussinzidenz, d. h. einer Überwälzung der mit dem Zuschuss verbundenen wirtschaftlichen Vorteile vom Zuschussempfänger an den Leistungsempfänger auszugehen. Auch das muss die Rechtsfolgen des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG auslösen. Im Ergebnis scheint mir die Vorschrift daher alternativ an eine Objektsubventionierung oder eine Subjektsubventionierung anzuknüpfen.

5. Steuersatz

Grundsätzlich findet auf die Ausgangsumsätze öffentlicher Unternehmen der reguläre Steuersatz Anwendung (§ 12 Abs. 1 UStG). Davon gibt es aber eine Reihe von Ausnahmen, in denen der ermäßigte Steuersatz (in Deutschland 7 %) gilt:

a) Gemeinnützige Betriebe gewerblicher Art

Erstens unterliegen nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke i. S. d. §§ 51 ff. AO verfolgen, dem ermäßigten Steuersatz. Diese Regelung ist aber ihrerseits mit Ausnahmen und Rücknahmen versehen. Der ermäßigte Steuersatz gilt insbesondere nicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, er gilt aber wiederum für Zweckbetriebe, dies allerdings dann nicht, wenn der Zweckbetrieb in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden. Auch dies ist aber noch nicht das letzte Wort; selbst ein im Wettbewerb mit Privaten stehender Zweckbetrieb der öffentlichen Hand kann seine Ausgangsleistungen dann zum ermäßigten Steuersatz abrechnen, wenn die Trägerkörperschaft mit diesen Leistungen ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.

Diese Regelungen zielen aber ganz auf die Körperschaften des privaten Rechts ab. Ihre Anwendung auf Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts bedarf jeweils einer genauen Analyse⁹⁸, weil das Gemeinnützigkeitsrecht auf die Existenz gemeinnütziger Betriebe

⁹⁸ Hierzu vor allem *Martin Strahl*, Betriebe gewerblicher Art und Gemeinnützigkeit, NWB Fach 4, 5293 ff. (= NWB Heft 21/2008).

gewerblicher Art nur unzureichend vorbereitet ist⁹⁹. Dem Grunde nach ist die Existenz gemeinnütziger Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts aber anerkannt¹⁰⁰; die Verwaltung verlangt in formeller Hinsicht aber – trotz des Fehlens einer Rechtsfähigkeit des Betriebs gewerblicher Art als solchen – die Anfertigung und Vorlage einer Satzung¹⁰¹.

Umsatzsteuerliche Bedeutung hat die Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand vor allem für Zweckbetriebe¹⁰². Diese Anerkennung beschränkt sich nicht auf die persönlichen Befreiungen (z. B. nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und den Parallelvorschriften in anderen Einzelsteuergesetzen) und den Spendenabzug¹⁰³, sondern erstreckt sich auf das Umsatzsteuerrecht und muss hier zur Gewährung des ermäßigten Steuersatzes in allen denjenigen Fällen führen, in denen auch eine private Trägerkörperschaft ihre Ausgangsumsätze nur zum ermäßigten Steuersatz in Rechnung stellen müsste.

b) Katalogtätigkeiten

Ein ermäßigter Satz gilt ferner für eine Reihe der typischerweise von der öffentlichen Hand erbrachten Leistungen. Zu ihnen zählen namentlich Wasserlieferungen (wobei streitig ist, ob dazu – als unselbständige Nebenleistung – auch das Legen von Wasserleitungen [Liefererleitungen] einschließlich der Hauswasseranschlüsse gehört¹⁰⁴), bestimmte kulturelle Auführungen (Konzert, Theater, Film; § 12 Abs. 2 Nr. 7 lit. a UStG), der Eintritt in Museen, zoologische Gärten, Schwimm- und Heilbäder (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 lit. a und d, Nr. 9 UStG) und kommunale Personenbeförderungsleistungen im Nahverkehr (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG).

99 *Markus Achatz*, Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit, in *Monika Jackmann* (Hrsg.), *Gemeinnützigkeit*, DStJG Bd. 26 (2003), 279, 284.

