Inhaltsverzeichnis

	Seite
Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX

Einführung

I. Bedeutung und Umfang des Untersuchungsgegenstandes	1
II. Aktualität des Untersuchungsgegenstandes und Forschungsbedarf	3
III. Aufbau der Untersuchung.	6

A. Die Behandlung der öffentlichen Hand nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie

I. Grundprinzipien des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts	9
1. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie als unionsrechtliche Grundlage des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts	10
2. Indirekte Besteuerung von Vermögensverwendungen für den privaten Endverbrauch	13
3. Das Neutralitätsprinzip	18
II. Die persönliche Steuerpflicht der öffentlichen Hand	22
1. Grundtatbestand der persönlichen Steuerpflicht (Art. 9 MwStSystRL)	25
a) Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit.	28
aa) Leistungserbringung gegen Entgelt.	30
(1) Voraussetzungen	30
(a) Grundlagen in der Rechtsprechung des EuGH.	30
(b) Die Leistung in der Mehrwertsteuer.	31
(c) Das Entgelt in der Mehrwertsteuer.	32
(2) Bedeutung und Auswirkung für die Behandlung der öffentlichen Hand	34
(3) Leistungen der öffentlichen Hand gegen ein Teilentgelt.	35
bb) Nachhaltige Ausübung einer Tätigkeit	37
(1) Voraussetzungen	38

XI

(a)	Bestimmung der Nachhaltigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 S. 1 MwStSystRL	39
(b)	Bestimmung der Nachhaltigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 S. 2 MwStSystRL	40
(2)	Bedeutung und Auswirkungen für die Behandlung der öffentlichen Hand	41
(3)	Objektive Überschusserzielungsmöglichkeit als Voraussetzung einer nachhaltigen Tätigkeit der öffentlichen Hand?	42
cc)	Mögliche weitere Voraussetzungen für eine wirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand	45
(1)	Keine Marktregulierung	47
(2)	Kommerzielle Motivation	49
(3)	Keine wirtschaftliche Monopolstellung der öffentlichen Hand	51
(4)	Keine rechtliche Monopolstellung der öffentlichen Hand	53
(5)	Abschließende Betrachtungen zu den Urteilen <i>Hutchison 3G</i> und <i>T-Mobile Austria</i>	54
b)	Selbständigkeit	58
c)	Zusammenfassung	60
2.	Befreiung der öffentlichen Hand von der persönlichen Steuerpflicht (Art. 13 MwStSystRL)	62
a)	Historische Entwicklung der Befreiungsregelung	63
aa)	Besondere Vorgaben für die öffentliche Hand in der 1. und 2. EWG-RL	63
bb)	Besondere Vorgaben für die öffentliche Hand in der 6. EG-RL	65
(1)	Die Vorgaben in der 6. EG-RL	66
(2)	Die Vorgaben in den Entwürfen für eine 6. EG-RL	68
(a)	Ein erster Entwurf der Europäischen Kommission	68
(b)	Ein zweiter, überarbeiteter Entwurf der Europäischen Kommission	71
cc)	Zusammenfassung	73
b)	Die Voraussetzungen für eine Befreiung	75
aa)	Einrichtung des öffentlichen Rechts	77
bb)	Ausübung einer im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegenden Tätigkeit	83
cc)	Wahlrecht über die Behandlung als eine im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübte Tätigkeit	88
dd)	Zusammenfassung	90
c)	(Rück-) Ausnahmen von der Befreiung	92
aa)	Die persönliche Steuerpflicht bei Ausübung bestimmter Tätigkeiten	95

