

Die Besteuerung der öffentlichen Hand

Hidien / Jürgens

2., völlig Neubearbeitete Auflage 2023
ISBN 978-3-406-79569-5
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

fürer, Seeschiffahrtskapitäne, Fleischbeschauer, die private Firma Toll Collect GmbH qua Vergabeverfahren zur Erhebung der sog. LKW-Maut, private Straßenunternehmer.

Die Beleihung führt dazu, dass Privatpersonen (natürliche oder juristische Personen) Verwaltungsaufgaben selbstständig als eigene Aufgaben wahrnehmen. Ihnen werden exekutive Entscheidungskompetenzen übertragen. Anders als dem *Verwaltungshelfer*, der lediglich technische Durchführungsaufgaben der Verwaltung erledigt und bloßer Erfüllungsgehilfe der weiterhin aufgabenverpflichteten öffentlich-rechtlichen Körperschaft ist, werden dem Beliehenen hoheitliche Entscheidungsbefugnisse – aber noch nicht mit befreiender Wirkung die ganze staatliche Aufgabe – übertragen. Sie treffen auf Grund der Beleihung durch die Verwaltung selbst die Entscheidung über hoheitliche Maßnahmen gegenüber ihren „Kunden“.

Von der Beleihung als materielle öffentliche Verwaltung durch Private ist die **privatrechtlich organisierte Verwaltung** abzugrenzen. Diese kann etwa zur Wahrnehmung bestimmter Verwaltungsaufgaben öffentlich-rechtlich beherrschte (Eigen-)Gesellschaften des Privatrechts gründen und ihnen sodann zugleich Hoheitsaufgaben im Wege der Beleihung übertragen. Beispiel: Die Deutsche Flugsicherung GmbH (DFS) ist auf der Grundlage des Art. 87d GG und der Verordnung zur Beauftragung eines Flugsicherungsunternehmens (FS-AuftragsV v. 11.12.1992) ein beliehenes Unternehmen der Luftverkehrsverwaltung des Bundes. Damit werden formelle Privatisierung und Beleihung kombiniert. Beliehener kann etwa auch eine private Eigengesellschaft (GmbH) im Vollbesitz einer JPöR sein. Eine Kommune kann ihre privatrechtliche Eigengesellschaft nach dem Kommunalrecht grundsätzlich nicht mit hoheitlichen Befugnissen beleihen. Dies kann nur im Einzelfall zulässig sein, wenn das Kommunalrecht eine Beleihungsermächtigung enthält (vgl. etwa § 85 Abs. 6 GO RhPf).⁴⁵²

Verwaltungs- und steuerrechtlich sind im **Dreiecksverhältnis** Staat (JPöR), beliehener Dritter und betroffener Bürger die einzelnen verwaltungs- und zivilrechtlichen (Rechts- und) Leistungsbeziehungen zu unterscheiden. Die verwaltungsrechtlichen Vorfragen präjudizieren ggf. auch hier (zu sehr) die steuerrechtliche Behandlung, präzisieren allerdings nicht das aliud der Wettbewerbsrelevanz einer (verbleibenden) einnahmewirksamen Tätigkeit gerade der JPöR.⁴⁵³ Die Vielfalt der verwaltungsrechtlichen Erscheinungsformen und ihre unterschiedlichen verwaltungsrechtlichen Funktionen legen vielmehr den Schluss nahe, dass die verwaltungsrechtliche und steuerrechtliche Beurteilung disparat sein können.

Die JPöR beleihet den Dritten mit hoheitlichen Aufgaben, Befugnissen und Tätigkeiten nach Maßgabe einer einzelgesetzlichen Regelung und überträgt ihm die Aufgabenwahrnehmung. Die Beleihung kann durch Verwaltungsakt (Übertragungsbescheid) oder öffentlich-rechtlichen Vertrag erfolgen. Zwar werden Beliehene dadurch gegenüber dem Bürger hoheitlich tätig. Sind Be-

⁴⁵² Näher Hellermann in: Hoppe/Uechtritz/Reck, S. 165 f., 182.