100 Aus der Verwaltungspraxis z. B. OFD Magdeburg, Schr. v. 20.3.2002 – S 0170-44-St 217 (juris); und BayStMF, Schr. v. 30.12.2002-2002-12-19 32/33-S 0177-022-55170/02 (juris). Unklar in diesem Punkt *Wolfgang Kessler/Thomas Fritz/Christian Gastl*, Ertragsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Betätigungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, BB 2001, 961 ff. (963). Vgl. auch FinMin Hessen, Schr. v. 11.3.1998 – S 2729 A 13 II B 32, LexInform Nr. 0165889.

101 S. die Verwaltungsanweisungen oben Fn. 100.

102 In den Grenzen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a Satz 3 UStG.

103 Hierzu statt aller OFD Magdeburg, Schr. v. 20.3.2002 – S 0170-44-St 217 (juris); und BayStMF, Schr. v. 30.12.2002-2002-12-19 32/33-S 0177-022-55170/02 (juris).

104 BFH, Urt. v. 8.10.2008 – V R 61/03, BStBl. II 2009, 321.

6. Zwischenergebnis

Betrachtet man zusammenfassend diese fünf Tatbestandsstufen der Ausgangsumsätze, zeigt sich zunächst erneut die herausragende, für indirekte Steuern an sich ganz untypische Bedeutung der persönlichen Steuerpflicht (1.). Hier liegt der zentrale Prüfstein. Entscheidend für die Belastungsentscheidung ist er vor allem bei atypischen und neuartigen Staatstätigkeiten, die regelmäßig steuerbar sind (2.), aber in den – an klassischen Aufgaben der Daseinsvorsorge orientierten – Befreiungstatbeständen (3.) keine Erwähnung finden. Aber auch die weiteren Prüfungsstufen enthalten durchweg Besonderheiten, von denen hier die Fragen der Bemessungsgrundlage im Umfeld staatlicher Zuschüsse (4.) besondere Beachtung erfahren haben. Unter Wettbewerbsgesichtspunkten spielen aber auch Steuersatzermäßigungen eine bedeutende Rolle, wie sie für die Ausgangsleistungen der Zweckbetriebe gemeinnütziger Betriebe gewerblicher Art vorgesehen sind (5.).

Ein Reformgesetzgeber könnte auf jeder dieser fünf Stufen des Steuertatbestands ansetzen. Sie bilden insofern ein bewegliches System. Was der Gesetzgeber oben – auf der Ebene der subjektiven Steuerpflicht – bereits ausgefiltert hat, braucht später – z. B. auf der Ebene des Steuersatzes – grundsätzlich nicht mehr separat geregelt zu werden. Deshalb kommt der speziell in Österreich und Deutschland erkennbaren Aufladung des persönlichen Tatbestandes auch eine erhebliche, im Ansatz begrüßenswerte Vereinfachungsfunktion zu. Gerade im persönlichen Steuertatbestand bieten sich de lege ferenda zugleich weitere, auch steuerartenübergreifende Bündelungen an.

III. Die öffentliche Hand als Steuerträger

Beachtung verdient aber auch die umsatzsteuerliche Behandlung der Eingangsumsätze. Im Hinblick auf ihre Eingangsumsätze ist die öffentliche Hand – wie jeder andere Rechtsträger – nur ausnahmsweise (nämlich bei der Einfuhrumsatzsteuer, § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) „Steuerpflichtiger“ im technischen Sinne¹⁰⁵. In der Regel ist sie in ihrer Rolle als Steuerträgerin (Destinatärin) betroffen. Nach der Konzeption des geltenden Rechts ist die Umsatzsteuer wirtschaftlich eine Verbrauchsteuer¹⁰⁶; sie zielt dabei aber nicht nur auf den unmittelbar privaten Konsum ab, sondern belastet unterschiedslos alle, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind – und damit insbesondere die öffentliche Hand außerhalb der Sphäre ihrer Betriebe gewerblicher Art.

105 Vgl. zur Begriffsbildung *Albert Hensel*, *Steuerrecht*, 3. Aufl. (1933), S. 64 m. w. N.

106 Amtliche Begründung zum UStG 1919, abgedruckt bei *Johannes Popitz*, *Umsatzsteuergesetz*, 3. Aufl. (1928), S. 187 f.; *Wolfram Reiß*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 19. Aufl. (2008), § 14 Rdnr. 1 m. w. N.

