



Bastian Liegmann

## **Umsatzsteuerbelastung öffentlicher Vertragspartner bei PPP-Projekten**

# Einleitung

## I. Ziel der Arbeit

Es existiert eine Fülle juristischer und nichtjuristischer Fachliteratur zu Public Private Partnership Projekten. Eine Recherche unter diesem Suchbegriff bei dem Internetauftritt der Deutschen Nationalbibliothek<sup>2</sup> fördert mehr als 600 einschlägige Publikationen zutage, deren Zahl auch weiterhin laufend anwächst. Das nachhaltige Interesse der juristischen Fachwelt an Public Private Partnerships ist vor allem dem Umstand geschuldet, dass mit ihnen komplexe rechtliche Probleme verbunden sind, die eine Vielzahl unterschiedlicher Rechtsgebiete betreffen. Die vorliegende Arbeit widmet sich dem umsatzsteuerlichen Aspekt von Public Private Partnership Projekten und ist daher eng mit dem stets aktuellen Thema der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand verknüpft. Im Jahre 2007 hat *Kaiser* eine Arbeit vorgelegt, die sich mit der umsatzsteuerlichen Behandlung bestimmter Public Private Partnership Modelle beschäftigt<sup>3</sup>. Dieses Unterfangen soll vorliegend nicht wiederholt werden. Ziel dieser Arbeit ist es vielmehr, die Frage zu untersuchen, ob Public Private Partnership Projekte durch das geltende Umsatzsteuerrecht beeinflusst werden und es zu einer Benachteiligung von Public Private Partnership Projekten kommen kann, weil dem öffentlichen Partner eine Umsatzsteuerbelastung entsteht<sup>4</sup>. Die Aktualität des Themas der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand zeigt sich, neben der stets anwachsenden Zahl von Veröffentlichungen im umsatzsteuerlichen Schrifttum, auch an der fortlaufenden Kritik des Bundesrechnungshofes an den bestehenden Regelungen des UStG und an der Finanzverwaltungspraxis<sup>5</sup> sowie an einem derzeit von der Europäischen Union be-

<sup>2</sup><http://www.d-nb.de/> (Stand: 20.01.2013).

<sup>3</sup>Vgl. *Kaiser*, Umsatzsteuerliche Behandlung.

<sup>4</sup>Vgl. *Jacob/Berger*, Umsatzsteuerrefund, S. 1, die in der unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Behandlung von Eigenleistungen der öffentlichen Hand und des Leistungsbezugs von privaten Unternehmen einen „wesentlichen Hinderungsgrund“ für die Umsetzung von Public Private Partnership Projekten sehen, und *Schenke*, UR 2007, S. 4 (4 und 6 ff.), der es so ausdrückt, dass Public Private Partnership Projekte mit einer erheblichen „umsatzsteuerlichen Hypothek“ belastet seien.

<sup>5</sup>*Bundesrechnungshof*, Umsatzsteuerliche Behandlung, S. 42; *Bundesrechnungshof*, Umsatzsteuerreformvorhaben, S. 12 ff.

triebenen Reformbestreben zur Modernisierung des Mehrwertsteuersystems. Die Kommission hat Ende 2010 ein Grünbuch zur Zukunft der Mehrwertsteuer vorgelegt<sup>6</sup>, welches auch die Vorgaben des harmonisierten Mehrwertsteuersystems für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand thematisiert<sup>7</sup>. Im Rahmen des durch das Grünbuch angestoßenen Konsultationsprozesses hat sich gezeigt, dass in der Union ein erhebliches Interesse an der Frage besteht, ob die derzeitigen Regelungen akzeptabel sind<sup>8</sup>. Die große Bedeutung dieses Themas zeigt sich zudem darin, dass die Kommission eigens hierzu eine Studie in Auftrag gab, die im Frühjahr 2011 veröffentlicht wurde und Reformansätze zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand aufzeigt<sup>9</sup>. Ergänzt wurde diese durch eine aktuelle Folgeuntersuchung aus dem Jahr 2013, die insbesondere die zu erwartenden ökonomischen Konsequenzen verschiedener Lösungsansätze vertieft darstellt<sup>10</sup>. Hierin wird deutlich, dass die Kommission aktuell an einem Vorschlag zur Änderung der unionsrechtlichen Regelungen zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand arbeitet. Es ist daher möglich, dass sich die umsatzsteuerlichen Rahmenbedingungen für Public Private Partnership Projekte in absehbarer Zukunft ändern werden.

