

Schriften zum Steuerrecht

Band 127

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Von

Tobias Heckhausen



Duncker & Humblot · Berlin

TOBIAS HECKHAUSEN

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Schriften zum Steuerrecht

Band 127

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Von

Tobias Heckhausen



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
hat diese Arbeit im Sommersemester 2016
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2017 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: Konrad Triltsch GmbH, Ochsenfurt
Druck: buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15175-2 (Print)
ISBN 978-3-428-55175-0 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85175-1 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2016 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg als Dissertation angenommen.

Ich danke meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Schachtschneider für die hervorragende Betreuung der Arbeit und die Erstellung des Erstgutachtens sowie Herrn Professor Dr. Reiss für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Besonderer Dank gilt meinen Eltern und meiner Frau Eve Heckhausen.

Tobias Heckhausen

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	15
------------------	----

1. Kapitel

Funktion der (Umsatz-)Steuer und deren Vereinbarkeit mit der (Umsatz-)Besteuerung der öffentlichen Hand	17
--	-----------

I. Steuerpflicht als Bürgerpflicht	17
II. Fiskalfunktion der (Umsatz-)Steuer im Zusammenhang mit der (Umsatz-)Besteue- rung der öffentlichen Hand	18
1. Selbstbesteuerung	19
2. Gegenseitigkeitsbesteuerung	19
3. Zwischenergebnis	20
III. Rechtsnatur der Umsatzsteuer	21
1. Verkehr- und Verbrauchsteuerbegriff	23
a) Verkehrsteuerbegriff	23
b) Verbrauchsteuerbegriff	23
2. Einordnung der Umsatzsteuer als Verkehr- oder Verbrauchsteuer	25
a) Grundgesetz	25
b) Abgabenordnung	28
c) Einordnung durch die Rechtsprechung	28
d) Einordnung durch die Literatur	30
aa) Vertreter des Verkehrsteuercharakters	30
bb) Vertreter des Verbrauchsteuercharakters	30
e) Auswirkung des Gemeinschaftsrechts auf die Einordnung der Umsatzsteuer als Verkehr- oder Verbrauchsteuer	32
3. Beurteilung der vertretenen Auffassung und eigene Einordnung	32
a) Steuersubjekt und wirtschaftliche Auswirkung des Umsatzsteuergesetzes	33
b) Art der Steuererhebung	34
c) Steuergegenstand	36
d) Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die Rechtsnatur der Umsatzsteuer	39
e) Ergebnis	40
IV. Umsatzbesteuerung des Staates und Lenkungszweck der (Umsatz-)Steuer	41

2. Kapitel

Der Staat als Unternehmer	43
I. Einführung	43
II. Rechtsgrundlagen	44
III. Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen	45
1. Steuerpflichtiger nach Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL	46
2. Einschränkung des Art. 13 MwStSystRL	47
a) Ausnahme vom Grundsatz der Steuerpflicht nach Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 1 MwStSystRL	47
aa) Einrichtungen des öffentlichen Rechts	48
bb) Tätigkeiten, die der öffentlichen Hand im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen	48
b) Rückausnahmen der Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 und 3 MwStSystRL	49
aa) Wettbewerbsverhältnis gemäß Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 und 3 MwStSystRL	50
bb) „Größere Wettbewerbsverzerrungen“ gemäß Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 MwStSystRL und „nicht unbedeutender Umfang“ gemäß Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 3 MwStSystRL	51
c) Option für die Mitgliedstaaten nach Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL	54
3. Ergebnis für die Besteuerung der öffentlichen Hand nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie	54
IV. Innerstaatliche Umsetzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie durch § 2 UStG a.F.	56
1. Einleitung	56
2. Verhältnis von § 2 Abs. 3 UStG a.F. zu § 2 Abs. 1 UStG	58
3. Unternehmerbegriff nach § 2 Abs. 1 UStG	59
a) Unternehmerbegriff als Typusbegriff	60
b) Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 UStG	61
4. Einschränkung der Unternehmereigenschaft für die öffentliche Hand nach § 2 Abs. 3 UStG a.F.	65
a) Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen; Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich	66
b) Einrichtung, die sich wirtschaftlich heraushebt	66
c) Kein Hoheitsbetrieb	68
d) Gewerbliche Tätigkeit ohne Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	71
e) Katalogleistungen nach § 2 (3) S. 2 UStG a.F.	72
5. Ergebnis	72

