

**Zusammenfassung**  
**Endbericht zum Gutachten „PPP im öffentlichen Hochbau -**  
**Umsatzsteuerrefundsystem“**  
**für das Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen**

**Berlin, 09. März 2005**

## Inhalt

<b>1.</b>	<b>Einleitung</b> .....	<b>1</b>
<b>2.</b>	<b>Refundsysteme in der EU</b> .....	<b>2</b>
<b>3.</b>	<b>Mögliche Refundsysteme in Deutschland</b> .....	<b>6</b>
	<b>3.1 Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich</b> .....	<b>6</b>
	<b>3.2 Finanzierung eines Refundsystems</b> .....	<b>7</b>
	<b>3.3 Mögliche Modelle von Refundsystemen in Deutschland</b> .....	<b>7</b>
	<b>3.3.1 Ein Refundsystem für Bund, Länder und Kommunen</b> .....	<b>7</b>
	<b>3.3.2 Refundsysteme auf Länder- und Kommunalebene und auf Bundesebene</b> .....	<b>11</b>
	<b>3.4 Fiskalische Auswirkungen eines Refundsystems</b> .....	<b>12</b>
<b>4.</b>	<b>Optionsmöglichkeiten bei der Immobilienvermietung an den hoheitlichen/nicht-unternehmerischen Bereich der öffentlichen Hand</b> .....	<b>13</b>
<b>5.</b>	<b>Fazit</b> .....	<b>14</b>

## 1. Einleitung

Aufgrund der angespannten finanziellen Situation und der hohen Staatsverschuldung in Deutschland ist die öffentliche Hand gefordert, sich zum einen konsequent auf ihre Kernaufgaben zu beschränken und zum anderen zu prüfen, inwieweit privates Kapital und Know-how stärker bei der Beschaffung bzw. Bereitstellung öffentlicher Infrastruktur genutzt werden können. Hierbei können Public Private Partnerships (PPP) einen wichtigen Beitrag zur Realisierung öffentlicher Investitionen und zur Modernisierung des Staates leisten. Bei PPP handelt es sich um Kooperationen zwischen öffentlicher Hand und Privatwirtschaft bei der Bereitstellung öffentlicher Leistungen und Infrastruktur.

Vor der Entscheidung, ob ein PPP realisiert werden soll, wird verglichen, ob die konventionelle Beschaffung, d. h. Realisierung durch die öffentliche Hand, oder aber die privatwirtschaftliche Realisierung eines Projektes im Rahmen eines PPP wirtschaftlicher ist. In einem Gutachten „PPP im öffentlichen Hochbau“ von 2003 wurden die umsatzsteuerlichen Konsequenzen der PPP-Modelle aufgeführt und festgestellt, dass das geltende deutsche Umsatzsteuerrecht die Entscheidung zur privatwirtschaftlichen Realisierung von Infrastrukturprojekten negativ beeinflusst. So kann die öffentliche Hand bei verschiedenen PPP-Modellen personalintensive Dienstleistungen um 16 % günstiger erbringen, da der private Partner diese mit 16 % Umsatzsteuer in Rechnung stellt, während bei der Eigenrealisierung durch die öffentliche Hand auf diese Leistungen keine Umsatzsteuer entfällt. Dies gilt jedoch nicht bei Full-Service-Mietverträgen, die die Dienstleistungen integrieren und bei denen somit die Dienstleistungen als steuerfreie Mietleistungen nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Dies bedeutet, dass bei PPP-Projekten, die zu einem hohen Anteil aus personalbezogenen Dienstleistungen bestehen, eine Verteuerung von PPP gegenüber der konventionellen Beschaffung gegeben ist. Diese Benachteiligung von diesen PPP-Modellen zur konventioneller Beschaffung aufgrund der Umsatzsteuerbelastung könnte zum einen dadurch beseitigt werden, dass die bei PPP zusätzlich anfallende Umsatzsteuer bei den Wirtschaftlichkeitsvergleichsrechnungen nicht berücksichtigt wird, oder zum anderen dadurch, dass die Vorsteuern, die auf Eingangsleistungen des öffentlichen Sektors für dessen nicht-unternehmerischen Bereich entfallen, erstattet werden.

In anderen EU-Mitgliedstaaten existieren sog. Umsatzsteuer-Refundsysteme, die eine Erstattung von Vorsteuern vorsehen, die auf Eingangsleistungen des öffentlichen Sektors für dessen nicht-unternehmerischen Bereich beruhen und somit dieses Problem lösen. Zudem wurden in einigen EU-Mitgliedstaaten Regelungen geschaffen, nach denen ein privater Anbieter bei der Vermietung von Immobilien an den nicht-unternehmerischen Bereich der öffentlichen Hand zur Umsatzsteuerpflicht optieren kann.