⁴⁵³ Vgl. BFH 2.12.1999 – V B 81/99, BFH/NV 2000, 142 zur Abfallentsorgung nach dem UStG und BFH 29.10.2008 – I R 51/07, BStBl. II 2009, 1022 zu Kremierungen nach dem KStG.

liehenen öffentliche Aufgaben übertragen, so sind sie auch Behörden im verfahrensrechtlichen Sinne des § 1 Abs. 4 VwVfG⁴⁵⁴ und Teil der mittelbaren Staatsverwaltung. Hieraus folgt aber nicht zwingend, dass die Tätigkeiten der Beliehenen der JPöR „funktionell zuzurechnen sind“,⁴⁵⁵ derart, dass Beliehene „öffentliche Gewalt“ im engeren Sinne des Steuerrechts (§ 4 KStG) ausüben, oder gar, dass sie selbst steuerfrei seien.⁴⁵⁶ Durch die Beliehung mutieren sie ihrerseits nicht zu JPöR etwa iSd § 2 Abs. 3 UStG aF und des § 4 KStG. Vielmehr handelt es sich bei den Beliehenen um private Unternehmer, die dem allgemeinen Besteuerungsregime unterliegen. Insoweit ist das Innenverhältnis zwischen Beliehendem und Beliehenen vom Außenverhältnis des Beliehenen zum Bürger zu unterscheiden. Zwischen Beliehendem und Beliehenen besteht ein öffentlich-rechtliches Auftrags- und Treueverhältnis, wobei dem Beliehenen ggf. auch finanzielle Ausgleichsansprüche zustehen. Die Rechtsverhältnisse des Beliehenen zum Bürger sind öffentlich-rechtlich, wenn sie auf einem öffentlich-rechtlichen Rechtssatz beruhen, andernfalls privatrechtlicher Natur. Ggf. darf der Beliehene Gebühren für die JPöR erheben.

c) Verwaltungshilfe (Verwaltungshelfer)

- 418** Verwaltungsrechtlich abzugrenzen ist die Beliehung von der Verwaltungshilfe durch sog. Verwaltungshelfer⁴⁵⁷ (auch: Erfüllungsgehilfe). Der Beliehene ist Verwaltungsträger, der in Dienst genommene Verwaltungshelfer nur bloßer Erfüllungsgehilfe der Verwaltung. Der private Verwaltungshelfer (natürliche oder juristische Person des Privatrechts) erledigt lediglich technische, staatliche, vorbereitende und durchführende Aufgaben der aufgabenverpflichteten öffentlich-rechtlichen Körperschaft. Der Verwaltungshelfer unterstützt den Staat lediglich bei der Erfüllung seiner Aufgaben, handelt aber im Gegensatz zum Beliehenen nicht entscheidend, dh die Verwaltungshilfe endet dort, wo öffentlich-rechtliche Befugnisse abschließend wahrgenommen werden. Er handelt vielmehr gebunden im Auftrag und/oder nach Weisung der ihn einsetzenden Behörde und hat einen geringen Entscheidungsspielraum. Verwaltungshelfer führen nur Hilfsarbeiten im Auftrag und nach Weisung einer Behörde durch, ihr Handeln wird der Behörde bzw. der Trägerkörperschaft zugerechnet.⁴⁵⁸
- 419** *Beispiele* sind: Schülerlotsen, Hundebestandsaufnahmen durch Private, chemische Tests durch private Labors, Hilfspolizisten, Wahlhelfer, Seelotsen, private Abschleppunternehmen, die für die Polizei tätig werden, Konzessionäre der kommunalen Wasserversorgung im Betriebsführungsmodell, verkehrsrechtliche Sehtest- und Begutachtungsstellen, verwaltungsrechtliche Sachverständige. Steuerrechtliche Bedeutung hat das verwaltungsrechtliche Institut der Verwal-

⁴⁵⁴ BFH 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 510.

