

Grundlagen der Besteuerung der öffentlichen Hand im Mehrwertsteuerrecht

Prof. Dr. David Hummel, Luxemburg/Leipzig

1. Im Bereich des Mehrwertsteuerrechts erfolgt zwar eine Besteuerung des Steuerpflichtigen (Art. 9 ff. MwStSystRL) anhand seiner Umsätze (Art. 2 MwStSystRL). Materiell wird aber der die Gegenleistung aufwendende Leistungsempfänger besteuert, da dieser die Mehrwertsteuer über seine Gegenleistung trägt. Letzteres folgt aus dem Charakter der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer. Daher ist eine Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts – entgegen der mittlerweile wohl überholten Entscheidung des BVerfG aus dem Jahre 1971 – (auch finanzverfassungsrechtlich) unbedenklich.
2. Gleichwohl enthält Art. 13 Abs. 1 Satz 1 MwStSystRL eine Einschränkung des weiten Steuerpflichtigenbegriffs in Art. 9 MwStSystRL für Körperschaften des öffentlichen Rechts. Dies steht nach Art. 13 Abs. 1 Satz 2 allerdings unter dem Vorbehalt, dass eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.
3. Würde man den Staat trotz seiner Ebenen und Untergliederungen hinsichtlich des Steueraufkommens als Einheit betrachten, führt seine Selbstbesteuerung bestenfalls zu einem Nullsummenspiel. Da darüber hinaus noch Steuererhebungskosten anfallen, mündet die Selbstbesteuerung sogar in einem „Verlustgeschäft“. Der Zweck einer Besteuerung der öffentlichen Hand kann aber in der Vermeidung einer Beeinflussung des Steueraufkommens (Verzerrung der finanzverfassungsrechtlichen Steuerverteilung) durch keine Steuern schuldende juristische Personen des öffentlich Rechts unter Verdrängung privater Steuerschuldner gesehen werden.
4. Die Formulierungen des Art. 13 MwStSystRL sind nur bedingt gelungen. Insbesondere die tatbestandliche Unschärfe der Formulierungen in Art. 13 MwStSystRL („größere Wettbewerbsverzerrungen“; „nicht unbedeutend“) ist wohl nur verständlich, wenn Art. 13 MwStSystRL als ein Kompromiss der verschiedenen Mitgliedstaaten zu verstehen ist, der von der Bemühung getragen ist, ihre öffentlichen Einrichtungen zu privilegieren.
5. Im Rahmen der Vorsteuerentlastung hat der Gerichtshof einen nachträglichen Vorsteuerabzug einer Gemeinde ermöglicht, die den erworbenen Gegenstand erst nachträglich für steuerpflichtige Umsätze eingesetzt hat. Auch wenn er dabei formal seine Rechtsprechung zur sofortigen Zuordnungsentscheidung nicht aufgegeben hat, wird die sog. Einlagenproblematik – jedenfalls für Körperschaften des Öffentlichen Rechts – entschärft. Man kann m.E. auch von einer faktischen Einlagenentsteuerung sprechen.