bb) Die persönliche Steuerpflicht als generelle Rechtsfolge bei Ausübung einer Tätigkeit in nicht mehr unbedeutendem Umfang?	100
cc) Die persönliche Steuerpflicht bei größeren Wettbewerbsverzerrungen	103
(1) Relevantes Wettbewerbsverhältnis	104
(a) Gegenwärtiges oder potentielles Wettbewerbsverhältnis	104
(b) Wettbewerbsverhältnis bei vergleichbaren Ausgangsleistungen	107
(c) Maßgeblicher Markt zur Bestimmung eines Wettbewerbsverhältnisses	112
(aa) Grundsatz: Maßgeblichkeit des nationalen Marktes	112
(bb) Ausnahme: Tätigkeitsbereich als räumlich relevanter Markt bei einer rechtlichen Monopolstellung	115
(2) Verzerrungen des Wettbewerbs	120
(3) Verzerrungen des Wettbewerbs in größerem Umfang	121
dd) Zusammenfassung	124
III. Sachliche Steuerbefreiungen für Umsätze der öffentlichen Hand	126
IV. Der Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand	129
1. Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug (Art. 167 MwStSystRL)	131
a) Handeln als Steuerpflichtiger	131
b) Grundsatz des Sofortabzugs und seine Folgewirkungen	133
c) Bedeutung und Auswirkungen für die öffentliche Hand	135
2. Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug (Art. 168 MwStSystRL)	136
a) Verwendung für Zwecke besteuerteter Umsätze	137
b) Hinreichender Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsätzen	139
c) Bedeutung und Auswirkungen für die öffentliche Hand	140
3. Vorsteuerberichtigung und Verbot der Einlagensteuerung	143
4. Das Zuordnungswahlrecht und seine Folgen für den Vorsteuerabzug	145
a) Das Zuordnungswahlrecht der öffentlichen Hand	147
b) Keine Möglichkeit zum vollen Vorsteuerabzug	149
c) Vorsteuerabzug bei Veränderung der anteiligen Verwendung	152
aa) Maßgeblichkeit der Ausübung des Zuordnungswahlrechts bei Leistungsbezug	154

bb) Folgen einer nachträglichen Erhöhung oder Minderung des wirtschaftlichen Verwendungsanteils	155
5. Zusammenfassung	157

**B. Die Behandlung der öffentlichen Hand nach dem
Umsatzsteuergesetz**

I. Einwirkungsmöglichkeiten des Richtlinienrechts auf die nationale Rechtsanwendung	162
1. Das Gebot einer richtlinienkonformen Auslegung	162
2. Die Möglichkeit der unmittelbaren Anwendung des Richt- linienrechts	164
II. Die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand	166
1. Grundtatbestand der Unternehmereigenschaft (§ 2 UStG)	167
a) Die Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit	169
aa) Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches	170
(1) Der Leistungsbegriff im Umsatzsteuerrecht	171
(2) Der Entgeltbegriff im Umsatzsteuerrecht	172
bb) Nachhaltige Ausübung einer Tätigkeit	175
b) Selbständigkeit	177
aa) Natürliche Personen	177
bb) Nichtrechtsfähige Untereinheiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts	179
c) Juristische Personen	180
(1) Die juristische Person des öffentlichen Rechts als Organträgerin	184
(a) Unternehmerstellung des Organträgers	184
(b) Die wirtschaftliche Eingliederung einer Organ- gesellschaft	188
(2) Die juristische Person des öffentlichen Rechts als Organgesellschaft	189
(a) Der generelle Ausschluss von juristischen Personen des öffentlichen Rechts von der Behandlung als Organgesellschaft	190
(b) Die Unternehmereigenschaft der Organgesell- schaft	193
(3) Ergebnis	194
c) Zusammenfassung	197
2. Befreiung der öffentlichen Hand von der Unternehmer- eigenschaft (§ 2b UStG)	198