Basierend auf diesen Feststellungen wurde vom Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen in Abstimmung mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit und bei Kenntnisnahme des Bundesministeriums der Finanzen das vorliegende Gutachten in Auftrag gegeben, um festzustellen, wie sich ein mögliches Umsatzsteuer-Refundsystem in Deutschland auf PPP im öffentlichen Hochbau auswirken würde. Zudem sollte geprüft werden, inwiefern in Deutschland eine Optionsmöglichkeit bei der Vermietung von Immobilien an den nicht-unternehmeri-

schen Bereich der öffentlichen Hand möglich und sinnvoll wäre. Diese Prüfung ist notwendig, da bei Einführung eines Umsatzsteuer-Refundsystems die steuerfreien Full-Service-Mietverträge gegenüber der Eigenrealisierung benachteiligt wären, da sodann im Rahmen dieser der Private die auf die Investitionskosten entfallenden Vorsteuern nicht zum Abzug bringen könnte, während bei der Eigenrealisierung diese im Rahmen des Refundsystems erstattungsfähig wären.

## 2. Refundsysteme in der EU

Das Refundsystem in Großbritannien wurde bereits mit der Einführung der Umsatzsteuer in der jetzigen Form eingeführt, um zu verhindern, dass die Tätigkeiten der Kommunalverwaltungen mit Umsatzsteuer belastet wurden, die sodann von den lokalen Steuerzahlern hätten getragen werden müssen. In den Niederlanden wurde festgestellt, dass keine Wettbewerbsneutralität zwischen der Eigenrealisierung durch die öffentliche Hand und dem Erbringen von Leistungen durch den privatwirtschaftlichen Sektor bestand. Zudem wurde das Refundsystem in den Niederlanden eingeführt, um zu verhindern, dass die öffentlichen Einrichtungen durch Gestaltungsmodelle versuchen, in den Genuss eines Vorsteuerabzugs zu gelangen und damit die Finanzverwaltung nicht mehr damit beschäftigt ist, derartige Modelle aufzudecken und zu verhindern.

Aus diesen Gründen haben bisher sechs EU-Mitgliedstaaten verschiedene Umsatzsteuer-Refundsysteme neben den lokalen Umsatzsteuergesetzen eingeführt. In den folgenden EU-Mitgliedstaaten existieren bereits seit den genannten Jahren Umsatzsteuer-Refundsysteme:

- Großbritannien seit 1973
- Niederlande seit 2003
- Dänemark seit 1985
- Finnland seit 1994
- Schweden seit 1995
- Frankreich seit 1977.

Grundsätzlich erstreckt sich der sachliche Anwendungsbereich der existierenden Refundsysteme in der EU auf sämtliche Vorsteuern, die auf Eingangsleistungen der öffentlichen Hand für deren nicht-unternehmerischen Bereich beruhen. Das heißt, in keinem der genannten Systeme erstreckt sich die Erstattung der Vorsteuern nur auf solche, die im Rahmen von PPP anfallen. Grundsätzlich ist hierbei zu beachten, dass neben den Umsatzsteuer-Refundsystemen für öffentliche Einrichtungen auf lokaler Ebene (Landes- und Kommunalebene) auch Umsatzsteuer-Refundsysteme für die zentralen Regierungseinrichtungen (Bundesministerien) bestehen. In Großbritannien besteht auf Ebene der Zentralregierung die Besonderheit, dass das Umsatzsteuer-Refundsystem nur die Erstattung von Vorsteuern für bestimmte Dienstleistungen, die von bestimmten Ministerien bzw. Einrichtungen bezogen werden, vorsieht. In den Niederlanden wurde der Kompensationsfonds im Jahr 2003 mit € 1.167,8 Mio. ausgestattet, und in Großbritannien erstreckt sich das Erstattungsvolumen auf kommunaler Ebene auf jährlich € 2,94 Mrd. bis € 4,40 Mrd. und auf Ebene der Ministerien auf ca. € 3,66 Mrd.

In den folgenden Tabellen möchten wir einen Überblick über die persönlichen und sachlichen Anwendungsbereiche der existierenden Refundsysteme geben.

**Persönlicher Anwendungsbereich**

	GB	NL	DK	FIN	S	insges.
Kommunen	x	x	x	x	x	xxxxx
Länder	x	x	x			xxx
Bund	x		x			xx
weitere Körperschaften	x			?		x

**Sachlicher Anwendungsbereich**

	GB	NL	DK	FIN	S	insges.
<b>nicht-unternehmerische Tätigkeiten</b>				x	x	
grds. alle Eingangsleistungen	x	x		x	x	xxxx
bestimmte Dienstleistungen	x		x			xx
steuerfreie Eingangsleistungen			x	x	x	xxx
<b>steuerbefreite Tätigkeiten</b>						
bei Geringfügigkeit	x					x
alle				x		x
<b>Art der USt</b>						
inländische	x	x	x	x	x	xxxxx
EU-ausländische		x				x

In Hinblick auf die EU-Rechtskonformität dieser Systeme stellte die EU-Kommission fest, dass diese Systeme eine rein finanztechnische Maßnahme zwischen den verschiedenen öffentlichen Einrichtungen im Rahmen der einzelstaatlichen Politik zur Finanzierung der öffentlichen Einrichtungen darstellen und folglich ein solcher Mechanismus nicht im Widerspruch zur 6. EG-Richtlinie steht.

