

MPI Studies in Tax Law and Public Finance 4



Wolfgang Schön
Erik Röder *Editors*

Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II

 Springer

MPI Studies in Tax Law and Public Finance

Weitere Bände in dieser Reihe
<http://www.springer.com/series/10393>



MPI Studies in Tax Law and Public Finance

Volume 4

Series Editors

Kai A. Konrad
Wolfgang Schön

Wolfgang Schön • Erik Röder (Hrsg.)

Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II

 Springer

Herausgeber

Wolfgang Schön
Max Planck Institute for Tax Law
and Public Finance
Munich
Germany

Erik Röder
Max Planck Institute for Tax Law
and Public Finance
Munich
Germany

ISSN 2196-0011

ISBN 978-3-642-45020-4

DOI 10.1007/978-3-642-45021-1

Springer Heidelberg Dordrecht London New York

ISSN 2196-002X (electronic)

ISBN 978-3-642-45021-1 (eBook)

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

© Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2014

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media (www.springer.com)

Vorwort

Angesichts der Herausforderungen durch die globale Finanz- und Wirtschaftskrise und die sich anschließende europäische Staatsschuldenkrise sind steuerpolitische Reformüberlegungen in den vergangenen Jahren in Deutschland in den Hintergrund getreten. Nennenswerte Steuerentlastungen wie zuletzt durch die Unternehmenssteuerreform 2008 kamen aufgrund des vorrangigen Ziels der Haushaltskonsolidierung von vornherein nicht in Betracht. Aber auch Projekte, die lediglich auf eine punktuelle Weiterentwicklung des Steuerrechts – etwa bei der Gruppenbesteuerung – zielten, hatten aufgrund der Fixierung der politischen Akteure auf die Sicherung des Steueraufkommens keine Chance auf Realisierung. Die Erfahrung lehrt jedoch, dass Stillstand im Steuerrecht kein Dauerzustand ist. Über einen längeren Zeitraum betrachtet ist das Rechtsgebiet durch beständigen Wandel gekennzeichnet. Eine Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft ist es, diesen Wandel zu begleiten und zu gestalten. Dazu ist es erforderlich, frühzeitig relevante Entwicklungen zu erkennen und gedanklich zu durchdringen.

Um diesen Prozess zu unterstützen, hat das Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen im Jahre 2012 bereits zum zweiten Mal führende Steuerrechtswissenschaftler der jüngeren Generation dazu eingeladen, im Rahmen einer Vortragsreihe zu selbstgewählten Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts zu referieren. Es knüpfte damit an eine erfolgreiche Vorgängerveranstaltung aus dem Jahr 2008 an. In den Vorträgen zeigte sich, dass eine erfolgreiche neue Generation von Steuerwissenschaftlern die fachliche Bühne betreten hat. Zudem haben sich – wie es in der Natur der Sache liegt – neue Zukunftsfragen ergeben. Beispielhaft sei nur die sich erst in den letzten Jahren voll entfaltende Diskussion um die Besteuerung des Finanzsektors genannt. Daher war die Zeit reif für eine Neuauflage.

In den Themen der aus den Referaten hervorgegangenen Beiträge spiegeln sich zentrale Herausforderungen wider, denen sich die deutsche Steuerrechtsordnung in Zukunft stellen muss. Jenseits von Lenkungsnormen sollte das Steuerrecht wirtschaftliche Entscheidungen möglichst wenig verzerren. In seinem einleitenden Beitrag zeigt *Marc Desens* auf, wie durch die Vermeidung der Umsatzsteuerdefinitivbelastung bei Körperschaften des öffentlichen Rechts Wettbewerbsneutralität zugunsten privater Leistungsanbieter hergestellt werden kann. Dabei müssen auch europarechtliche Vorgaben, insbesondere durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie,