a) Historische Entwicklung der Befreiungsregelung	199
aa) Entwicklungsstufen	200
bb) Abweichungen vom Unionsrecht durch § 2 Abs. 3 UStG a. F.	203
cc) Gründe und Ziele für die Neuregelung in § 2b UStG . . .	205
b) Die Voraussetzungen für eine Befreiung	207
aa) Juristische Person des öffentlichen Rechts.	208
bb) Im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegende Tätig- keiten	213
cc) Bewertung der Neuregelung	218
c) (Rück-) Ausnahmen von der Befreiung.	220
aa) Die Unternehmereigenschaft bei Ausübung bestimmter Tätigkeiten.	221
bb) Die Unternehmereigenschaft bei größeren Wettbewerbs- verzerrungen	224
(1) Abgrenzungskriterien nach den Rechtsprechungs- grundsätzen von EuGH und BFH	224
(2) Keine Wettbewerbsverzerrung bei steuerfreien Ausgangsleistungen	226
(3) Mindestumsatzgrenze für größere Wettbewerbs- verzerrungen.	228
(a) Ermittlung des Umsatzes aus gleichartigen Tätigkeiten	229
(b) Die Zulässigkeit einer Mindestumsatzgrenze von 17 500 €	231
(c) Keine Optionsmöglichkeit zur Regelbesteuerung	235
(4) Keine Vorsteuerkorrektur beim erstmaligen Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen	235
(5) Zusammenfassung	237
d) Ausschluss von größeren Wettbewerbsverzerrungen bei Leistungsbeziehungen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts	238
aa) Ausschluss im Fall der Monopolstellung einer juris- tischen Person des öffentlichen Rechts	239
bb) Ausschluss im Fall einer durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmten Zusammenarbeit	240
(1) Ableitung aus dem Vergaberecht.	243
(2) Regelbeispiel für eine durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmte Zusammenarbeit	244
(a) Langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarung.	245
(b) Leistung zum Erhalt der öffentlichen Infra- struktur und zur Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe	247
(c) Leistungen ausschließlich gegen Kostenersatz.	249

(d) Wesentliches Tätigwerden gegenüber juristischen Personen des öffentlichen Rechts	250
(3) Der Grundtatbestand einer durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmten Zusammenarbeit	251
(4) Abschließende Bewertung des Ausschlusstat- bestandes	252
e) Exkurs: Die Übergangsregelung zur Anwendung des § 2b UStG.	260
aa) Die weitere Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG a. F.	260
bb) Die weitere Anwendung der bisherigen richtlinien- widrigen Verwaltungspraxis als unionsrechtlich verbotene Beihilfe	265
(1) Staatliche Beihilfeleistung	266
(2) Das Unternehmen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts	268
(3) Begünstigung bestimmter Unternehmen	270
(4) Maßnahme mit wettbewerbsverfälschender Wirkung und Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten	272
(5) Ergebnis	274
f) Zusammenfassung	275
III. Sachliche Steuerbefreiungen für Umsätze der öffentlichen Hand	278
IV. Der Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand	282
1. Der Grundtatbestand des Vorsteuerabzugs	283
a) Grundzüge und Voraussetzungen	283
b) Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand	287
2. Das Zuordnungswahlrecht und seine Folgen.	290
a) Das Zuordnungswahlrecht der öffentlichen Hand	290
b) Keine Möglichkeit zum vollen Vorsteuerabzug.	294
c) Vorsteuerabzug bei Änderung der anteiligen Verwendung	298
aa) Folgen einer Minderung des unternehmerisch genutzten Anteils.	298
bb) Folgen einer Erhöhung des unternehmerisch genutzten Anteils	301
3. Die steuerliche Behandlung von öffentlichen Zuschüssen.	303
4. Zusammenfassung.	306

**C. Eine grundlegende Betrachtung der gegenwärtigen
umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand**

I. Die Ausgangsseite der öffentlichen Hand	310
1. Verletzung des Gebots einer gleichmäßigen Besteuerung.	310
a) Gewährleistung einer gleichmäßigen Besteuerung durch die Wettbewerbsklausel?	311
b) Gewährleistung einer gleichmäßigen Besteuerung durch das verdeckte Überwälzen der Steuer?	313
c) Rechtfertigung aus Gründen der Existenzsicherung und aus sozialen Gründen	314
d) Rechtfertigung aus Gründen der Praktikabilität.	316
e) Der Grundsatz der Nichtbesteuerung des Staates.	318
f) Ergebnis	320
2. Die Relevanz verfassungsrechtlicher Vorgaben.	321
3. Die Behandlung von Ausgangsleistungen aus ökonomischer Sicht	323
II. Die Eingangsseite der öffentlichen Hand	324
1. Die endgültige Vorsteuerbelastung aus Verbrauchsteuersicht	325
a) Beschränkung von Verbrauchsteuerprinzipien	325
b) Rechtfertigung der Beschränkungen.	327
aa) Ausübung von steuerfreien Ausgangsleistungen	328
(1) Leistungen, die einer bestehenden Steuerbefreiungs- vorschrift unterliegen	328
(2) Leistungen, die existenziellen oder sozialen Zwecken dienen.	329
bb) Ausübung einer unternehmerischen, aber nicht dem Anwendungsbereich des Art. 9 MwStSystRL unter- liegenden Tätigkeit	330
c) Ergebnis	332
2. Die endgültige Vorsteuerbelastung aus finanzverfassungs- rechtlicher Sicht	333
a) Der Steuerbegriff in der Finanzverfassung.	334
b) Steuerverteilung außerhalb des verfassungsrechtlichen Finanzausgleichs	335
c) Kein Verstoß gegen das Finanzverfassungsrecht	338
3. Die endgültige Vorsteuerbelastung aus ökonomischer Sicht	340
a) Auswirkungen auf wirtschaftliche Entscheidungen	340
b) Begründung steueradministrativen Aufwands.	344
c) Auswirkungen auf das Steueraufkommen.	345
d) Auswirkungen auf die Preise von öffentlichen Leistungen	346
III. Das Harmonisierungsziel der Mehrwertsteuersystemrichtlinie	346