Bei der Art der Finanzierung der existierenden Refundsysteme kann zwischen einem geschlossenen und einem offenen System unterschieden werden. Bei einem geschlossenen Refundsystem müssen ausschließlich die Anwendungsberechtigten selbst aus den ihnen zustehenden Mitteln die Finanzierung des Fonds übernehmen.

Stellt z. B. das Refundsystem wie in den Niederlanden einen Fonds dar, so wird dieser von den Anwendungsberechtigten aus den ihnen zustehenden Mitteln gespeist. Dabei wird anhand der bisher nichtabzugsfähigen Vorsteuern geschätzt, wie hoch das Erstattungsvolumen aus dem Fonds sein wird. Kommt es in der Folgezeit zu einem vermehrten Outsourcen von Dienstleistungen und somit zu einem Anstieg der Erstattungsansprüche aus dem Fonds, so müssen bei dem geschlossenen System die Anwendungsberechtigten diese gestiegenen Erstattungsansprüche ebenfalls aus den ihnen zustehenden Mitteln wie z. B. Steuereinnahmen und Gebühren speisen.

Bei einem offenen Fonds stellen die Anwendungsberechtigten ebenfalls aus den ihnen zustehenden Mitteln Beträge in den Fonds ein, die als Erstattungsansprüche erwartet werden. Kommt es jedoch durch die Einführung des Refundsystems in der Folgezeit zu einem vermehrten Outsourcen von Dienstleistungen und folglich zu erhöhten Erstattungsansprüchen, so trägt das offene System dem Umstand Rechnung, dass diesen gestiegenen Erstattungsansprüchen in gleicher Höhe gestiegene Umsatzsteuereinnahmen gegenüberstehen. Aus diesem Grund werden die gestiegenen Umsatzsteuereinnahmen direkt dem Fonds zugeführt und stehen nicht mehr der üblichen Verteilung zur Verfügung. Die folgende Übersicht zeigt die bisher existierenden Arten von Refundsystemen in der EU.

### Erstattung und Finanzierung

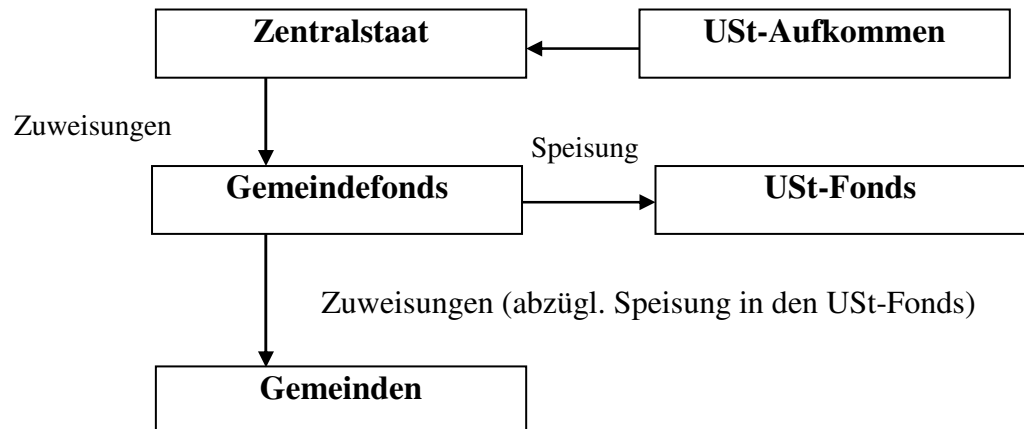
	GB	NL	DK	FIN	S	insges.
<b>Art der Erstattung</b>						
Refundsystem	x			x	x	xxx
Kompensationsfonds		x	x			xx
<b>Finanzierung</b>						
offenes Modell	x	x		?		xx
geschlossenes Modell		x <sup>1)</sup>	x	?	x	xx(x)