V. Neue Regelung des § 2 b UStG	73
1. Ausnahme von der Unternehmereigenschaft des § 2 UStG durch § 2 b (1) S. 1 UStG	75
2. Rückausnahmen zur Behandlung als Nichtunternehmer	76
a) „Größere Wettbewerbsverzerrungen“, § 2 b (1) S. 2 UStG	76
b) Konkretisierung der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ in § 2 b (2) UStG	76
c) Beistandsleistungen nach § 2b (3) UStG	78
d) Katalogleistungen nach § 2 b (4) UStG	81
3. Ergebnis	81

3. Kapitel

Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als verfassungsrechtliche Vorgabe 83

I. Einführung	83
II. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als Grundsatz der Freiheit oder der Gleichheit	83
III. Wettbewerbsneutralität als gleichheitsrechtliche Gewährleistung	84
1. Bedeutung des Grundsatzes der Gleichheit im Rahmen der (Umsatz-)Steuererhebung für Rechtspraxis und Literatur	84
2. Herleitung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität in der Rechtsprechung und Literatur	88
a) Herleitung durch den Bundesfinanzhof	89
b) Auffassung von Manfred Siegel und Peter Selmer/Lerke Schulze-Osterloh: Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als Folge des Gebots der Systemgerechtigkeit	89
c) Herrschende Literaturauffassung: Herleitung des steuerlichen Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität aus Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. Freiheitsgrundrechten ...	92
3. Eigene Stellungnahme	94
a) Problemaufriss	94
aa) Die Auslegung des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG als Rechtsetzungsgleichheit	95
bb) Der Staat als „Mensch“ i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG	96
b) Das Rechtsprinzip der Gleichheit in der Freiheit	98
c) Der Staat des Grundgesetzes	106
d) Schlussfolgerungen und Ergebnis	111
e) Chancengleichheit als Teil des Sozialprinzips	112

IV. Wettbewerbsneutralität als freiheitsrechtliche Gewährleistung	115
1. Einführung: Wettbewerbsfreiheit als Grundlage des steuerlichen Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität	115
2. Grundrecht der Wettbewerbsfreiheit in der Literatur und Rechtsprechung	117
3. Marktwirtschaft und Zentralwirtschaft als sich gegenüberstehende „Idealtypen“ der Wirtschaftsordnungen	121
4. Soziale Marktwirtschaft als bestehende Wirtschaftsordnung Deutschlands	125
5. Wirtschaftspolitische Neutralität des Grundgesetzes	128
6. Unbestimmtheit der Begriffe „Wettbewerb“ und „Wettbewerber“	131
7. Wettbewerb als Faktum privaten Handelns	133
a) Wettbewerb durch privates Handeln	133
b) Schutz privaten Handelns durch das Grundgesetz	134
c) Schutz der freien Willkür, Beschränkung der Privatheit durch Gesetzlichkeit um der Freiheit willen	135
d) Grundsätzlicher Vorrang des Privaten – Privatheitsprinzip	135
e) Eigentumsgewährleistung des Art. 14 Abs. 1 GG als Unternehmensfreiheit	136
8. Wettbewerb aufgrund von Privatheit	140
9. Allgemeine Freiheit, Privatheitsprinzip und Sozialprinzip als Grundlage der Wirtschaftsordnung	142
10. Ergebnis	143

4. Kapitel

Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als gemeinschaftsrechtliche Vorgabe	145
---	-----