beachtet werden. Generell spannt das europäische Recht ein beständig dichter werdendes Netz an Vorgaben über den nationalen Steuerrechtsordnungen auf, denen gegenüber es sich aufgrund seines Anwendungsvorrangs im Konfliktfall durchsetzt. *Tina Ehrke-Rabel* lotet in ihrem Beitrag das dadurch bei der Rechtsandwendung entstehende Spannungsfeld zwischen Unionsrecht und nationalem Steuerrecht aus. Da die unionsrechtlichen Vorgaben auch bei der Rechtssetzung beachtet werden müssen, gefährdet die zunehmende Europäisierung des Steuerrechts Bestrebungen zur Kodifikation der deutschen Steuerrechtsordnung. *Michael Droege* befasst sich in seinem Beitrag mit der besonderen Attraktivität und der Leistungsfähigkeit der Kodifikationsidee im Steuerrecht und kommt dabei unter anderem zu dem Ergebnis, dass die Kodifikation als Gesetzgebungstechnik auch im „unionalen Mehrebenensystem“ eine Zukunft haben kann. Während das Für und Wider einer Kodifikation des Steuerrechts vor allem die Steuerrechtswissenschaft bewegt, wird die steuerpolitische Diskussion angesichts hoher öffentlicher Ausgaben zur Bankenrettung derzeit von der Frage nach der Besteuerung des Finanzsektors dominiert. *Roland Ismer* untersucht in seinem Beitrag auf Grundlage eines interdisziplinären Law and Economics-Ansatzes die entsprechenden Handlungsoptionen des Gesetzgebers. Begrenzt wird der Handlungsspielraum des Gesetzgebers zur Gestaltung der Steuerrechtsordnung durch die Vorgaben des Grundgesetzes und insbesondere der Grundrechte. *Andreas Musil* konstatiert in seinem abschließenden Beitrag die Herausbildung einer restriktiven steuerverfassungsrechtlichen Sonderdogmatik. Dem stellt er einen Vorschlag entgegen, wie die Steuerrechtswissenschaft die begrenzende Kraft des Verfassungsrechts aktivieren kann, ohne gesetzgeberische Gestaltungsspielräume zu stark einzuengen.

Die Herausgeber wünschen den in diesem Band versammelten Beiträgen eine interessierte Aufnahme und eine breite Diskussion durch das Fachpublikum.

München, im September 2013

Wolfgang Schön
Erik Röder

Inhalt

Reformvorschläge zur Vermeidung der definitiven Belastung mit der Umsatzsteuer bei Körperschaften des öffentlichen Rechts	1
Marc Desens	
Steuerrechtsauslegung im Spannungsfeld zwischen unionsrechtlichen Vorgaben und nationalen Normen	39
Tina Ehrke-Rabel	
Die Kodifikationsidee in der Steuerrechtsordnung	69
Michael Droege	
Grundfragen der Besteuerung des Finanzsektors	95
Roland Ismer	
Die Sicht der Steuerrechtswissenschaft auf das Verfassungsrecht	129
Andreas Musil	

Autorenverzeichnis

Marc Desens Juristenfakultät, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht, Universität Leipzig, Burgstr. 21, 04109 Leipzig, Deutschland

Michael Droege Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften, Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht, Johannes Gutenberg-Universität, 55099 Mainz, Deutschland

Roland Ismer Lehrstuhl für Steuerrecht und Öffentliches Recht, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Lange Gasse 20, 90403 Nürnberg, Deutschland

Andreas Musil Juristische Fakultät, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insbesondere Verwaltungs- und Steuerrecht, Universität Potsdam, August-Bebel-Str. 89, 14482 Potsdam, Deutschland

Tina Ehrke-Rabel Institut für Finanzrecht, Karl-Franzens-Universität Graz, Universitätsstraße 15/B2, 8010 Graz, Österreich

Reformvorschläge zur Vermeidung der definitiven Belastung mit der Umsatzsteuer bei Körperschaften des öffentlichen Rechts