1) für ausländische Umsatzsteuer

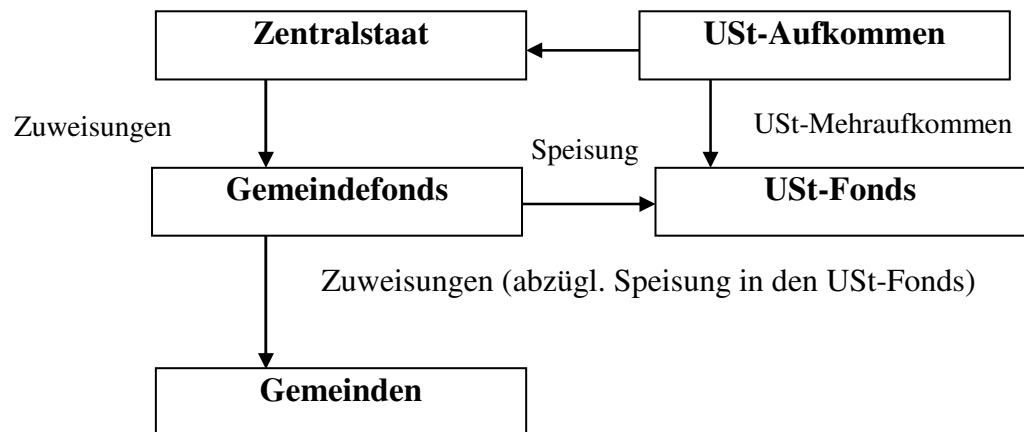
Das offene Refundsystem soll im Folgenden anhand des Umsatzsteuer-Kompensationsfonds in den Niederlanden vereinfacht dargestellt werden. Die Finanzierung der Gemeinden durch den Zentralstaat erfolgt über einen Gemeindefonds, in welchen der Zentralstaat die der Gesamtheit der Gemeinden zustehenden Mittel einstellt. Die Umsatzsteuereinnahmen stehen in voller Höhe dem Zentralstaat zu. Bei Einführung des Kompensationsfonds wurden die in den Fonds einzustellenden Mittel aus dem Gemeindefonds herausgenommen und in den Kompensationsfonds eingespeist und standen folglich nicht mehr für eine Verteilung an die Gemeinden zur Verfügung. In der Einführungsphase stellte dieses Refundsystem ein geschlossenes System dar, da die Anwendungsberechtigten (Gemeinden) die Erstattungsansprüche aus den ihnen zustehenden Mitteln finanzieren mussten. Dies erfolgte durch eine Kürzung der Zuweisungen an die Gemeinden aus dem Gemeindefonds im ersten Jahr. Jedoch wurde in den Niederlanden davon ausgegangen, dass es durch die Einführung des Umsatzsteuer-Kompensationsfonds zu einem Anstieg des Outsourcens von Dienstleistungen kommt und folglich zu einem Anstieg des Um-

satzsteueraufkommens. Dieser Anstieg wurde auf 2 % des gesamten Erstattungsvolumens geschätzt. Dieses angestiegene Umsatzsteueraufkommen wurde im Folgejahr direkt in den Fonds eingespeist, so dass dieser Betrag nicht mehr dem Zentralstaat zur Verfügung stand und die Anwendungsberechtigten (Gemeinden) nur einen um diesen Betrag reduzierten Anteil aus dem Gemeindefonds in den Umsatzsteuer-Kompensationsfonds einspeisen mussten.

### 1. Jahr



### 2. Jahr



Die Tatsache, dass ein Refundsystem zu einem Anstieg des Outsourcens von Dienstleistungen/Investitionen führt, begründet sich sowohl im geschlossenen als auch im offenen Refundsystem wie folgt:

Zunächst wird für die Anwendungsberechtigten (z. B. Gemeinden) anhand der bisher nichtabzugsfähigen Vorsteuern ein Durchschnittsbetrag ermittelt, welchen die Gemeinden gleicher Klassifikation, z. B. vereinfacht gleicher Größe, in den Fonds einzustellen haben. Dies bedeutet, dass für die Gemeinden die Einführung des Fonds vorteilhaft ist, die grundsätzlich höhere nichtabzugsfähige Vorsteuern geltend machen können als den Betrag, der als Kürzung der ihnen zustehenden Zuweisung

errechnet wurde. Nachteilig erweist sich die Einführung des Refundsystems hingegen zunächst für die Gemeinden, die niedrigere nichtabzugsfähige Vorsteuern geltend machen als den Betrag, der ihnen nunmehr von den ihnen zustehenden Zuweisungen gekürzt wird. Insbesondere für die Gemeinden, die bisher im Durchschnitt weniger Leistungen fremd vergeben hatten und folglich niedrigere nichtabzugsfähige Vorsteuern im Rahmen des Refundsystems geltend machen können, besteht ein starker Anreiz, ihre Erstattungsansprüche zu maximieren und folglich dort Dienstleistungen fremd zu vergeben, wo dies effizient ist. Aber auch für die Gemeinden, die schon bisher höhere nichtabzugsfähige Vorsteuern hatten, stellt die Maximierung ihres Erstattungsanspruches einen Anreiz dar. Diese Anreizwirkungen zur Auslagerung von Dienstleistungen werden in einem offenen Refundsystem dadurch verstärkt, dass zusätzliche Erstattungsansprüche nicht mehr ausschließlich von den Anwendungsberechtigten durch die ihnen zustehenden Mittel finanziert werden müssen, sondern zusätzlich direkt aus den Umsatzsteuermehreinnahmen finanziert werden.