5. Kapitel

Der Staat als Wettbewerber	148
-----------------------------------	-----

I. Einleitung	148
II. Der Staat als Wettbewerber	148
1. Wettbewerbliche Tätigkeit als Kriterium für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand	148
2. Die Rolle des Staates im Wettbewerb der Privaten	149
a) Die Tätigkeit des Staates im Wettbewerb als besondere Verwaltung	149
b) Sozialprinzip und Privatheitprinzip gegen Wettbewerbsprinzip	152
c) Vorrang des Gemeinwohls gegen das Prinzip der Marktgleichheit	155
3. Zusammenfassung	156

III. Verfassungswidriges Generieren des Staates als Wettbewerber	157
1. Einleitung	157
2. Rechtsformenwahlrecht	158
a) Argument der Rechtstradition	159
b) Argument der Zweckmäßigkeit	159
c) Stellungnahme	160
aa) Literaturauffassung zur Funktion des Privatrechts	160
bb) Eigene Beurteilung	163
3. Verstoß staatlicher Unternehmenstätigkeit gegen das Freiheits- und Privatheits- prinzip	164
IV. Ergebnis und Schlussfolgerung	166

6. Kapitel

Ergebnis und Zusammenfassung	167
-------------------------------------	-----

Literaturverzeichnis	178
-----------------------------------	-----

Sachverzeichnis	186
------------------------------	-----

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtliche Blattsammlung
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AlkopopStG	Alkopopsteuergesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
Art.	Artikel
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
Begr.	Begründer
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGB-RGRK	Bürgerliches Gesetzbuch-Reichsgerichtsrechtsprechung – Kommentar
BierStG	Biersteuergesetz
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidungen
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DSiR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DSiZ	Deutsche Steuerjuristische Zeitung (Zeitschrift)
DVB1.	Deutsche Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
Einl.	Einleitung
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft (Vertrag)
ex-EGV	ehemalig: Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ff.	fortfolgende
FS	Festschrift
GG	Grundgesetz
grds.	grundsätzlich
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
HStR	Handbuch des Staatsrechts
HVerfR	Handbuch des Verfassungsrechts
insb.	insbesondere
i.S.d.	im Sinne des
ISiR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)

i. V.m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung (Zeitschrift)
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise 2008 zu den Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 vom 13. Dezember 2004 (Allgemeine Verwaltungsvorschrift)
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 vom 13. Dezember 2004 (Allgemeine Verwaltungsvorschrift)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
Nr.	Nummer
Rn.	Randnummer
s.	siehe
S.	Seite
SchaumwZwStG	Schaumwein-Zwischenerzeugnissteuergesetz
StromStG	Stromsteuergesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
TabakStG	Tabaksteuergesetz
u. a.	und andere
übers.	übersetzt
UR	Umsatzsteuerrundschau (Zeitschrift)
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
VVDStRL	Vereinigung deutscher Staatsrechtslehrer
z. B.	zum Beispiel
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht

Einleitung

Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand¹ ist in der Literatur schon mehrfach Gegenstand von Untersuchungen gewesen.² In diesen lag der Schwerpunkt meist in der Auslegung des Umsatzsteuergesetzes und der Prüfung, inwieweit die nationalen Umsatzsteuervorschriften mit der europarechtlichen Vorgabe zu vereinbaren sind. Dieser Problematik vorgelagert ist die Frage, ob die öffentliche Hand überhaupt taugliches Umsatzsteuersubjekt ist.

Die Leistungen der öffentlichen Hand der Umsatzsteuer zu unterwerfen, liegt nahe, wenn man nur die Art der von der öffentlichen Hand ausgeführten Leistungen betrachtet. Sie bietet fast jede Leistung an, die auch von privaten Unternehmern angeboten wird und bei diesen der Umsatzbesteuerung unterliegt. Zu den staatlichen Unternehmen gehören etwa Banken, Verkehrsbetriebe, Versorgungsbetriebe, Bäderbetriebe und sogar Brauereien, wie etwa die Beteiligung des Freistaates Bayern am Staatlichen Hofbräuhaus München. Wenn die öffentliche Hand im Rahmen dieser Betriebe Leistungen ausführt, ähnelt sie privaten Unternehmern, zumal sie teilweise in Privatrechtsform handelt. Daran mag liegen, dass die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand kaum in Frage gestellt wird.