⁴⁵⁵ So BFH 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 510 für öffentlich bestellte Vermessungsingenieure.

⁴⁵⁶ Zu Kremierungen durch beliehene und öffentliche Unternehmen gem. § 4 KStG BFH 29.10.2008 – I R 51/07, BStBl. II 2009, 1022; zur Besteuerung der Beliehenen im UStG, die keine JPöR sind, schon BFH 28.1.1971 – V R 38/66, BStBl. II 1971, 281.

⁴⁵⁷ Allgemein zur Verwaltungshilfe Stober in: WBSK VerwR II § 91.

⁴⁵⁸ Vgl. BVerwG 2.7.1969 – V C 98.68, BVerwGE 32, 283.

tungshilfe im traditionell hoheitlichen Bereich der Abwasserbeseitigung⁴⁵⁹ und der Abfallentsorgung.⁴⁶⁰

Ausdrückliche rechtliche Grundlagen und Vorgaben für die Verwaltungshilfe fehlen. Im Einzelfall kann verwaltungsrechtlich zweifelhaft sein,⁴⁶¹ ob eine Beleihung oder eine (selbstständige) Verwaltungshilfe, etwa in Form einer Konzession, vorliegt. Dies betrifft etwa die staatlichen Pflichten der Abwasserbeseitigung (§ 56 S. 3 WHG; früher § 18a Abs. 2 WHG), der Abfallentsorgung (§ 22 KrWG; früher § 16 KrW-AbfG), der atomaren Abfallentsorgung (§ 9a Abs. 3 S. 2 AtomG), das amtliche Vermessungswesen (§ 2 Abs. 2 VermKatG NRW) oder das Bestattungswesen (§ 1 Abs. 4–6 BestG NRW). Pflichten und Pflichtenübertragung lassen nach dem Gesetzeswortlaut nicht immer sicher erkennen, ob eine (hoheitliche) Beleihungsbefugnis oder eine bloße Verwaltungshilfe besteht. In den Einzelgesetzen findet sich oftmals sinngemäß nur folgende Formulierung für eine Pflichtenübertragung bzw. Pflichtenerfüllung: „Die (öffentlich-rechtlich) Verpflichteten können sich zur Erfüllung ihrer Pflichten Dritter bedienen.“

Die Verwaltungshilfe kann konkret so ausgestaltet sein, dass die von der JPöR beauftragten Privaten (Dritte) zu Bürgern in keinerlei Rechtsbeziehung stehen (unselbstständige Verwaltungshilfe). Oder der Verwaltungshelfer (Dritte) tritt in Rechtsbeziehungen zum Bürger (selbstständige Verwaltungshilfe, zB Abschleppunternehmen der Polizei). Bei funktionaler Betrachtung ist der Dritte aber auch in diesem Fall bloßer Erfüllungsgehilfe der Verwaltung.⁴⁶² Diese unterschiedliche Gestaltung verdeutlicht zugleich, dass die verwaltungsrechtliche Ausgestaltung noch kein zwingendes Indiz für die steuerrechtliche Qualifizierung sein muss.⁴⁶³ Dem Innenverhältnis der JPöR zum Verwaltungshelfer liegt ungeachtet dessen oft ein privatrechtlicher Dienstvertrag zugrunde.

Die Verwaltungshilfe ist von der **Amtshilfe** zwischen Behörden (§§ 4ff. VwVfG) abzugrenzen. Sie ist zudem gegenüber der sog. Inpflichtnahme abzugrenzen, die etwa im Wirtschaftsverwaltungsrecht Privaten bestimmte Dienstpflichten und Dienstleistungen qua Gesetz, teilweise mit Aufwendungsersatz, zur Erfüllung von Verwaltungsaufgaben auferlegt. Keine Verwaltungshilfe idS liegt vor, wenn eine Gemeinde oder eine Universität im Auftrag von Polizeibehörden chemische Untersuchungen durchführt. Hier wird die jeweilige JPöR mit ihrer Untersuchungstätigkeit nicht hoheitlich, sondern wirtschaftlich als Unternehmer gem. § 2 Abs. 3 UStG aF tätig.⁴⁶⁴ Verwaltungsrechtlich kann eine Amtshilfe vorliegen.