Die faktische Belastung der öffentlichen Hand lässt sich in dieser Konstellation nur vage schätzen. Die Steuerinzidenz kennen wir nicht. Der Grad an Überwälzung der Umsatzsteuer vom Steuerpflichtigen auf die öffentliche Hand als Leistungsempfängerin wird im Beschaffungsbereich (also bei den Eingangslieferungen) sehr hoch sein, weil es hier kein Entrinnen gibt – das Hochbauamt kann nicht selber eine neue Schule errichten, die Polizei kann sich ihre Fahrzeuge nicht selber bauen.

Im Dienstleistungsbereich dürfte er dagegen deutlich geringer sein. Hier können private Unternehmer nicht die gesamte Steuerbelastung auf die öffentliche Hand als Leistungsempfängerin abwälzen, weil die Staatstätigkeit eben vor allem *Tätigkeit* ist, die öffentliche Hand also einen erheblichen Teil der Leistungen auch eigenhändig und insoweit unbelastet erledigen könnte. Anders gewendet: In der Steuerträgerschaft der öffentlichen Hand liegt das wohl größte wirtschaftliche Hemmnis für die externe Vergabe der bisher von der öffentlichen Verwaltung selber erbrachten Dienstleistungen.

1. Bedarfsdeckungsgeschäfte

Das gilt zunächst für die Bedarfsdeckungsgeschäfte der öffentlichen Hand außerhalb von Betrieben gewerblicher Art, also für den Verwaltungsbereich – die Reinigung und Instandhaltung von Immobilien, Infrastruktureinrichtungen und Straßen, das Erstellen von Rechtsgutachten für den Verwaltungsgebrauch usw.

2. Sachleistungen der Sozialversicherung

Die Problematik der Steuerinzidenz stellt sich aber auch beim Durchreichen von Gegenständen im Außenverhältnis, d. h. bei denjenigen Leistungen, die die öffentliche Hand außerhalb ihrer Betriebe gewerblicher Art erwirbt, um sie dem Bürger weiterzugeben. Hier nenne ich exemplarisch den großen Bereich der Sozialversicherungsträger, die Sachleistungen gegenüber den Versicherten erbringen, die sie – auf der Grundlage öffentlich-rechtlicher Rahmenverträge¹⁰⁷, aber in marktgängigen Austauschverhältnissen – bei Dritten (etwa Apotheken oder Zahn Technikern) einkaufen¹⁰⁸. Weil diese Eingangsumsätze – anders als z. B. die ärztlichen Leistungen – nicht nach § 4 UStG steuerbefreit sind, kann man sagen: Ein Teil der Sozialversicherungs-

107 Z. B. §§ 124 ff. SGB V. S. *Wolfgang Gitter/Jochem Schmitt*, Sozialrecht, 5. Aufl. (2001), § 10 Rdnr. 23 ff.; *Ulrich Knispel*, NZS 2004, 623 ff.; *Eckhard Kreßel/Michael Wollenschläger*, Sozialversicherungsrecht, 2. Aufl. (1996), § 6 Rdnr. 268 f.; *Wolfgang Rübner*, Sozialrecht, 2. Aufl. (1991), § 24 IV; sowie den Überblick bei *Raimund Waltermann*, Sozialrecht, 7. Aufl. (2008), § 8 Rdnr. 190 ff.

108 Hinweis hierauf bei *Thomas von Hippel/Wolfgang Rainer Walz*, Rechtsvergleichender Generalbericht, in: *Walz/von Auer/von Hippel* (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa (2007), 89 ff. (98).

beiträge fließt in Form von Umsatzsteuer in die Haushalte des Bundes und der Länder. Bei den Privatversicherten ist es ebenso.