Marc Desens

Inhalt

1	Einleitung	2
2	Wesentliche Wirkungen der Umsatzsteuerdefinitivbelastung	3
3	Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen	5
3.1	Verdrängung des verfassungsrechtsrechtlichen durch einen unionsrechtlichen Maßstab?	5
3.2	Vereinbarkeit der Umsatzsteuerdefinitivbelastung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	7
3.2.1	Systemimmanenz des Nachteils im Ausgangstatbestand der Umsatzsteuer ..	8
3.2.2	Keine gleichheitssatzrelevanten Ungleichbehandlungen durch die definitive Umsatzsteuerbelastung	10
3.3	Vereinbarkeit der Umsatzsteuerdefinitivbelastung mit der Berufsfreiheit (Art. 12 GG)	12
3.4	Vereinbarkeit der Umsatzsteuerdefinitivbelastung mit finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben	13
3.4.1	Finanzverfassungsrechtliche Rahmenbedingungen	13
3.4.2	Beurteilung der Umsatzsteuerdefinitivbelastung anhand der finanzverfassungsrechtlichen Maßstäbe	17
4	Reformvorschläge und ihre Realisierungsmöglichkeiten	20
4.1	Steuerbefreiung von Leistungen an Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich	20
4.2	Vorsteuervergütung für Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich	20

Prof. Dr. jur.; Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht, an der Universität Leipzig. Der Auftaktvortrag wurde am 17. April 2012 beim Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen in München gehalten (Stand der Druckfassung: August 2012). Der Beitrag verarbeitet Erkenntnisse, die der Verfasser im Kompetenzzentrum für Öffentliche Wirtschaft und Daseinsvorsorge der Universität Leipzig interdisziplinär mit den Ökonomen Prof. Dr. Thomas Lenk und Dr. Oliver Rottmann sowie dem Juristen Dr. David Hummel erforscht hat.

M. Desens (✉)

Juristenfakultät, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht, Universität Leipzig, Burgstr. 21, 04109 Leipzig, Deutschland
E-Mail: marc.desens@uni-leipzig.de

4.3	Ausgleichsanspruch von einem Sondervermögen (sog. Refund-Modell)	22
4.3.1	Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht	23
4.3.2	Nachteile von Refund-Modellen	24
4.4	Ausgleichsanspruch gegen die Steuerverwaltung mit Gegenfinanzierung als Vorab bei der nationalen Verteilung des Umsatzsteueraufkommens	25
4.4.1	Vorteile gegenüber der Bildung eines Sondervermögens	27
4.4.2	Fortbestehende Nachteile	28
4.5	Ausgleichsanspruch gegen die Steuerverwaltung mit Gegenfinanzierung als Vorab bei der nationalen Verteilung des Umsatzsteueraufkommens und Reverse Charge-Verfahren bei Leistungen an Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich	29
4.5.1	Vorbild: vorhandene Steuerschuldverlagerungen	29
4.5.2	Alternative Möglichkeit: keine Beschränkung auf den hoheitlichen Bereich	31
4.5.3	Unionsrechtlicher Sondergenehmigungsvorbehalt	33
5	Zusammenfassung der Ergebnisse	34
	Literatur.....	36

Zusammenfassung Die definitive Belastung von Verbrauchern mit der Umsatzsteuer führt auch im hoheitlichen Bereich von Körperschaften des öffentlichen Rechts dazu, dass diese die Umsatzsteuerbelastung wirtschaftlich zu tragen haben. Das bewirkt einerseits, dass sich Hoheitsträger untereinander selbst steuerlich belasten, was nicht zu zusätzlichen Einnahmen, sondern nur zu einem verdeckten Finanzausgleich führt. Andererseits können die Körperschaften des öffentlichen Rechts diese Umsatzsteuerdefinitivbelastung nur vermeiden, soweit sie keine Fremdleistungen in Anspruch nehmen, sondern eigene Ressourcen (insbesondere eigenes Personal) einsetzen. Dies bewirkt, dass es für einen Hoheitsträger umsatzsteuerlich nachteilig ist, auf private Leistungsanbieter zurückzugreifen, obwohl dies im Rahmen funktionaler Privatisierungen (etwa im Rahmen von Öffentlich-Privaten-Partnerschaften) aus außersteuerlichen Gründen ökonomisch sinnvoll sein kann. Der Beitrag unterbreitet Reformvorschläge, mit denen sich eine Umsatzsteuerdefinitivbelastung von Körperschaften des öffentlichen Rechts im hoheitlichen Bereich vermeiden lässt.