Um starke negative Budgeteffekte zwischen den einzelnen Gemeinden in der Einführungsphase auszugleichen, die bei den Gemeinden entstehen, die im Durchschnitt geringere Ausgaben haben als andere Gemeinden, wurden in den Niederlanden mit dem Kompensationssystem ein Mindestauszahlungsbetrag und ein Ausgleichsfaktor eingeführt. So steht den Gemeinden, die relativ zu anderen vergleichbaren Gemeinden geringere Erstattungsansprüche stellen, ein Mindestauszahlungsbetrag zu. Diese Gemeinden bekommen folglich einen höheren Betrag aus dem Fonds ausbezahlt, als sie tatsächlich an nichtabzugsfähigen Vorsteuern hatten. Da sich jedoch das Erstattungsvolumen auf Grundlage der gesamten nichtabzugsfähigen Vorsteuern der Gesamtheit der Gemeinden berechnet, wird die Differenz zwischen den geltend gemachten Erstattungsansprüchen und dem Mindestbetrag durch die Gemeinden ausgeglichen, die entsprechend höhere Erstattungsansprüche geltend machen. Von diesen höheren Erstattungsansprüchen werden den Gemeinden in der Einführungsphase lediglich 95 % ausgezahlt (Ausgleichsfaktor). Zur Verdeutlichung dieses Mechanismus haben wir ein stark vereinfachtes Beispiel in Anlage 1 beigefügt.

### **3. Mögliche Refundsysteme in Deutschland**

#### **3.1 Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich**

Grundsätzlich sind die in den Refundsystemen der anderen EU-Staaten vorherrschenden Elemente der Systeme bei einem Refundsystem in Deutschland gleichermaßen möglich (siehe Anlage 1). Der sachliche Anwendungsbereich eines Refundsystems könnte ebenfalls eine Erstattung sämtlicher nichtabziehbarer Vorsteuern der öffentlichen Hand für deren nicht-unternehmerischen Bereich umfassen oder aber wie in Großbritannien auf bestimmte Investitionsbereiche beschränkt werden.

Vor dem Hintergrund der Zielsetzung, dass eine Verzerrung von PPP zu konventioneller Beschaffung vermieden werden soll, könnte ein in Deutschland einzuführendes Refundsystem grundsätzlich einen weiten persönlichen Anwendungsbereich



beinhalten, der den Bund, die Länder und die Gemeinden als öffentlich-rechtliche Körperschaften einschließt.

Denkbar wäre auch die Einführung eines auf PPP-Strukturen begrenzten Systems. Hierbei müsste sichergestellt werden, dass es zu keiner Benachteiligung der Eigenrealisierung gegenüber PPP kommt. Eine Benachteiligung der konventionellen Beschaffung gegenüber PPP-Modellen würde sich dann nicht ergeben, wenn in einem solchen System nur die Differenz erstattet werden würde zwischen nicht abziehbaren Vorsteuern, die bei Realisierung im Rahmen eines PPP entstehen würden, gegenüber Vorsteuern, die auch bei der konventionellen Beschaffung nicht erstattungsfähig wären. Die Prüfung eines solchen Systems war jedoch nicht Gegenstand des hiesigen Gutachtens und müsste ggf. noch näher geprüft werden.

### **3.2 Finanzierung eines Refundsystems**

Wie bereits dargestellt kann bei der Art der Finanzierung der Refundsysteme zwischen einem geschlossenen und einem offenen System unterschieden werden. Da die Finanzstrukturen der EU-Staaten, die bereits über Refundsysteme verfügen, nicht mit Deutschland vergleichbar sind, kann nicht eindeutig empfohlen werden, ob ein Refundsystem in Deutschland als offenes oder geschlossenes System ausgestaltet werden sollte und ob ein oder mehrere Refundsysteme eingeführt werden sollten. Vor diesem Hintergrund wurden zwei mögliche Modelle für Refundsysteme in Deutschland diskutiert:

1. ein Refundsystem, welches als Anwendungsberechtigte den Bund, die Länder und die Kommunen vorsieht und sowohl offen als auch geschlossen sein könnte, und
2. ein Refundsystem, welches ausschließlich den Bund als Anwendungsberechtigten vorsieht, und daneben 16 Refundsysteme auf Länderebene, welche die jeweiligen Länder und die dazugehörigen Gemeinden als Anwendungsberechtigte vorsehen. Dieses Modell trägt insbesondere der föderalen Finanzstruktur Deutschlands Rechnung.

### **3.3 Mögliche Modelle von Refundsystemen in Deutschland**

#### **3.3.1 Ein Refundsystem für Bund, Länder und Kommunen**

##### **a) Das geschlossene Refundsystem**

Vor Einführung eines Refundsystems wäre zunächst zu ermitteln, welche Vorsteuerbeträge auf den verschiedenen föderalen Ebenen nichtabzugsfähig sind, die auf Eingangsleistungen des nicht-unternehmerischen Bereichs der öffentlichen Hand beruhen. Diese Beträge wären von den einzelnen Ebenen Bund, Länder und Kommunen aus den ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln in den Kompensationsfonds einzuzahlen, wobei für die Kommunalebene auch eine Einzahlung durch die Länder erfolgen könnte, wenn sodann die Zuweisungen an die Kommunen entsprechend gekürzt würden. Anhand der im Rahmen des Refundsystems geltend gemachten Erstattungsbeträge müssten die Kürzungen der den verschiedenen Ebenen zustehenden Mittel jährlich neu kalkuliert werden.