IV. Die öffentliche Hand im Binnenmarkt

Im Hinblick auf die Perspektive, die unsere Tagung mit ihrem Generalthema weist, sei abschließend – hinter die Klammer gezogen – ein Blick auf die Fragen geworfen, die sich im Umfeld grenzüberschreitender Betätigungen der öffentlichen Hand stellen. Im Hinblick auf das geltende Recht in seiner Technizität gibt es zwar kaum Ansatzpunkte für eine Kritik: Denn wie kein anderes Teilgebiet des Steuerrechts ist das Umsatzsteuerrecht ein Kind des Binnenmarkts; die Regelungen über den Grenzausgleich bilden hier – anders als bei den Ertragsteuern – kein nachträglich aufgepfropftes, in der Gesamtsystematik wenig präsentenes Sonderregime. Das Umsatzsteuerrecht ist vielmehr von Anfang an für den Binnenmarkt geschrieben und an dem Erfordernis eines überschneidungsfreien (Doppelbesteuerungen und Doppelentlastungen gleichermaßen vermeidenden) Grenzausgleichs ausgerichtet worden.

Dennoch ist es erstaunlich, wie sehr das detailreiche Richtlinienrecht die Grundentscheidungen des Binnenmarkts in ihrer Bedeutung für die Umsatzsteuer verschattet, ja unsichtbar macht¹⁰⁹. Gerade im Hinblick auf die Besteuerung der öffentlichen Hand lohnt sich aber ein Blick auf die Einbruchstellen für die grundlegenden Neutralitätsgebote, die mit dem Binnenmarkt einhergehen und sich aus den Grundfreiheiten (hier vor allem Art. 23 ff., 49 ff., 56 ff. EG) einerseits und dem Beihilfenrecht (Art. 87 f. EG) andererseits ergeben.

109 So fehlt selbst in den Großkommentaren zum Umsatzsteuerrecht, die sich ausführlich mit den Einwirkungen und Einwirkungsmodi des Gemeinschaftsrechts auf das innerstaatliche Umsatzsteuerrecht befassen, jeder Hinweis auf die Bedeutung der Grundfreiheiten und des Beihilfenrechts. Auch die sonstige Literatur bleibt selbst dort, wo das Thema angesprochen wird (etwa bei *Nikolaus Zorn/Benjamin Twardosz*, *Gemeinschaftsgrundrechte und Verfassungsgrundrechte im Steuerrecht*, DStR 2007, 2185 ff. [2194]) meist vage und konturlos. Ausnahmen finden sich allerdings in drei frühen Entscheidungen des EuGH: Ur. v. 5.5.1982 – Rs. 15/81, Slg. 1982, 1409 ff. – *Gaston Schul* (s. die Analysen von *Axel Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002), S. 871, 876; und *Johannes Baßler*, *Zu den „Steuerspezifika“ der Grundfreiheiten des EG-Vertrages*, IStR 2005, 822 ff. (825 f.)); Ur. v. 9.10.1980 – Rs. 823/79, Slg. 1980, 2773 (2780) – *Carciati*; und Ur. v. 3.10.1985 – Rs. 249/84, Slg. 1985, 3237 – *Profant* (hierzu *Reimer Voß*, in: *Dausen, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts* (Stand: 23. Erg.-Lfg. 2008), Teil J.6., Rn. 181 f.).

1. Fehlen eines Kollisionsrechts der öffentlichen Aufgaben

In Inbound- wie in Outbound-Konstellationen stellt sich die Frage, welche Auswirkungen Divergenzen des mitgliedstaatlichen Umsatzsteuerrechts auf die Behandlung grenzüberschreitender Sachverhalte in den Bereichen haben, in denen die Richtlinien den Mitgliedstaaten Spielräume für die Ausgestaltung der umsatzsteuerlichen Stellung öffentlicher Wirtschaftseinheiten belassen. Beispielhaft lassen sich hier die de-minimis-Vorbehalte¹¹⁰, aber auch die Verweisungen der Systemrichtlinie auf das mitgliedstaatliche Gemeinnützigkeitsrecht¹¹¹ nennen. Da es in beiden Punkten – beim Gemeinnützigkeitsrecht vor allem in formeller Hinsicht – erhebliche Divergenzen zwischen den 27 Mitgliedstaaten gibt¹¹², kann es zu den aus dem Bereich der direkten Steuern hinlänglich bekannten Disparitäten kommen, die in grenzüberschreitenden Sachverhalten zu Diskriminierungen oder Doppelvorteilen führen. Hier fehlt es bislang an einem Kollisionsrecht der öffentlichen Aufgaben. Insbesondere ist für das aus nichtsteuerlichem Zusammenhang bekannte Prinzip der gegenseitigen Anerkennung jedenfalls für die materiellen Belastungsentscheidungen des Steuerrechts kein Raum¹¹³. In der Tendenz spricht das dafür, die in den Richtlinien enthaltenen Vorbehalte für den Fall von Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt ernst zu nehmen, die Richtlinie – wo immer möglich – autonom auszulegen und in Zweifelsfällen die Normalbelastung herzustellen.