D. Reformmodelle für die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand

I. Maßgebliche Zielvorgaben für die Reformmodelle und ihre wirtschaftlichen Folgen 354

1. Behandlung der öffentlichen Hand als Steuersubjekt 354

    a) Besteuerung von Ausgangsleistungen als Regelfall 355

    b) Ausnahmen von der Besteuerung 355

        aa) Steuerfreiheit für existenzielle Konsumaufwendungen 356

        bb) Steuerfreiheit für bestimmte Tätigkeitsbereiche zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen 359

    cc) Begrenzung auf gegen Entgelt ausgeübte Leistungen. 362

        (1) Steuerfinanzierte Tätigkeiten im Interesse der Allgemeinheit. 363

        (2) Leistungen gegen Gebühren oder Beiträge 366

        (3) Innerstaatliche Finanzzuweisungen 367

        (4) Staatliche Zuschüsse und Subventionen 368

2. Wettbewerbsgleichheit 371

3. Keine Behandlung der öffentlichen Hand als Steuerträgerin 373

4. Effiziente Steuererhebung 373

5. Wirtschaftliche Folgen der Zielvorgaben 374

    a) Folgen einer Behandlung der öffentlichen Hand als Steuersubjekt und einer Gewährleistung von Wettbewerbsgleichheit 375

    b) Folgen einer Beseitigung der Behandlung der öffentlichen Hand als Steuerträgerin. 376

II. Der Reformvorschlag für die Umsatzsteuer von *Paul Kirchhof* 379

1. Die Behandlung der öffentlichen Hand im Umsatzsteuergesetzbuch 380

    a) Die öffentliche Hand als Unternehmerin 380

    b) Die öffentliche Hand als Nichtunternehmerin 382

    c) Die öffentliche Hand als Verwaltungseinheit 383

    d) Zusammenfassung. 385

2. Unionsrechtliche und nationalrechtliche Vorgaben 386

3. Bewertung 387

    a) Übereinstimmungen mit den maßgeblichen Zielvorgaben. 387

    b) Sonstige Vorteile des Reformvorschlags 390

    c) Fortbestehende und neue Nachteile 391

        aa) Einschränkung der Auslegung der unternehmerischen Tätigkeit der öffentlichen Hand 391