Grundsätzlich kommt es durch die Reduktionen der den Ebenen zustehenden Steuereinnahmen bzw. Zuweisungen in Verbindung mit den Erstattungen aus dem Refundsystem zu Umverteilungen innerhalb der einzelnen Ebenen. Dies ist immer dann der Fall, wenn die Errechnung des Einzahlungsbetrages nicht für jede individuelle Körperschaft, sondern anhand von Gruppenbildung gleichartige Länder und Kommunen erfolgt. Eine derartige Reduktion der Einnahmen würde dazu führen, dass diejenigen Länder und Kommunen einen positiven Effekt aus der Einführung eines Refundsystems erzielen würden, die im Verhältnis zu den Kürzungen der Einnahmen höhere Vorsteuererstattungsansprüche aus dem Fonds geltend machen würden. Hingegen würden diejenigen Länder und Kommunen negative budgetäre Effekte erzielen, die im Verhältnis zu den Reduktionen der ihnen zustehenden Mittel niedrigere Vorsteueransprüche geltend machen würden. Diese negativen budgetären Effekte könnten in der Einführungsphase dadurch abgeschwächt werden, dass Mindestauszahlungsbeträge und für deren Finanzierung Ausgleichsfaktoren wie bei dem niederländischen Umsatzsteuer-Kompensationsfonds eingeführt werden. Die Umverteilungen würden dazu führen, dass die einzelnen Anwendungsberechtigten bemüht wären, ihren Erstattungsanspruch zu maximieren. Dies würde zu einem Anstieg der Realisierung von Investitionen und der Inanspruchnahme von Dienstleistungen durch Dritte durch die öffentliche Hand führen, wobei Effizienz- und Wirtschaftlichkeitsüberlegungen im Vordergrund stehen. Sofern ein privater Partner eine Leistung effizienter bzw. zu einem geringeren Nettoentgelt erbringen könnte, könnte es zu einem Verschiebungseffekt von der Eigenrealisierung zum Verwirklichen von Investitionen durch private Partner kommen.

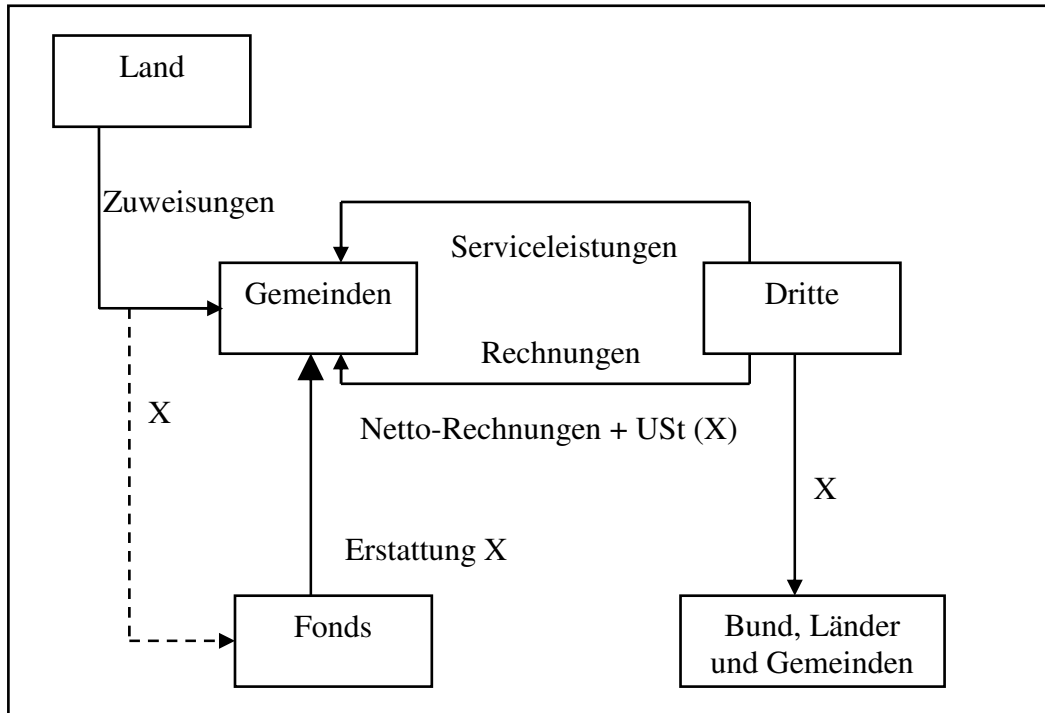
Käme es durch die Einführung eines Refundsystems zu Umsatzsteuermehreinnahmen, so würden bei dem geschlossenen System diese Einnahmen über den gesetzlich geregelten Finanzausgleich auf die Ebenen Bund, Länder und Gemeinden verteilt werden, während die steigenden Erstattungsansprüche zu weiteren Reduktionen der dem Bund, den Ländern und den Gemeinden zustehenden Mittel führen würden.