2. Besonderheiten bei den Ortsregeln für Inbound-Fälle

Abschließend nur noch ein kurzes Wort zu den Technizitäten. Zwar enthalten die Richtlinien und das mitgliedstaatliche Umsatzsteuerrecht in ihren Regelungen für grenzüberschreitende Fälle kaum Besonderheiten für die öffentliche Hand. Jenseits der Binnenmarktfälle sei aber eine Besonderheit genannt, die die Eingangsumsätze der öffentlichen Hand betrifft. Sie betrifft sonstige Leistungen, die ein Unternehmer erbringt, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt.

Grundsätzlich ist der Ort einer sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG der Ort, an dem der an einen Nichtunternehmer leistende Unternehmer sein

110 Für Deutschland etwa durch die 30.768-Euro-Grenze aus R 6 Abs. 5 KStR 2006; s. oben II.1.c).

111 Art. 98 MwStSystRL i. V. m. Anhang III Nr. 15 u. a.

112 Hierzu im Überblick die Beiträge bei *Rainer Walz/von Auer/Thomas von Hippel* (Hrsg.), *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa* (2007); *Helmut Anheier/Thomas von Hippel/Volker Then*, *Zwischen Eigennutz und Gemeinwohl* (2004); und *Helmut Anheier/Werner Ebke/Thomas von Hippel et al.*, *Feasibility Study on a European Foundation Statute. Final Report* (2009), Internet: http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/eufoundation/feasibilitystudy_en.pdf (19.3.2009), S. 112 ff.

113 S. *Ekkehart Reimer*, *Das Anerkennungsprinzip im Europäischen Ertragsteuerrecht*, FR 2007, 217 ff.

Unternehmen betreibt oder eine Betriebsstätte unterhält. Liegt dieser Ort nicht im Inland, unterliegt die sonstige Leistung nicht der deutschen Umsatzsteuer; und liegt der Ort – wie hier – im Drittlandsgebiet, fällt generell keine europäische Umsatzsteuer an.

Von diesem Grundsatz macht § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV eine Ausnahme¹¹⁴. Danach sind sonstige Leistungen i. S. d. § 3a Abs. 4 Nr. 1 bis 11 UStG an eine im Inland ansässige juristische Person des öffentlichen Rechts für den Fall, dass die öffentliche Hand sie außerhalb ihrer unternehmerischen Sphäre (also vor allem in ihrer hoheitlichen Sphäre) empfängt, als im Inland ausgeführt zu behandeln, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet werden. Wie die parallelen Sondertatbestände des § 1 UStDV dient auch diese Vorschrift allgemein dazu, Doppel- und Nichtbesteuerungen zu vermeiden oder Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern¹¹⁵. Speziell für § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV hatte der Ordnungsgeber offenbar primär die sonstigen Leistungen im Blick, die gegenüber einer Rundfunkanstalt des öffentlichen Rechts erbracht werden. Damit erweist sich die Vorschrift als Flicker auf dem insgesamt undichten Schlauch der umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten. Sie versucht, partiell den Schaden zu beheben, der durch die – verfehlte – Behandlung dieser Anstalten des öffentlichen Rechts als Hoheitsbetriebe eingetreten ist. Systematisch, aber auch rechtspolitisch spricht auf den liberalisierten Rundfunk- und Fernsehmärkten m. E. alles für die durchgehende Qualifizierung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten als Betriebe gewerblicher Art. Folgt man dem, wird § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV wegen § 3 Abs. 3 UStG überflüssig.