        bb) Begriff der Verwaltungseinheit 394

        cc) Der Systemwechsel im Umsatzsteuergesetzbuch 396

4. Abschließende Stellungnahme 396

III. Das Refundsystem	397
1. Die Ausgestaltungen von Refundsystemen in Mitgliedstaaten der Europäischen Union – Grundansatz und Abgrenzungsmerkmale	399
a) Ausgleich der Vorsteuerbelastung außerhalb des harmonisierten Mehrwertsteuersystems	400
b) Abgrenzungsmerkmale	400
aa) Kreis der Anspruchsberechtigten und ihre begünstigten Tätigkeiten	401
bb) Finanzierungsquellen	402
cc) Erstattung ausländischer Vorsteuern	404
c) Zusammenfassung eines Referenzrahmens	405
2. Unionsrechtliche Vorgaben	405
a) Vereinbarkeit mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie	406
b) Vereinbarkeit mit dem Beihilfeverbot	411
aa) Erstattungszahlung als Beihilfeleistung	412
bb) Die Unternehmen der öffentlichen Hand	414
cc) Begünstigung bestimmter Unternehmen	419
(1) Abweichung von der normalen Besteuerung	422
(2) Vergleichbarkeit in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht	424
(3) Rechtfertigung der abweichenden Besteuerung	426
(4) Ergebnis	427
dd) Refundsysteme als staatliche oder aus staatlichen Mitteln finanzierte Maßnahme	427
ee) Maßnahme mit wettbewerbsverfälschender Wirkung und Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten	429
ff) Ergebnis	432
c) Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten	434
aa) Beschränkung der Erstattung auf inländische Vorsteuern	436
(1) Verletzung der Warenverkehrsfreiheit	437
(a) Anwendungsbereich	437
(b) Beschränkung	438
(c) Rechtfertigung	439
(2) Verletzung der Dienstleistungsfreiheit	443
bb) Beschränkung der Erstattung auf Einheiten der eigenen öffentlichen Hand	444
(1) Keine generelle Verletzung der Warenverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit	445
(2) Diskriminierung bei inländischen wirtschaftlichen Tätigkeiten ausländischer Einrichtungen des öffentlichen Rechts	446
d) Zusammenfassung	449

3. Finanzverfassungsrechtliche Vorgaben für ein nationales Refundsystem	451
a) Getrennte Lastenverteilung für Bund und Länder.	451
b) Haushaltstrennung zwischen Bund und Ländern	453
c) Aufteilung des Umsatzsteueraufkommens	454
d) Zusammenfassung.	455
4. Bewertung	455
a) Übereinstimmung mit den maßgeblichen Zielvorgaben	456
b) Sonstige Vorteile	457
c) Fortbestehende und neue Nachteile.	457
5. Vorschlag von <i>Desens et al.</i> für ein nationales Refundsystem	459
a) Vereinbarkeit mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie	460
b) Vereinbarkeit mit dem Beihilfeverbot und den Grundfreiheiten	461
c) Vereinbarkeit mit Finanzverfassungsrecht	462
d) Vereinbarkeit mit den Zielvorgaben.	464
e) Abschließende Würdigung	464
6. Vorschlag der Europäischen Kommission für ein unionsrechtliches Refundsystem	465
7. Abschließende Stellungnahme	469
IV. Die Vollbesteuerung	470
1. Grundvarianten und Vorschläge der Europäischen Kommission zur Umsetzung innerhalb der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.	472
a) Besteuerung aller Tätigkeiten.	472
b) Besteuerung aller gegen Entgelt ausgeübten Tätigkeiten	473
c) Kompromiss zwischen Vollbesteuerung und gegenwärtiger Besteuerung	474
2. Bewertung der Vorschläge der Europäischen Kommission	474
a) Übereinstimmung mit den maßgeblichen Zielvorgaben	475
aa) Besteuerung aller Tätigkeiten.	475
bb) Besteuerung der gegen Entgelt ausgeübten Tätigkeiten	477
cc) Kompromiss zwischen Vollbesteuerung und gegenwärtiger Besteuerung.	479
b) Abschließende Würdigung der Varianten.	480
3. Empfehlungen für die Umsetzung des Reformmodells einer Vollbesteuerung.	482
a) Die Vollbesteuerung in Neuseeland und Australien.	483
aa) Neuseeland.	483
(1) Die Besteuerung der öffentlichen Hand im System der <i>Goods and Services Tax New Zealand</i>	483
(2) Auswertung und Zusammenfassung der Ergebnisse	487
bb) Australien.	489

(1) Die Besteuerung der öffentlichen Hand im System der <i>Goods and Services Tax Australia</i>	489
(2) Auswertung und Zusammenfassung der Ergebnisse	497
b) Empfehlungen	498
aa) Tätigkeit der öffentlichen Hand als wirtschaftliche Tätigkeit.	499
bb) Beschränkung der Besteuerung auf gegen Entgelt aus- geübte Leistungen	500
cc) Vorsteuerabzug unabhängig von besteuerten Ausgangs- leistungen.	501
V. Abschließende Betrachtung zu den Reformmodellen	505
Resümee	511
Abkürzungsverzeichnis	519
Literaturverzeichnis	523
Stichwortverzeichnis	543