Doch auch wenn die öffentliche Hand Leistungen ausführt, die, wenn sie von privaten Unternehmern erbracht werden, umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig sind, kann nicht unberücksichtigt gelassen werden, dass es der Staat ist, der handelt. Die Funktion einer Steuer liegt in der Finanzierung des Staates und seiner Aufgaben.³ Durch die Besteuerung der öffentlichen Hand – also sich selbst – kann der Staat sein Vermögen nicht mehren. Die Besteuerung der öffentlichen Hand erscheint daher sinnwidrig (hierzu: 1. Kapitel, I. und II. Abschnitt).

Es stellt sich allerdings die Frage, ob dieser Einwand der fiskalischen Sinnlosigkeit der Besteuerung der öffentlichen Hand auch speziell für die Umsatzbesteuerung gilt. Das Umsatzsteuerrecht besteuert zwar den Unternehmer. Nach weit

¹ Der Begriff „öffentliche Hand“ wird europarechtlich eng definiert und erfasst gemäß Art. 2 der EU-Transparenzrichtlinie 80/723 EWG vom 25.06.1980 den Staat sowie andere Gebietskörperschaften. Als umgangssprachlicher Sammelbegriff erfasst er den gesamten staatlich-öffentlichen Sektor und soll im Folgenden in diesem weiten Sinne verstanden werden.

² Etwa J.-S. Park, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand; N. Häck, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht; M. Siegel, Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht.

³ W. Heun, in: H. Dreier (Hrsg.), GG, Bd. III, Art. 105, Rn. 1; H. Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 8.

verbreiteter Ansicht ist die Umsatzsteuer aber eine Verbrauchsteuer.⁴ Nicht der Unternehmer soll der eigentlich steuerlich Belastete sein, sondern der Verbraucher, der eine Leistung in Anspruch nimmt. Nach dieser Einschätzung ist der Unternehmer nur aus rechtstechnischen Gründen derjenige, der die Umsatzsteuer für den Verbraucher anmelden und abführen muss. Da die steuerlichen Mittel nach dieser Sichtweise aus dem Vermögen der Verbraucher stammen, könnte insoweit angenommen werden, dass die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand eine Fiskalfunktion erfüllt. Dem System des Umsatzsteuergesetzes kann jedoch nicht mit Bestimmtheit entnommen werden, dass die Umsatzsteuer tatsächlich nicht auf die steuerliche Belastung des Unternehmers, sondern die des Verbrauchers gerichtet ist (hierzu: 1. Kapitel, III. Abschnitt).

Allerdings wird auch die Finanzierungsfunktion der (Umsatz-)Steuer nicht als Besteuerungsgrund für die öffentliche Hand betrachtet.⁵ Vielmehr dient die Umsatzsteuer in diesem Zusammenhang als Schutzinstrument für private Unternehmer, die die öffentliche Hand als Konkurrentin im Wettbewerb ansehen. Der Grund der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand liegt in der Herstellung der umsatzsteuerlichen Wettbewerbsneutralität. Auf die Verwirklichung dieser Wettbewerbsneutralität im Verhältnis der öffentlichen Hand zu privaten Unternehmern ist das Umsatzsteuergesetz angelegt. Insbesondere ist es aber das europäische Gemeinschaftsrecht, das eine umsatzsteuerliche Gleichstellung von Staat und Privaten durch einen strengen Grundsatz der Wettbewerbsneutralität vorgibt (hierzu: 2. Kapitel).