V. Zusammenfassung und Ausblick

Bündelt man die hier gesammelten Überlegungen zur Sonderstellung der öffentlichen Hand im harmonisierten Umsatzsteuerrecht, so sind zunächst die Besonderheiten festzuhalten, die das Umsatzsteuerrecht auf allen Tatbestandsstufen, vor allem aber im steuerlichen Personenrecht (bei der Bestimmung des Betriebs gewerblicher Art) für die Ausgangsumsätze der öffentlichen Hand enthält (oben II.). Weit weniger detailreich, in ihren Grundentscheidungen aber höchst bedeutsam sind – zweitens – die Belastungsentscheidungen für die Eingangsumsätze der öffentlichen Hand (oben III.). Demgegenüber hat die Bestandsaufnahme der Stellung der öffentlichen Hand in grenzüberschreitenden Fällen kaum nennenswerte Besonderheiten ergeben (oben IV.).

114 Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen: Art. 9 Abs. 3 i. V. m. Abs. 2 Buchst. e der 6. RL; Art. 58 MwStSystRL; innerstaatliche Ermächtigung: § 3a Abs. 5 UStG.

115 § 3a Abs. 5 UStG; vgl. allgemein *Suse Martin Klenk*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 60. Aufl. (September 2008), § 3a Rn. 226 a.E.

Auf allen drei Stufen treten aber *Desiderate* hervor. Sie richten sich nur zu einem geringen Teil an die staatlichen Rechtsanwender in der zweiten und dritten Gewalt: Auf der Rechtsanwendungsebene lassen die unbestimmten Rechtsbegriffe der §§ 2 UStG, 4 KStG hinreichend Spielraum für eine richtlinienkonforme Auslegung. Gefordert sind indes der Bundesgesetzgeber (1.), vor allem aber Kommission und Rat (2.).

1. Reformen durch den Bundesgesetzgeber

Reformbedarf besteht zunächst im Hinblick auf das deutsche Umsatzsteuergesetz. Erforderlich ist hier m. E. keine umfassende, eigenständig auf die Bedürfnisse des Umsatzsteuergesetzes zugeschnittene Neuregelung von Begriff und Reichweite des Betriebs gewerblicher Art¹¹⁶.

Inhaltlich bestehen aber erhebliche Defizite. Dies gilt zum einen im Hinblick auf die nicht mehr hinreichende Bestimmtheit der Norm¹¹⁷. Die Verweisungstechnik ist nicht nur unübersichtlich; auch materiell bleiben die Tatbestandselemente angesichts einer ausdifferenzierten Rechtsprechung inzwischen hinter den Präzisierungsmöglichkeiten des Gesetzgebers zurück. Zum anderen sind nach *Salix* Klarstellungen zur Steuerbarkeit der Vermögensverwaltung erforderlich.

Sinnvoll erscheint deshalb eine zusammengeführte, die einzelnen Steuerarten noch besser verklammernde Kodifikation, in der das Institut des Betriebs gewerblicher Art jedenfalls im Kern im Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO) aufgehen kann.

116 So aber *Hans-Hermann Heidner*, in: Bunjes/Geist, UStG, 8. Aufl. (2005), § 2 Rdnr. 141; *Werner Widmann*, in: Plückerbaum/Malitzky, UStG, § 2 Abs. 3 Rdnr. 9; *Werner Widmann*, Stellplatzvermietung durch öffentlich-rechtliche Einrichtung als hoheitliche Tätigkeit, UR 2001, 112 (113); *Jong-Su Park*, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand (2001), S. 306; *Eduard Forster*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Harmonisierung eines europäischen Mehrwertsteuersystems (1997), 134; *Eduard Forster*, Umsatzsteuerliche Behandlung der Abfallgebühren, UR 1997, 211 (215); *Jürgen Hidién*, Voraussetzungen einer unternehmerischen Betätigung einer Gemeinde bei Postraumüberlassung, UVR 2003, 310 (311); *H.-F. Lange*, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – terra incognita?, in: UStK Bericht 2001/02, 93 (111); *Wilfried Wagner*, Steuerfreiheit der Vermietung von Parkplätzen für das Abstellen von Fahrzeugen durch die Stadtverwaltung, UVR 2001, 75; *Wilfried Wagner*, Der leise Abschied des „Betriebs gewerblicher Art“ aus dem Umsatzsteuerrecht, UR 1993, 301 (303); *Wilfried Wagner*, in: DStJG Bd. 13 (1990), S. 59 (79); *Eberhard Weiss*, Vernichtung von Gaststättengebäude durch Gemeinde – Betrieb gewerblicher Art nur bei Wettbewerbsverzerrungen, UR 1997, 347 (348); *Wolfram Reiß*, Der vorschnelle Abschied vom Betrieb gewerblicher Art, UR 1994, 388 (390); *Nils D. Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht (2004), S. 271 ff.; *H.-F. Lange*, Anm. zu BFH v. 20.12.2007 – VR 70/05, HFR 2008, 480.