In der vorliegenden Arbeit soll herausgearbeitet werden, in welcher Weise Public Private Partnership Projekte allgemein durch die Umsatzsteuer beeinflusst werden können und ob sich aus dem gegenwärtigen System tatsächlich eine besondere Benachteiligung ergibt. Auf dieser Grundlage sollen Lösungsmöglichkeiten auf Basis des geltenden Rechts und denkbare Reformansätze dargestellt und bewertet werden.

## II. Gang der Untersuchung

Da der Begriff des Public Private Partnerships trotz vielfacher Definitionsbemühungen weiterhin umstritten ist, ist es notwendig in einem ersten Teil der Arbeit zu untersuchen, was Public Private Partnership bedeutet, um ein Begriffsverständnis zu entwickeln, das dieser Untersuchung zugrunde gelegt werden kann. Im Anschluss ist in einem zweiten Teil zu untersuchen, welchen Einfluss die Umsatzsteuer auf ein Public Private Partnership Projekt haben kann. Das hierfür notwendige Verständnis soll durch einen Überblick über das Umsatzsteuersystem und

<sup>6</sup>Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer - Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, abrufbar unter <http://ec.europa.eu> (Stand: 20.01.2013).

<sup>7</sup>S. 11 des Grünbuchs.

<sup>8</sup>Vgl. Zusammenfassung der Kommission über die Ergebnisse des Konsultationsprozesses vom 02.12.2011, abrufbar unter <http://ec.europa.eu> (Stand: 20.01.2013) S. 4, wonach auf diese Frage 178 Antworten eingegangen sind.

<sup>9</sup>CE/KPMG, VAT in the public sector (2011); vgl. hierzu auch zusammenfassend: Schmitz/Erdbrügger/Liegnann, DStR 2011.

<sup>10</sup>CE, VAT in the public sector (2013).

das für die Umsatzsteuer besonders bedeutsame Zusammenspiel von Unionsrecht und nationalem Recht hergestellt werden, so dass auf dieser Basis die Grundkonstellationen von Public Private Partnership Projekten identifiziert werden können, bei denen die Umsatzsteuer einen Einfluss haben kann. Es wird sich hierbei herausstellen, dass es entscheidend darauf ankommt, ob die öffentliche Hand<sup>11</sup> die Möglichkeit hat, ihr vom privaten Partner überwälzte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Dies macht es erforderlich, sich im dritten Teil der Arbeit dem komplexen Thema der unionsrechtlichen und nationalrechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs der öffentlichen Hand anzunehmen. Es bietet sich in diesem Zusammenhang insbesondere die Gelegenheit, die aktuelle Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu dieser Thematik darzustellen und kritisch zu untersuchen. Auf dieser Basis wird es möglich, im vierten Teil der Arbeit eine Aussage darüber zu treffen, in welchen Fällen sich tatsächlich eine negative Auswirkung der Umsatzsteuer auf Public Private Partnership Projekte ergibt. Im anschließenden Teil wird untersucht, ob im Rahmen des geltenden Rechts eine Vermeidung der Umsatzsteuerbelastung durch Gestaltungen möglich ist und welche Lösungsmöglichkeiten sich bieten könnten, das Umsatzsteuerrecht im Hinblick auf eine Vermeidung der umsatzsteuerlichen Belastung von Public Private Partnership Projekten zu reformieren. Den Schluss der Arbeit bildet eine thesenartige Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse.

---

<sup>11</sup>Der Begriff der öffentlichen Hand ist eine Sammelbezeichnung für Bund, Länder und Gemeinden sowie sonstige verselbstständigte öffentlich-rechtliche Rechtssubjekte, vgl. Köhler in: *Hefermehl/Köhler/Bornkamm*, UWG, § 4, Rz. 13.1; Kraeusel, FS Korn, S. 457, der den Begriff der öffentlichen Hand als Synonym für juristische Person des öffentlichen Rechts versteht.



# Erster Teil:

## Der Begriff Public Private Partnership

Der Begriff Public Private Partnership ist vielfach in der Fachliteratur diskutiert. Trotz seiner Aufnahme in zwei steuergesetzliche Normen<sup>12</sup>, hat sich bis heute noch keine allgemein anerkannte Definition herauskristallisiert. Ausgangspunkt für die Frage, wie sich das deutsche Umsatzsteuerrecht auf Public Private Partnership Projekte auswirkt, muss daher eine Beschäftigung mit dem Begriff des Public Private Partnership sein.