In der Literatur wird versucht, diesen Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als verfassungsrechtliches Postulat zu begründen.⁶ Die (Umsatz-)Besteuerung der öffentlichen Hand wird als eine verfassungsrechtliche Vorgabe angesehen. Entgegen dieser vielfach vertretenen Auffassung ist ein solcher Grundsatz dem Grundgesetz nicht zu entnehmen (hierzu: 3. Kapitel).

Dagegen gibt das europäische Gemeinschaftsrecht sehr wohl einen Grundsatz der Wettbewerbsneutralität vor. Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts findet seine Grenze jedoch in der Verfassungsidentität (hierzu: 4. Kapitel).

Unabhängig von einem solchem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ist die öffentliche Hand nie Wettbewerberin, weil sie nicht mit privaten Unternehmern konkurriert; denn sie erfüllt staatliche Aufgaben. Die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand ist rechtsgrundlos. Die Rechte der Privaten werden nicht durch eine Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand verwirklicht, sondern allein durch die Umsetzung des Privatheitsprinzips (hierzu: 5. Kapitel).

Spezifika kommunaler Unternehmen und gemischtwirtschaftlicher Unternehmen werden nicht erörtert.

⁴ Nachweise im 1. Kapitel, III. 2. d) bb).

⁵ R. Hüttemann, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 5 ff.; N. Häck, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, S. 46 ff.

⁶ Nachweise im 3. Kapitel, III. 2. und IV. 1.

1. Kapitel

Funktion der (Umsatz-)Steuer und deren Vereinbarkeit mit der (Umsatz-)Besteuerung der öffentlichen Hand

Die Besteuerung der öffentlichen Hand ist allgemeine Rechtspraxis. Betrachtet man aber die vorrangige Funktion der Steuer, nämlich die der Finanzierung des Gemeinwesens (vgl. § 3 AO)¹, erscheint die Besteuerung der öffentlichen Hand sinnwidrig. Dies wird in den folgenden Abschnitten erläutert.

I. Steuerpflicht als Bürgerpflicht

Um in Recht und Freiheit leben zu können, brauchen die Menschen den Staat. Der Staat ist die Organisation der Menschen, eine Gemeinschaft, die sie selbst gebildet haben, um in Recht und Freiheit leben zu können.²

Der Staat ist daher die Sache der Bürger.³ Die bürgerliche Sittlichkeit verpflichtet sie, bestmöglich zur Verwirklichung des Gemeinwohls beizutragen.⁴

Diese Verpflichtung umfasst zunächst die finanzielle Ausstattung des Staates.⁵ Der 10. Abschnitt des Grundgesetzes sieht die Steuer als Grundlage des staatlichen Finanzwesens vor. Das Gemeinwesen wird also zumindest grundsätzlich durch Steuern finanziert.

Eine andere Weise als die Finanzdeckung des Staates durch Steuern ist in einem freiheitlichen Gemeinwesen einer Republik auch kaum denkbar. Nur das System der Besteuerung ermöglicht die Gleichheit der Besteuerung, bei der alle Bürger ihren

¹ H. Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 10.

² K.A. Schachtschneider, Souveränität, S. 17 ff.; ders., Der Anspruch auf materiale Privatisierung, S. 51; Res publica res populi, S. 350 ff.

³ K.A. Schachtschneider, Res publica res populi, S. 64.

⁴ K.A. Schachtschneider, Steuern auf Steuern, in: FS für W. Reiss, S. 101 (110); zum Gemeinwohl und zum besonderen Glück vgl. ders., Prinzipien des Rechtsstaates, S. 128; ders., Freiheit, S. 60 ff., S. 449 ff.; ders., Der Anspruch auf materiale Privatisierung, S. 43 ff.

⁵ P. Kirchhof, Die Steuern, in: J. Isensee/ders. (Hrsg.), HStR, Bd. V, § 118, S. 960, Rn. 1 ff., S. 1056, Rn. 197; K.A. Schachtschneider, Steuern auf Steuern, S. 101 (109).