1 Einleitung

Im geltenden Umsatzsteuerrecht werden Körperschaften des öffentlichen Rechts definitiv mit der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer belastet, wenn sie umsatzsteuerpflichtige Leistungen im hoheitlichen Bereich in Anspruch nehmen. Das Phänomen ist zwar nicht neu. Es wurde jedoch erst durch zunehmende Privatisierungen hoheitlicher Aufgaben ins Blickfeld gerückt. Vor allem bei funktionalen Privatisierungen durch personalintensive Öffentlich-Private-Partnerschaften (ÖPP) wirkt die Umsatzsteuerbelastung als Hemmschuh.¹ Das liegt konträr zu den politisch gewollten Bestrebungen, die Bedingungen für ÖPP-Projekte zu verbessern

¹ Vgl. nur Bürsch/Funken, Kommentar zum ÖPP-Beschleunigungsgesetz, 10.

und die ÖPP-Quote zu erhöhen.² Sowohl auf Regierungs-³ als auch auf EU-Ebene⁴ stehen daher entsprechende Reformvorschläge zur Diskussion.⁵ Im Rahmen dieser Reformdiskussion verfolgt dieser Beitrag drei Ziele: Zunächst werden die wesentlichen Wirkungen der Umsatzsteuerdefinitivbelastung aufgedeckt (dazu 2.). Anschließend wird danach gefragt, wie das Problem verfassungsrechtlich zu beurteilen ist (dazu 3.), was gerade vor dem Hintergrund der Reformdiskussion von besonderer Bedeutung ist. Lässt sich nämlich erkennen, dass eine Vermeidung der Umsatzsteuerdefinitivbelastung verfassungsrechtlich einzufordern ist, wäre ein entsprechendes Reformgesetz keine Steuersubvention der öffentlichen Hand, sondern die Umsetzung eines Verfassungsgebotes. Schließlich werden mehrere Reformmöglichkeiten aufgezeigt (dazu 4.). Diese werden anhand der Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie hinsichtlich ihrer rechtspolitischen Umsetzbarkeit und hinsichtlich ihrer Vor- und Nachteile inhaltlich bewertet. Von den Verfassern werden dabei Änderungsvorschläge präferiert, die bisher noch nicht Gegenstand der Diskussion waren.

2 Wesentliche Wirkungen der Umsatzsteuerdefinitivbelastung

Das geltende Umsatzsteuerrecht behandelt Körperschaften des öffentlichen Rechts als Nichtunternehmer, soweit sie Leistungen in ihrem originär hoheitlichen Bereich erbringen (§ 2 Abs. 3 UStG i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG, Art. 13

² Vgl. den Antrag der Regierungskoalition (CDU/CSU, SPD) v. 18. März 2009, BT-Drs. 16/12283; sowie die Zustimmung des Bundestages, Plenarprotokoll v. 19. März 2009, PlPr. 16/221, 22853.

³ Das Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen (jetzt Verkehr, Bau und Stadtentwicklung) hat ein Gutachten zu Konzeption und wirtschaftlichen Folgen der Einführung von Umsatzsteuer-Refund-Modellen (dazu 4.3.) in Deutschland bei der KPMG in Auftrag gegeben, dessen Ergebnisse seit 2005 vorliegen; abrufbar unter: <http://www.bmvbs.de/SharedDocs/DE/Artikel/UI/gutachten-umsatzsteuerrefund.html>. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) versucht unter Einbeziehung der ÖPP Deutschland AG ein Modellprojekt durchzuführen, bei dem die Umsatzsteuerdefinitivbelastung außerhalb des Umsatzsteuerrechts ausgeglichen werden soll (vgl. BT-Drs. 16/12283, 3; BT-Drs. 17/1879, 7).