#### **b) Das offene Refundsystem**

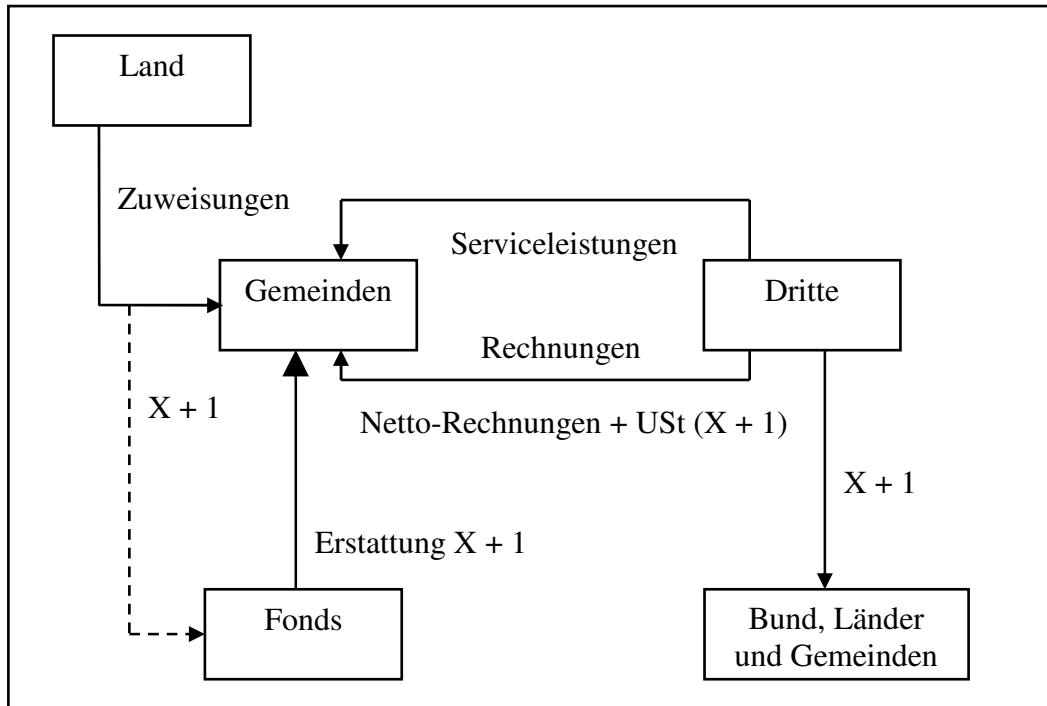
Das offene Refundsystem entspricht im Einführungsjahr dem geschlossenen System, da die Anwendungsberechtigten aus den ihnen zustehenden Mitteln die Beträge in den Fonds einstellen würden, die sie als Erstattungsansprüche erwarten. In den Folgejahren würde davon ausgegangen werden, dass es durch die Einführung des Refundsystems zu einem vermehrten Outsourcen von Dienstleistungen käme, welches zu steigenden Umsatzsteuereinnahmen und in selbiger Höhe zu höheren Erstattungsansprüchen aus dem Fonds führen würde. Diese durch das System generierten Umsatzsteuermehreinnahmen würden direkt in den Fonds eingestellt und stünden für Auszahlungen an die entsprechenden Anwendungsberechtigten zur Verfügung. Dies bedeutet, dass diese Umsatzsteuermehreinnahmen nicht erst im Rahmen des Finanzausgleichs verteilt würden. Ein vermehrtes Outsourcen von Dienstleistungen würde folglich nicht zu einer weiteren Reduktion der Einnahmen bei den entsprechenden Ebenen führen, sondern die Anwendungsberechtigten müssten weiterhin nur die Beträge aus den ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln in den Fonds einzahlen, die auch bisher eingestellt wurden, da erhöhte Erstattungsansprüche direkt aus dem Umsatzsteueraufkommen über den Fonds finanziert würden.

Die folgenden Grafiken sollen die Übereinstimmungen und Unterschiede hinsichtlich der Finanzierung und Erstattungen des geschlossenen und des offenen Systems im Einführungs- und Folgejahr darstellen. Hierbei wurde vereinfacht die Ebene der Gemeinden dargestellt und davon ausgegangen, dass eine Finanzierung über die Kürzung der allgemeinen Zuweisungen von den Ländern erfolgen würde.