117 Kritik vor allem bei *Nils D. Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht (2004), S. 272 ff. m. w. N.

2. Neukonzeption auf Gemeinschaftsebene

Fragt man noch grundsätzlicher nach Möglichkeiten einer grundlegenden Neuausrichtung der Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, ist der Gemeinschaftsgesetzgeber gefordert.

a) Das Postulat: Entlastung aller Eingangsumsätze der öffentlichen Hand

Er sollte sich vor allem der Eingangsseite annehmen. Ich knüpfe an das an, was *Wolfram Reiß* gestern gesagt hat: Geboten ist eine umfassende Entlastung aller Eingangsumsätze.

Man könnte diese These schon begrifflich begründen und sagen, die öffentliche Hand sei kein Endverbraucher, sondern verwende ihre Eingangsumsätze fremdnützig, zur Erfüllung ihrer körperschaftlichen Aufgaben, die als Staatsaufgaben oder jedenfalls Gemeinwohlaufgaben nicht in die übliche Wertschöpfungskette fallen, die nicht – wie der private Verbrauch – der Lebens- oder Freizeitgestaltung dienen und in denen sich auch keine übliche, am Markt erworbene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ausdrückt, die vielmehr einen sui-generis-Charakter haben, so dass der Staat in Wahrnehmung seiner Kernaufgaben ein Neutrum zwischen Unternehmer und Verbraucher ist.

Es gibt daneben aber eine Reihe weiterer Begründungen. Sie liegen erstens in den finanzverfassungsrechtlichen Bedürfnissen derjenigen Mitgliedstaaten, die – wie Österreich und Deutschland – als Mehrebenensysteme föderal gegliedert sind oder jedenfalls eine Haushaltsautonomie der unteren Ebenen kennen. Hier hat jeder Verband ein Interesse an der Transparenz der innerbundesstaatlichen Finanzströme. Diese Transparenz wird durch den Verzicht auf wechselseitige Besteuerung enorm erleichtert.

Zweitens ist es nicht hilfreich, wenn die Verbände, bei denen die Ertragshoheit für die Umsatzsteuer liegt, aus diesem Grund ein eigenes haushaltswirtschaftliches Interesse an einem bestimmten Ausgabeverhalten der anderen Gebietskörperschaften haben. So setzt etwa das geltende deutsche Recht falsche Anreize dafür, dass Bund und Länder sich gegenseitig, aber auch die Gemeinden gerade bei der Erfüllung ihrer hoheitlichen, nicht-wirtschaftlichen Kernaufgaben in das Out-sourcing, d. h. die Flucht ins Privatrecht oder in eine externe Vergabe von Leistungen treiben: Denn dadurch wird Umsatzsteuer fällig, der kein Vorsteuerabzug gegenüber steht.