⁴ Die EU-Kommission hatte ein Projektteam von Copenhagen Economics und KPMG mit einer entsprechenden Studie beauftragt, die im April 2011 veröffentlicht wurde. Diese beschäftigt sich vor allem mit den gegenwärtigen unionsrechtlichen Vorgaben der Umsatzbesteuerung des öffentlichen und gemeinnützigen Bereichs sowie deren Umsetzung in den Mitgliedstaaten und den hiermit verbundenen ökonomischen Effekten, mit dem Ziel, Möglichkeiten für eine Optimierung aufzuzeigen und zu analysieren; vgl. Copenhagen Economics, VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest, final report v. 1. März 2011; dazu näher Schmitz/Erdbrügger/Liegmann, DStR 2011, 1157 ff.

⁵ Vgl. zu weiteren Lösungsansätzen im Schrifttum: Gendron, Value-Added Tax Treatment of Public Sector Bodies and Non-Profit-Organizations, ITP Paper 0514; de la Feria, 37 Intertax, 2009, 148; Amand, 17 International VAT Monitor, 2006, 433; Aujean/Jenkins/Poddar, 10 International VAT Monitor, 1999, 144; Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, 32 f.; diesem zustimmend Dziadkowski, BB 2011, 3031 (3032 a. E.).

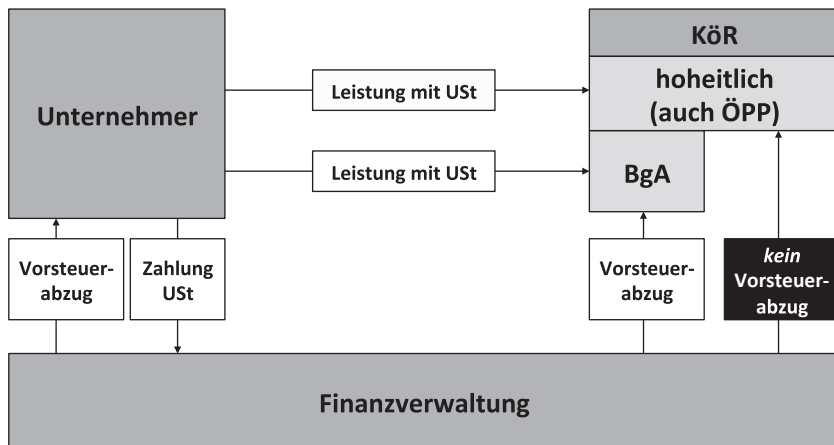


Abb. 1 Umsatzsteuerdefinitivbelastung von ÖPP

MwStSystRL). Insoweit steht ihnen auch kein Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) zu, so dass sie mit der Umsatzsteuer endgültig belastet werden, die für ihre Eingangsleistungen im hoheitlichen Bereich anfällt. Körperschaften des öffentlichen Rechts müssen daher die Umsatzsteuer wirtschaftlich tragen und aus ihrem eigenen Haushalt aufbringen (siehe Abb. 1).

Der fehlende Vorsteuerabzug führt einerseits dazu, dass die Umsatzsteuerbelastung nur gemindert werden kann, wenn im hoheitlichen Bereich auf (fremde) Leistungen verzichtet wird. Steuergestalterische Abmilderungen sind entweder kaum praktikabel und dienst-, arbeits- und beamtenrechtlich problematisch (Personalbeistellungsmodelle⁶) oder steuerrechtlich nicht möglich (umsatzsteuerliche Organschaft⁷ oder nichtsteuerbare Zuschüsse⁸). Zugleich ist aber eine Vermeidung

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

⁷ Die Körperschaft des öffentlichen Rechts kann im hoheitlichen Bereich mangels Unternehmereigenschaft kein Organträger sein. Soweit ein BgA als Organträger dienen soll, führen dessen unentgeltliche Leistungen an den hoheitlichen Bereich im Wege der Entnahmebesteuerung (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 i. V. m. § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG) zu einer entsprechenden Umsatzsteuerbelastung (vgl. FG Münster v. 15. August 1989, XV V 7045/87, juris, zu der vergleichbaren Konstellation der Beschäftigung von Arbeitnehmern für den privaten, d. h. auch nichtunternehmerischen Bereich; a. A. (wohl) Schenke/Gebhardt, DStZ 2005, 213 (219 f.) mit ihrem Modell einer „Mehrmütterorganschaft“ im Umsatzsteuerrecht).