⁴⁵⁹ BFH 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410.

⁴⁶⁰ BFH 23.10.1996 – I R 1–2/94, BStBl. II 1997, 139; BFH 2.2.1999 – V B 81/99, BFH/NV 2000, 142.

⁴⁶¹ Str., zum Meinungsstand Stober in: WBSK VerwR II § 91 Rn. 3ff. mwN.

⁴⁶² Ebenso Stober in: WBSK VerwR II § 91 Rn. 3.

⁴⁶³ Deutlich BFH 28.2.2002 – V R 19/01, BStBl. II 2003, 950 für die Frage der tatsächlichen Leistungsbeziehungen im UStG.

⁴⁶⁴ BFH 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; BFH 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866.

6. Public-Private-Partnership (PPP/ÖPP)

a) Allgemein

- 423 Die überlieferten Institute der Beileihung, der Verwaltungshilfe und der privatrechtlich organisierten Verwaltung erfassen nur bestimmte Facetten der Beteiligung Privater an der Erfüllung staatlicher Aufgaben als Teil einer bloßen Organisationsprivatisierung. Unter dem neuen – verwaltungswissenschaftlichen – Sammelbegriff Public Private Partnership (auch Öffentlich Private Partnerschaft [ÖPP] oder Gemeinschaftsprojekte) werden heute oftmals alle Formen der zumeist projektgebundenen Zusammenarbeit zwischen öffentlicher Hand und privater Wirtschaft erfasst.⁴⁶⁵ Avant la lettre bestanden schon früher ähnliche Formen der Kooperation zwischen Verwaltung und Privaten, zB durch öffentliche Auftragsvergabe zur Selbstversorgung der Verwaltung oder Leistungserstellung durch Private. PPP ist heute eine mögliche Alternative zur vollständigen Eigenerledigung bestimmter staatlicher Aufgaben, besonders im Bereich der kostenintensiven Beschaffung und des Betriebs der öffentlichen **Infrastruktur**.
- 424 Eine Einbettung und Einrahmung in ein Verwaltungskooperationsrecht fehlen bisher. Das im Allgemeinen Verwaltungsrecht angesiedelte Grundmodell der PPP wird mitunter auch auf andere Bereiche des besonderen Verwaltungsrechts übertragen. Dies betrifft etwa das öffentliche Sicherheitsrecht, wenn dort eine „Police Private Partnership“⁴⁶⁶ betrieben wird, also eine Zusammenarbeit der Polizei mit privaten Sicherheitskräften. *Beispiele* sind hier: die Verkehrsüberwachung durch Private, Sicherheitsgewähr im öffentlichen Raum, in U-Bahnen, bei Sportgroßereignissen oder beim Vollzug des Ordnungswidrigkeitenrechts. Auch in diesen „klassischen“ Bereichen der Eingriffsverwaltung stellt sich heute die steuerrechtliche Frage, ob die öffentliche Hand, die sich bestimmte Sicherheitsaufgaben entgelten lässt und sie finanziell sanktioniert, hoheitlich tätig wird, wenn zugleich private Unternehmen dort tätig werden können.⁴⁶⁷
- 425 Es handelt sich bei PPP um keinen fest umrissenen und definierten Rechtsbegriff, wenngleich der deutsche Ausdruck gelegentlich gerade im tatbestandsgebundenen Steuerrecht als Gesetzesbegriff verwendet wird (zB § 1 Abs. 1 S. 3 GrStG, § 4 Nr. 9 GrEStG). **Kennzeichen einer PPP** sind eine langfristig angelegte, vertraglich geregelte Zusammenarbeit zwischen Verwaltung und privaten Unternehmen zur Erfüllung von öffentlichen, staatlichen Aufgaben, eine Regelung über die Finanzierung des jeweiligen Projekts und eine wirtschaftliche Risikoverteilung zwischen den Partnern. Die Bezeichnung selbst ist unabhängig von der Art der vertraglichen Regelung und der Art der institutionellen Organisation der Partnerschaft. Diese Zusammenarbeit soll beiden Partnern „Effizienzgewinne“ auch in Form von Know-how