Drittens begründet die Umsatzsteuerbelastung, die entsteht, wenn die öffentliche Hand ihren Bedarf extern deckt, gravierende Ineffizienzen für die Leistungsempfängerin. Wenn z. B. eine Gemeinde eine umsatzsteuerpflichtige Dienstleistung extern einkauft und der Leistungserbringer, allein um seine Lohnkosten zu decken, Nettoeinnahmen von 100 benötigt, so muss die Gemeinde 119 aufwenden. Hätte sie eigene Leute eingesetzt, ist das – ceteris paribus – bis zu einem gemeindlichen Lohnaufwand von 119

rentabel. Die öffentliche Hand leistet sich also den rechnungshofverdächtigen Luxus, dass sie Leistungen Privater nicht schon dann in Anspruch nimmt, wenn diese es besser können, sondern erst, wenn sie das auch noch mit 84 Prozent derjenigen Löhne schaffen, die im öffentlichen Dienst gezahlt werden. So entsteht im öffentlichen Dienst das, was *Albert Hensel* die „Schlampereispanne“ genannt hat¹¹⁸. Sie lässt sich vermeiden, wenn man die öffentliche Hand auf der Eingangsseite entlastet.

Nennenswerte Wettbewerbsverzerrungen wären damit nicht verbunden. Einen Verbrauchswettbewerb zwischen öffentlicher Hand und privaten Verbrauchern wird es praktisch kaum geben. Das finanzwirtschaftliche Volumen dieser Entlastung ist allerdings beträchtlich. Zur Illustration nur eine Zahl: Im Jahr 2004 haben die deutschen Gebietskörperschaften allein 26,6 Mrd. Euro für Baumaßnahmen ausgegeben. Davon entfallen knapp 60 Prozent auf die Gemeinden, und allein darin schlägt sich – wenn man vergrößernd den heutigen Umsatzsteuerregelsatz zugrunde legt – ein Umsatzsteueraufkommen von etwa 2,5 Mrd. Euro nieder.

b) Methodenwahl

aa) Verschonung

Abschließend ein Wort dazu, wie man diese Entlastung am besten erreicht. Die nahe liegende Methode ist die Verschonung der Eingangsumsätze, indem man sie für steuerfrei oder – noch besser – von vornherein für nicht steuerbar erklärt. Diesen klaren Weg geht der neue Heidelberger Entwurf eines Umsatzsteuergesetzbuchs¹¹⁹, der diesen Ansatz auch ausführlich begründet. Er verlangt ein besonderes Auftreten der öffentlichen Hand bei ihrer Bedarfsdeckung; die leistenden Unternehmer müssen in einem kurzen Rechtsanwendungsakt prüfen, ob sie zum Nettopreis abrechnen dürfen – was gegenüber dem Hoheitsbereich zulässig ist, gegenüber einem Betrieb gewerblicher Art nicht.

bb) Vorsteuerabzug

Alternativ könnte der Gemeinschaftsgesetzgeber der öffentlichen Hand einen umfassenden, also sämtliche Sphären übergreifenden Vorsteuerabzugsanspruch geben. Erwägenswert erscheint mir daran, dass man dadurch den Unternehmern alle zusätzlichen Prüfungspflichten erspart. Sie weisen auf ihren Rechnungen also – wie bisher – stets Umsatzsteuer aus.

Aber auch für die öffentliche Verwaltung hat dieser Ansatz Vorteile. Sie braucht nicht schon bei der Beschaffung zwischen einer Verwendung im

118 Oben Fn. 53.

119 *Paul Kirchhof*, Umsatzsteuer Gesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrssteuern (2008).

Hoheitsbereich oder in einem Betrieb gewerblicher Art zu differenzieren, kann also gebündelt einkaufen. Sie erspart sich auch alle Friktionen, die andernfalls entstünden, wenn es zu einer nachträglichen Umwidmung von Eingangsleistungen kommt. Dass für sämtliche Eingangsumsätze ein Vorsteueranspruch geltend zu machen ist, merkt nur der Computer; denn das Haushaltsrecht verlangt schon jetzt eine Erfassung sämtlicher Belege und eine elektronische Buchung.

c) Zusammenfassung

Durch diese umfassende Entlastung der Eingangsumsätze der öffentlichen Hand wird die vorsteuergetriebene Flucht der öffentlichen Hand ins Privatrecht und in den Betrieb gewerblicher Art ein gutes Ende finden. Wenn wir uns dann in weiteren 19 Jahren erneut mit der Steuerpflicht der öffentlichen Hand beschäftigen, können wir die Diskussion vielleicht auf die Ausgangsumsätze beschränken.