Zu diesem Zweck folgen zunächst allgemeine Ausführungen, die sich dem Begriff über seine historischen Wurzeln und die wirtschaftliche und politische Bedeutung in Deutschland und Europa nähern. Im Anschluss soll der Versuch einer Definition unternommen und ein Blick auf gängige sogenannte Public Private Partnership Modelle gerichtet werden. Ziel ist es, eine Arbeitsdefinition zu finden, die der weiteren Untersuchung zugrunde gelegt werden kann.

### § 1 Herkunft und Bedeutung

Die Zusammenarbeit zwischen der öffentlichen Verwaltung und privaten Unternehmen ist kein neues Konzept. Bereits im 19. Jahrhundert arbeiteten deutsche Städte auf vertraglicher Basis mit englischen Gasgesellschaften zusammen, die als konzessionierte Firmen die Bevölkerung mit Gas belieferten<sup>13</sup>. Seit langem praktiziert und verbreitet ist auch die Bildung von sogenannten „gemischtwirtschaftlichen Unternehmungen“. Damit ist eine Situation gemeint, in der eine privatrechtliche Gesellschaft – zumeist in der Rechtsform einer GmbH – öffentliche Aufgaben wahrnimmt und sowohl ein Hoheitsträger als auch Vertreter der Privatwirtschaft Gesellschaftsanteile halten<sup>14</sup>.

<sup>12</sup>Vgl. § 3 Absatz 1 Satz 3 GrStG und § 4 Nr. 9 GrEStG, die sich auf das deutsche Begriffsäquivalent der Öffentlich Privaten Partnerschaft beziehen.

<sup>13</sup>Püttner in: *Budäus*, Kooperationsformen, S. 98.

<sup>14</sup>Budäus in: *Budäus*, Kooperationsformen, S. 12; Weiß, Privatisierung, S. 279.

Kooperationen zwischen Öffentlichen und Privaten sind also keine Neuheit, dennoch ist der Begriff des Public Private Partnerships erst in jüngerer Zeit in Deutschland populär geworden. Vor diesem Hintergrund drängt sich die Frage auf, ob der Ausdruck Public Private Partnership nicht eher ein Modewort<sup>15</sup> ohne eigene Daseinsberechtigung<sup>16</sup> ist, das ein altes und bekanntes Konzept lediglich neu benennt, oder ob mit der neuen Bezeichnung auch ein neuer Inhalt verbunden ist<sup>17</sup>.

Die nachfolgenden Ausführungen zeigen die historischen Wurzeln des Public Private Partnership Begriffes auf (dazu I.) und verfolgen seine Adaption in Deutschland und Europa (dazu II.). Im Anschluss soll ein grober Überblick über die wirtschaftliche Bedeutung von Public Private Partnership (dazu III.) zur weiteren Verdeutlichung beitragen.

## I. Historische Wurzeln

Wie die sprachliche Herkunft suggeriert, ist Public Private Partnership, kurz PPP, keine deutsche Wortschöpfung. Ihr Ursprung liegt in den Vereinigten Staaten von Amerika. Das generelle Ziel von Public Private Partnerships lag ursprünglich in der Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung der amerikanischen Gemeinden<sup>18</sup>. In diesem Zusammenhang kam das Konzept bereits in den 40er Jahren des zwanzigsten Jahrhunderts zur Anwendung, während der Ausdruck Public Private Partnership erst später geprägt wurde.

Die Stadt Pittsburgh im US-Bundesstaat Pennsylvania befand sich in den 40er Jahren des zwanzigsten Jahrhunderts wirtschaftlich in einer schwierigen Lage. Der bislang stark auf die Stahlindustrie ausgerichteten Region drohte ein wirtschaftlicher Niedergang. Als Reaktion auf diese Bedrohung schlossen sich 1942 Vertreter aus Politik, Wirtschaft und Hochschulen zusammen, um Gegenmaßnahmen zu ergreifen; sie bildeten die *Allegheny Conference On Community Development*, aus welcher schließlich die *Regional Industrial Development Corporation* hervorging, die ab 1944 das Ziel verfolgte, die Neuansiedlung von Unternehmen in der Region Pittsburgh zu fördern. Beteiligt waren die Stadt Pittsburgh, Hochschulen und verschiedene örtliche privatwirtschaftliche Unternehmen<sup>19</sup>. Da-

---

<sup>15</sup> So *Tettinger*, DÖV 1996, S. 764.