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

der Belastung durch eine ausschließliche Eigenversorgung – also vollständigem Verzicht einer Fremdversorgung – auch im hoheitlichen Bereich nur in der Theorie möglich.⁹ In der Praxis kommt ein Verzicht auf fremde Eingangsleistungen daher vornehmlich bei personalintensiven Leistungen in Betracht. So kann etwa die Reinigung eines Rathauses durch Mitarbeiter einer Gemeinde anstatt durch einen privaten Dienstleister erfolgen. Für Körperschaften des öffentlichen Rechts wird die Einschaltung Privater im hoheitlichen Bereich wegen der Umsatzsteuerdefinitivbelastung aber erst dann wirtschaftlich interessant, wenn die Privaten im Dienstleistungsbereich einen Effizienzvorteil von derzeit 15,96 % (=19/119) erreichen. Hier zeigt sich die politisch beklagte „Benachteiligung“ von ÖPP-Projekten.

Die Umsatzsteuerdefinitivbelastung führt andererseits dazu, dass Ausgaben, die der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben dienen (etwa Investitionen einer Gemeinde bei der Renovierung einer Schule), mit der Umsatzsteuer belastet werden, die nur zu einem Bruchteil wieder in den eigenen Haushalt zurückfließt. Vom Gesamtaufkommen der Umsatzsteuer werden zunächst 4,45 % für die Arbeitslosenversicherung und 4,83 % (=5,05 % vom Rest) für die Rentenversicherung dem Bund zugewiesen (§ 1 FAG). Die Gemeinden erhalten danach einen Anteil von 2 % (=2,2 % vom Rest). Der Bund erhält 44,81 % (=50,5 % vom Rest) und die Länder 43,92 % (=49,5 % vom Rest) des Gesamtumsatzsteueraufkommens. Im Ergebnis finanziert etwa eine Gemeinde mit der durch sie getragenen Umsatzsteuer zu ca. 10 % die Sozialversicherungssysteme und zu ca. 88 % die Haushalte des Bundes und der Länder. Mit den verbleibenden ca. 2 % werden alle Gemeindehaushalte mitfinanziert.

3 Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen

Beide Wirkungen sollen verfassungsrechtlich gewürdigt werden, wobei sich die Benachteiligung der Fremd- gegenüber der Eigenversorgung als grundrechtliche Fragestellung formulieren lässt und anhand des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) und der Berufsfreiheit (Art. 12 GG) geprüft werden kann (dazu 3.2. und 3.3.). Die Aufkommenswirkungen sind dagegen als ein finanzverfassungsrechtliches Problem zu erfassen (dazu 3.4.). Prüfungsmaßstab ist das nationale Verfassungsrecht jedoch nur, wenn es nicht durch unionsrechtliche Vorgaben verdrängt wird.

3.1 *Verdrängung des verfassungsrechtsrechtlichen durch einen unionsrechtlichen Maßstab?*

Auf den ersten Blick mag die Heranziehung eines verfassungsrechtlichen Maßstabes verwundern, da das Umsatzsteuerrecht auf der EU-Mehrwertsteuersystem-