⁴⁶⁵ Zum Folgenden Erhardt/Fabry/Meininger in: Fabry/Augsten, S. 59; Hellermann in: Hoppe/Uechtritz/Reck, S. 182 ff.; Schliesky in: HKWP Bd. 2 § 47; Stober in: WBSK VerwR II § 93. Näher unten → § 14.

⁴⁶⁶ Dazu allgemein Jungk, Police Private Partnership, eine Untersuchung anhand verschiedener Modelle, 2002.

⁴⁶⁷ Näher Siegel, S. 211.

und Kapital verschaffen. Sie kann bloß schuldrechtlicher, aber auch gesellschaftsrechtlicher Art sein; sie ist aber regelmäßig privatrechtlicher Natur, da die öffentlich-rechtlichen Rechtsformen hier kaum geeignet oder zulässig sind. Hiervon sind Formen des ebenfalls in den 1990er-Jahren entwickelten New Public Managements, das besonders die haushaltsrechtlichen Binnenverhältnisse des Staates betrifft, zu unterscheiden. Hintergrund ist aber in allen Fällen eine verstärkte Ökonomisierung der öffentlichen Hand in Zeiten knapper Kassen.

b) Betätigungsfelder

Erste rechtliche Grundlagen hat der Bund bereits 2005 für den Straßenbau vorlegt.⁴⁶⁸ Die Bundesverwaltung hat ÖPP seit 2007 als Beschaffungsvariante besonders im Bundesfernstraßenbau eingesetzt. Folgt man der aktuellen Einschätzung des Bundesrechnungshofs⁴⁶⁹ so sind solche Projekte deutlich teurer als die konventionelle Realisierung durch die öffentliche Hand.

Die überwiegende Mehrzahl der Erscheinungsformen besitzt verwaltungsinfrastrukturelle Bedeutung und ist projektgebunden. Dies betrifft etwa im allgemeinen Verwaltungsrecht Partnerschaften im Bereich der Auftragsvergabe, der Immobilienwirtschaft oder der kostenintensiven Informationstechnologie. Im Bereich des besonderen Verwaltungsrechts sind etwa betroffen: Straßenbau und Betrieb von Straßen und Tunneln, (FStrPrivFinG), Bau- und Planungsrecht, kommunale Daseinsvorsorge, kommunale Krankenhäuser und andere öffentliche Einrichtungen, (Hoch-)Schulpartnerschaften, Kooperationen im Bereich der Abfallentsorgung (§ 16 KrW-/AbfG aF; § 22 KrWG) oder der Abwasserentsorgung (§ 18a WHG aF; § 56 S. 3 WHG), der Entwicklungszusammenarbeit, aber auch im Feld der Justiz- und Sicherungsverwaltung und bei Liefer- und Dienstleistungen der öffentlichen Hand.

Beispiele: Die private Mitfinanzierung der Autobahn A 31 zwischen Ochtrup und Geeste. Bau und Betrieb des LKW-Mautsystems durch ein privates Konsortium gem. § 4 AutobahnmautG. Die teilprivatisierte JVA im Hessischen Hünfeld. Mautsysteme in den Nachbarstaaten, die von privaten Konzessionären betrieben werden.

c) Vertragsmodelltypen

Die Verwaltungspraxis hat unterschiedliche Kooperationsformen entwickelt, die in der Praxis auch kombiniert werden können.⁴⁷⁰ Je nach Art und Umfang der Aufgabenübertragung bzw. -wahrnehmung, den Eigentumsverhältnissen und dem Rechtsverhältnis zum Bürger lassen sich verschiedene Grundmodelle unterscheiden, die auch entsprechende steuerrechtliche Zurechnungen nach sich ziehen. Die Zusammenarbeit entbindet die Verwaltung nicht von den allgemeinen Vorgaben des Verfassungs- und Verwaltungsrechts. Den Mindestvertragsinhalt präzisiert etwa in Schleswig-Holstein § 8 des Ge-