<sup>16</sup> Vgl. *Stelkens*, Verwaltungsprivatrecht, S. 47 f., der dem Begriff die rechtsdogmatische Relevanz abspricht.

<sup>17</sup> So *Wolff*, Verwaltungsrecht III, S. 612, der PPP für einen notwendigen Schlüssel- und Sammelbegriff hält und in den PPP-Anwendungsfeldern eine neue quantitative und qualitative Dimension sieht, die sich von traditionellen Arten der Zusammenarbeit unterscheidet; *Mirow* in: *Budäus*, Aufgabenerfüllung, S. 22 betrachtet PPP als einen Teil der Modernisierung des öffentlichen Sektors.

<sup>18</sup> *Fainstein/Fainstein* in: *Heinz*, Stadtentwicklung, S. 83.

<sup>19</sup> *Stratmann*, Globalisierung, S. 150 ff.

mit entstand eines der ersten dokumentierten Beispiele eines Public Private Partnerships; es wurde zum Vorbild für ähnliche Projekte in anderen Städten<sup>20</sup>.

Eine besondere Bedeutung erlangte Public Private Partnership schließlich unter der Regierung von Präsident Carter. Nachdem dieser im Rahmen seines *Urban Development Action Grant* Programms zunächst den Versuch unternahm, die finanziell angeschlagenen Gemeinden mit einem staatlichen Hilfsfonds von 400 Millionen US-Dollar zu unterstützen, suchte er nach weiteren Wegen, um die lokale Wirtschaft anzukurbeln. Vor diesem Hintergrund propagierte er am 28. März 1978 eine Zusammenarbeit zwischen der öffentlichen Verwaltung und dem privaten Sektor unter dem Titel *New Partnership to Conserve America's Communities*<sup>21</sup>. Anknüpfend an diese Erklärung wird Präsident Carter die Wortschöpfung Public Private Partnership zugeschrieben<sup>22</sup>. Die Geburtsstunde der Bezeichnung Public Private Partnership kann also auf das Jahr 1978 datiert werden, wenngleich das Grundkonzept bereits mehr als dreißig Jahre zuvor in Pittsburgh praktiziert wurde.

## II. Europa und Deutschland

Nach Präsident Carters Erklärung überquerte der Ausdruck den Atlantik und setzte sich auch in Europa für ein neuartiges Konzept der Zusammenarbeit zwischen der öffentlichen Hand und Privaten durch. Einen ersten „Boom“ erlebten Public Private Partnership Projekte in England und Schweden in den 80er Jahren des letzten Jahrhunderts<sup>23</sup>.

In Deutschland dauerte es etwas länger, bis dieses Konzept erste Aufmerksamkeit erregte. In den 90er Jahren gewannen Public Private Partnership Modelle jedoch zunehmend an Attraktivität, was nicht zuletzt mit dem erhöhten Investitionsbedarf im Rahmen der deutschen Wiedervereinigung zusammenhing<sup>24</sup>.

Unmittelbar in Verbindung mit Public Private Partnership steht die Hoffnung der öffentlichen Entscheidungsträger, durch eine Zusammenarbeit zwischen dem privaten Sektor und der öffentlichen Hand öffentliche Leistungen effizienter be-

<sup>20</sup>Barnekov, Privatism, S. 41 f.; *Budäus/Grüning* in: *Budäus*, Aufgabenerfüllung, S. 42; *Schrallhammer*, PPP in Kunst und Kultur, S. 99.

<sup>21</sup>Barnekov, Privatism, S. 69.

<sup>22</sup>Schrallhammer, PPP in Kunst und Kultur, S. 99.

<sup>23</sup>Stratmann, Globalisierung, S. 154, 158.

<sup>24</sup>Stelkens, Verwaltungsprivatrecht, S. 47 f. weist richtigerweise darauf hin, dass der Erfolg und die Verbreitung des Ausdrucks (jedenfalls zusätzlich) dadurch begünstigt wurden, dass er als Anglicismus einerseits modern klingt und andererseits durch die dreifache Alliteration eine sehr einprägsame Abkürzung liefert.