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

richtlinie (MwStSystRL) basiert und daher stark unionsrechtlich vorgeprägt ist. Soweit die Richtlinie inhaltlich ausreichend bestimmt ist und den Mitgliedstaaten keinen weiteren Umsetzungsspielraum belässt, ist sie auch – jedenfalls zu Gunsten des Steuerpflichtigen¹⁰ – unmittelbar anwendbar und vergleichbar mit einer EU-Verordnung für die Mitgliedstaaten verbindlich.¹¹ In der Folge verneint auch das BVerfG eine eigene Prüfungskompetenz am Maßstab des Grundgesetzes, soweit ein nationales Gesetz zwingendes Unionsrecht umsetzt.¹² Insoweit käme für die nationalen Fachgerichte allein eine Prüfung anhand der Unionsgrundrechte in Betracht. Die Letztentscheidungskompetenz läge dann nicht beim BVerfG, sondern beim EuGH.

Doch auch wenn unterstellt werden würde, die Definitivbelastung von Körperschaften des öffentlichen Rechts im Umsatzsteuerrecht sei unionsrechtlich zwingend, untersagt die MwStSystRL keinen nationalen Ausgleich der Definitivbelastung *außerhalb* des Umsatzsteuerrechts aufgrund verfassungsrechtlicher Vorgaben. Insoweit stellt sich nämlich nicht die Frage, ob die zugrundeliegende EU-Richtlinie und ihre nationale Umsetzung gegen Unionsgrundrechte¹³ verstoßen. Vielmehr ist zu klären, ob vom nationalen Gesetzgeber anhand des nationalen Verfassungsrechts eine *Vermeidung der eingetretenen Wirkung* verlangt werden kann, auch wenn die Vermeidung – außerhalb des Umsatzsteuerrechts – unionsrechtlich zwar nicht geboten, aber auch nicht verboten ist, mithin der nationale Gesetzgeber noch über einen autonomen – und dann auch durch das BVerfG überprüfbar – „Umsetzungsspielraum“ verfügt.

Der so verbleibende Souveränitätsanspruch der Mitgliedstaaten führt nicht zu einer Ersetzung, sondern zu einer *Verdoppelung des Grundrechtsschutzes*. Das nationale Recht, das Unionsrecht zwingend umsetzt, ist *unmittelbar* (nur) an den Unionsgrundrechten zu überprüfen. Darüber hinaus kann aber der Mitgliedstaat *mittelbar* im Rahmen seiner verbliebenen Autonomie aufgrund nationaler Vorgaben seiner Verfassung gehalten sein, die *Wirkung* unionsrechtlicher Vorgaben zu beseitigen, wenn ihm das unionsrechtlich nicht untersagt ist. Letzteres folgt aus der gewollten Pluralität der Mitgliedstaaten und ihrer nationalen (verfassungsrechtlichen) Besonderheiten,¹⁴ die auch in Art. 53 GRCh zum Ausdruck kommen.

¹⁰ EuGH, Rs. C-212/04, Adeneler, Slg. I-2006, 6057 Rn. 110, 112, 124; Rs. C-168/95, Slg. I-1996, 4705 Rn. 36; Rs. C-91/92, Dori/Recreb, Slg. I-1994, 3325 Rn. 24.

¹¹ EuGH, Rs. 148/78, Ratti, Slg. 1979, 1629; Rs. 8/81, Becker, Slg. 1982, 53; Rs. C-62/00, Marks & Spencer, Slg. I-2002, 6325; Rs. C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, Slg. I-2006, 4999.

¹² BVerfG HFR 2011, 1367 (1367); BVerfGE 118, 79 (95 f.); BVerfGE 125, 260 (306 f.): „können sich auf die Grundrechte des Grundgesetzes (...) insoweit berufen, als der Gesetzgeber bei der Umsetzung von Unionsrecht Gestaltungsfreiheit hat, das heißt durch das Unionsrecht nicht determiniert ist“.

¹³ Zur Entwicklung instruktiv Englisch, in: Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 39 ff.

¹⁴ Vgl. dazu auch Mayer, EuGRZ 2011, 234 (236).