⁴⁶⁸ Gesetz zur Beschleunigung der Umsetzung von Öffentlich Privaten Partnerschaften und zur Verbesserung gesetzlicher Rahmenbedingungen für Öffentlich Privaten Partnerschaften v. 1.9.2005, BGBl. 2005 I 2676 mit Änderungen im Finanz- und Vergaberecht.

⁴⁶⁹ Bericht des BRH an den Haushaltsausschuss gem. § 88 Abs. 2 BHO v. 4.6.2014.

⁴⁷⁰ Näher Hellermann in: Hoppe/Uechtritz/Reck, S. 182.

setzes über die Zusammenarbeit zwischen Trägern der öffentlichen Verwaltung und Privaten vom 19.6.2007.⁴⁷¹

- 430 Im **Betriebsführungsmodell** bleibt die öffentliche Hand Betreiber und Eigentümer der bestehenden Einrichtung; das private Unternehmen führt lediglich den Betrieb. Das **Betreibermodell** geht einen Schritt weiter: hier übernimmt das private Unternehmen bestimmte Teilaufgaben von der Planung bis zum Betrieb der Einrichtung. In beiden Fällen erstreckt sich die Zusammenarbeit auf das Innenverhältnis Staat/Unternehmen (Vertretermodelle). Nach außen im Verhältnis zum Bürger bestehen nur Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Nutzer. Die Verwaltung bleibt bei diesen Inhabermodellen Eigentümer der öffentlichen Einrichtung (zB Krankenhaus, Flughafen). Der private Betreiber ist bloßer technischer Erfüllungsgehilfe und Verwaltungshelfer (partielle funktionale Privatisierung).
- 431 Beim weiterreichenden, zunehmend angewendeten **Konzessionsmodell** betreibt ein privates Unternehmen die Einrichtung im eigenen Namen und für eigene Rechnung im Wege der Beleihung, etwa eine Fernstraße. Für die Konzession hat der Konzessionär etwa an den Bund regelmäßig eine Konzessionsabgabe zu entrichten. Auch hier bleibt die eigentliche staatlich-kommunale Gewährleistungsverantwortung bei der öffentlichen Hand. Der Konzessionär tritt im Außenverhältnis dem Bürger gegenüber und ist im Wege der Beleihung zumeist auch berechtigt, Gebühren (Maut) bei den Nutzern zu erheben. Da die Haushaltsfinanzierung durch eine Nutzerfinanzierung abgelöst wurde, ist auch von Konzessionierung oder von einer **Dienstleistungskonzession** die Rede (zB § 3 Abs. 5 FStPrivFinG; § 98 Nr. 6 GWG, § 6 VergabeVO). Der private Investor trägt das Nutzerrisiko. Hinsichtlich der Finanzierung können haushaltsfinanzierte Projekte und nutzerfinanzierte Projekte unterschieden werden.
- 432 In Zusammenhang hiermit stehen auch **Leasingmodelle** zur Finanzierung kommunaler Investitionen und zur Mobilisierung privaten Kapitals (insb. cross-border-Leasing, sale-and-lease-back, Factoring).⁴⁷² Je nach Ausgestaltung werden Erwerber-, Leasing- und Mietmodell unterschieden. In allen Fällen übernimmt der Private die Planung und Durchführung des zunächst in seinem Eigentum stehenden Projekts, meist eines Bauwerks, und überlässt der Verwaltung den Projektgegenstand gegen ein Entgelt für eine vereinbarte Vertragslaufzeit und verschiedene Optionen nach Ablauf.
- 433 Nicht zuletzt sind auch sog. **Beteiligungs- oder Gesellschaftsmodelle** möglich. Hier gründen Verwaltung und Private eine privatrechtliche Beteiligungsgesellschaft, zumeist mit der Mehrheit der öffentlichen Hand. Es liegt dann ein gemeinwirtschaftliches, gemischt-wirtschaftliches öffentliches Unternehmen vor, das gegenüber dem Bürger Leistungen erbringt. Es handelt sich um die intensivste, gesellschaftsrechtliche Form der Kooperation in Gestalt einer GmbH oder AG. Dieser Vertragstyp kann mit den übrigen Modellen kombiniert werden.