Dieser *kooperative Ansatz*¹⁵ ist gegenüber einer alleinigen und rein unionsgrundrechtlichen Kontrolle auch bei verbleibenden Umsetzungsspielräumen auch deshalb vorzuzugswürdig, weil das Schutzniveau der Unionsgrundrechte mit dem der nationalen Grundrechte nicht vergleichbar ist und auch nicht vergleichbar sein kann. Denn jeder Mitgliedstaat hat seine eigenen historischen verfassungsrechtlichen Wurzeln. Eine Ableitung der Unionsgrundrechte aus den *gemeinsamen* Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten (Art. 6 Abs. 3 EUV, Art. 52 f. GRCh) mündet daher zwangsläufig in einem unterschiedlichen Schutzniveau unionaler und jeweils nationaler Grundrechte. So versteht etwa der EuGH derzeit den unionsrechtlichen Gleichheitssatz im Steuerrecht vor dem Hintergrund der Geschichte der gemeinsamen Währungs- und Wirtschaftsunion vornehmlich als bloßes Willkürverbot.¹⁶ Wäre insoweit die in der MwStSystRL vorgefundene Umsatzsteuerdefinitivbelastung von Körperschaften des öffentlichen Rechts mit dem unionsrechtlichen Gleichheitssatz vereinbar, bleibt weiter die Frage zu klären, ob die *Wirkung* nicht auf nationaler Ebene aufgrund verfassungsrechtlicher Vorgaben jenseits der zwingenden Vorgabe der Richtlinie korrigiert werden muss.¹⁷ Der so durch das Unionsrecht und (ggfs.) durch das nationale Verfassungsrecht abgesteckte Handlungsrahmen der Mitgliedstaaten zeigt sich etwa in den Regelungen anderer EU-Mitgliedstaaten, die auf eine Vermeidung der Definitivbelastung der öffentlichen Hand außerhalb des Umsatzsteuerrechts abzielen.¹⁸

3.2 *Vereinbarkeit der Umsatzsteuerdefinitivbelastung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)*

Der Umstand, dass die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben unter Einschaltung von Privaten im Vergleich mit einer Eigenleistung der Körperschaft des öffentlichen Rechts wirtschaftlich unattraktiver ist, wird oftmals als eine „unfaire“ Benachteiligung der

¹⁵ Ähnlich Matz-Lück, EuGRZ 2011, 207 (209 f.); Desens, EuGRZ 2011, 211 (213): Verschärfung der unionalen Vorlagepflicht (Art. 267 AEUV) durch Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG, soweit kein Unionsrecht entgegensteht; Englisch, in: Schön/Beck (Fn. 13), 39 ff. nimmt zwar einerseits eine – wenn auch nicht vollständige – Verdrängung des nationalen Grundrechtsschutzes an (51 ff.), kommt aber andererseits – ähnlich wie hier – zu einer kooperativen Überprüfung nach dem jeweils strengeren Grundrechtsstandard (81).

¹⁶ Vgl. EuGH, Rs. C-210/03, *Swedish Match*, Slg. I-2004, 11893 Rn. 71; Rs. C-155/04, *Alliance for Natural Health*, Slg. I-2005, 6451 Rn. 116. Strenger ist der EuGH jedoch, wenn der Grundsatz steuerlicher Neutralität als Ausdruck des Gleichbehandlungsgebots bei der Umsatzsteuer herangezogen wird; jüngst EuGH, Rs. C-259/10, *The Rank Group plc.*, UR 2012, 104 Rn. 61 ff.

¹⁷ Würde etwa die MwStSystRL zwingend einen USt-Satz von 25 Prozent vorgeben, wären die Mitgliedstaaten nicht gehindert, diese Belastungswirkung durch soziale Transferleistungen oder Erhöhung des Grundfreibetrags der ESt abzumildern. Eine solche Abmilderung könnte trotz der EU-Vorgabe auch verfassungsrechtlich geboten sein. Insoweit bleibt der nationale Rest-Spielraum (=Möglichkeit der Abmilderung) auch verfassungsrechtlich überprüfbar.

¹⁸ Näher zu den sog. Refund-Modellen unter 4.3.