⁴⁷¹ GVOBl. 2007, 328.

⁴⁷² Hellermann in: Hoppe/Uechtritz/Reck, S. 182.

d) Rechtsvorgaben

Ein allgemeines Verwaltungskooperationsrecht besteht für diesen Bereich der funktionalen Privatisierung, der Private in die *Erfüllung* öffentlich-staatlicher Aufgaben einbezieht, noch nicht. Eher besteht ein „juristischer Flickenteppich“ und Rechtsunsicherheit über Grund und Grenzen der Zulässigkeit und Ausgestaltung von PPP. Das Bundesgesetz „zur Beschleunigung der Umsetzung von Öffentlich Privaten Partnerschaften und zur Verbesserung gesetzlicher Rahmenbedingungen für Öffentlich Private Partnerschaften“ vom 1.9.2005 (BGBl. I 2676) hat das Gebühren- Haushalts-, Steuer- und Vergaberechts nur punktuell ergänzt. Bestimmte Pflichtaufgaben der Kommunen dürfen nur hinsichtlich der Wahrnehmung auf Dritte übertragen werden.⁴⁷³ Grundsätzlich dürfen sich Kommunen, aber auch Bund und Länder zur Erfüllung ihrer Aufgaben (privater) Dritter bedienen.⁴⁷⁴ Die für PPP zur Verfügung stehenden überkommenen Organisations- und Handlungsformen und die Vertragsgestaltung müssen auch hier einen angemessenen Ausgleich zwischen Gemeinwohlzielen der Verwaltung und Gewinnzielen der Privaten sicherstellen. Das Haushaltsrecht fordert für alle finanzwirksamen Maßnahmen Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen (§ 7 BHO).

e) Steuerbarkeit

Die Steuerbarkeit dieser Kooperationen auf Seiten der öffentlichen Hand und der Privatunternehmen ist im Ertragsteuer- und Mehrwertsteuerrecht jeweils gesondert im Einzelfall zu untersuchen⁴⁷⁵ und hängt von den konkreten Modelltypen und der konkreten Aufgabe ab. Grundlage der Zusammenarbeit sind oft zivilrechtliche Verträge und Organisationsformen. Im Innenverhältnis zwischen privatem Auftragnehmer und öffentlichen Auftraggeber, aber auch im Verhältnis zum Bürger, spielen die erwähnten Organisationsformen der Beleihung und der Verwaltungshilfe eine Rolle. Sedes materiae sind auch hier für die öffentliche Hand § 4 KStG und § 2 Abs. 3 UStG aF bzw. § 2b UStG und das allgemeine Regime für die privaten Unternehmen, grundsätzlich ungeachtet ihrer Beleihung. Das oben erwähnte Beschleunigungsgesetz hat Steuerbefreiungen zugunsten gemeinwohlgebundener Immobiliennutzungen im Rahmen von PPP-Projekten in der Grunderwerbsteuer (§ 4 Nr. 9 GrEStG) und in der Grundsteuer (§ 3 Abs. 1 S. 3 GrStG) eingeführt.

⁴⁷³ Zur Abwasserbeseitigung und Abfallentsorgung Hellermann in: Hoppe/Uechtritz/Reck, S. 182.

⁴⁷⁴ Ausdrücklich § 101 Abs. 5 GO SH.

⁴⁷⁵ Zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Autobahnmaut BMF 3.2.2005, BStBl. I 2005, 414. Zur USt-Pflicht von Maut-Modellen vgl. besonders die sechs gleichlautenden Entscheidungen des EuGH v. 12.9.2000 – zB Kommission/Großbritannien, C-359/97, Slg. 2000, I-6355. Allgemein Keyser, Public Private Partnership und Steuern. Die Sicht der öffentlichen Hand, 2013 sowie unten → § 14.

7. Zur Wahl der Rechts- und Organisationsform von öffentlichen Unternehmen

- 436 Im Rahmen der öffentlich- und privatrechtlichen Vorgaben haben die öffentlichen Hände beachtliche Gestaltungsspielräume, insb. für die Wahl der je geeigneten Rechts- und Organisationsform von öffentlichen Unternehmen. Dies ist im Rahmen der aktuellen Tendenzen einer Rekommunalisierung von staatlich-kommunalen Aufgaben auch im Zeichen der Finanz- und Wirtschaftskrisen von zentraler Bedeutung für die öffentlichen Hände und ihre privaten Konkurrenten. Eine generelle Handlungsempfehlung besteht insoweit nicht, vielmehr entscheiden die Umstände des Einzelfalls. Die **Einzel Fallprüfung** und Entscheidungsoptimierung der zum Teil gegenläufigen Ziele und Kriterien werden den grundlegenden Zielkonflikt angemessen lösen müssen, den jede staatswirtschaftliche Initiative mit sich bringt: die staatliche Aufgabenerledigung und Kontrolle einerseits mit den Effizienzbedingungen des Unternehmens und den Wettbewerbsbedingungen im Markt konkret zu versöhnen (näher § 12).
- 437 Rechtliche Entscheidungskriterien ergeben sich etwa aus dem Steuer-, Vergabe-, Dienst- und Gesellschaftsrecht. Daneben spielen auch organisatorische, personalwirtschaftliche, finanzwirtschaftliche und nicht zuletzt wirtschafts- und sozialpolitische Zweckmäßigkeitsmotive eine Rolle. Denkbar sind auch umsatzsteuerrechtliche und finanzausgleichsrechtliche Überlegungen. Unter (ertrag-)steuerrechtlichen Gesichtspunkten kann die Wahl einer öffentlich-rechtlichen Organisations- und Rechtsform günstig sein, ggf. mit gleichzeitiger Möglichkeit des Vorsteuerabzugs bei umsatzsteuerpflichtiger Betätigung. Rechtsformunabhängig steht die jeweilige staatliche Aufgabenerfüllung im Vordergrund. Moderne Rechts- und Organisationsformen setzen auf Zusammenarbeit und Kooperation der öffentlichen Hände untereinander (zB Zweckverband, Verwaltungspartnerschaften) oder mit Privaten (sog. PPP), um Effizienz und Effektivität der Aufgabenwahrnehmung zu verbessern. Staatsrechtlich zeigt sich ein Legitimitätsvorsprung der öffentlich-rechtlichen Unternehmenswirtschaft.
- 438 Die öffentlich-rechtlichen **Handlungsformen** (Verwaltungsakt, öffentlich-rechtlicher Vertrag, schlichte Verwaltungsrealakte, Verwaltungsvorschriften) sind nur der öffentlich-rechtlich tätigen Verwaltung vorbehalten. Privatrechtliches Handeln der Verwaltung in Form des Verwaltungsprivatrechts, der fiskalischen Hilfs- und Bedarfsgeschäfte und der erwerbswirtschaftlichen Betätigung kann sich nur auf zivilrechtliche Handlungsformen stützen. Die privatrechtlichen Organisationsformen sind generell „kooperationsfreundlicher“ als die öffentlich-rechtlichen Organisationsformen, die grundsätzlich lediglich die Zusammenarbeit verschiedener JPöR zulassen, die Beteiligung Privater aber grundsätzlich ausschließen. Umgekehrt können sich JPöR allerdings an Privaten beteiligen. Insgesamt hat die Bedeutung von Kooperationen generell praktisch zugenommen.