### Geschlossenes und offenes System im Einführungsjahr

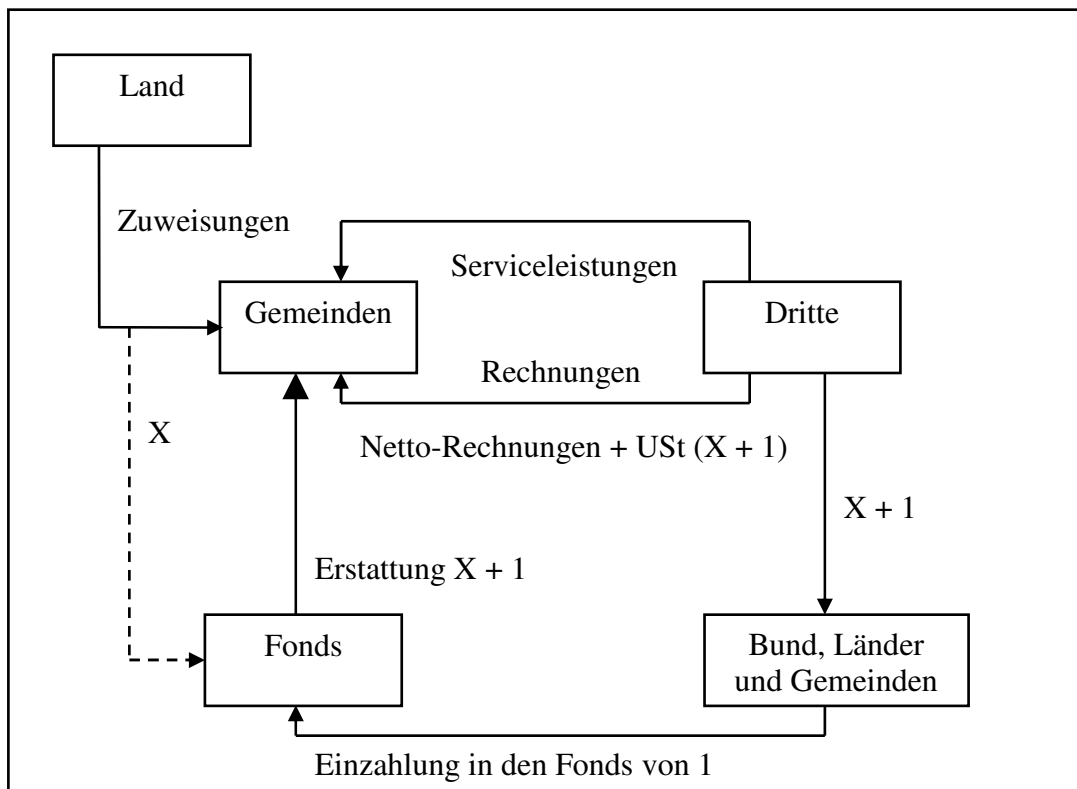


**Geschlossenes System im Folgejahr – Erstattungsanspruch steigt auf X + 1**



- ⇒ USt-Mehraufkommen von 1
- ⇒ Erhöhte Kürzung der Zuweisung an die Gemeinden um 1

**Offenes System im Folgejahr – Erstattungsanspruch steigt auf X + 1**



- ⇒ USt-Mehraufkommen von 1 wird direkt in den Fonds gespeist

### c) **Rechtliche Rahmenbedingungen für die Einführung eines gemeinsamen Bundes- und Länderfonds**

Die im Grundgesetz verankerte Verteilung der Einnahmen und Ausgaben auf die staatlichen Ebenen von Bund und Ländern lässt nur Raum für einen gemeinsamen Bundes- und Länderfonds, soweit die Finanzierung des Fonds durch Bund und Länder der Vorsteuererstattung bezüglich der Aufgaben entspricht, die der jeweils finanzierenden staatlichen Ebene (Bund/Länder) obliegen. Daher müsste ein Fonds, in den sowohl Bund als auch Länder Zahlungen leisten und andererseits jeweils Erstattungsansprüche daraus geltend machen, derart konzipiert werden, dass sichergestellt werden kann, dass die Vorsteuererstattungen lediglich die Aufgaben der jeweiligen staatlichen Ebenen finanzieren. Es wäre folglich sicherzustellen, dass die jeweiligen Anwendungsberechtigten Bund, Länder und Gemeinden tatsächlich jeweils nur die Erstattungen aus dem Fonds erhalten, die sie selbst auch in diesen eingezahlt haben. Dies ist bei dem geschlossenen Refundsystem dann gegeben, wenn die geschätzten Erstattungsansprüche auch den tatsächlichen entsprechen bzw. wenn von der entsprechenden Ebene ein Nachschuss vorgenommen wird, wenn die geschätzten Beträge nicht ausreichen sollten.

Sollte dies nicht gewährleistet sein, so ist eine gemeinsame Finanzierung von Aufgaben hingegen nur in den verfassungsrechtlich normierten Fällen der Mischfinanzierungen vorgesehen (Art. 91a, 91 b, 104a Abs. 3, Abs. 4 GG), bei denen Bund und Länder im Rahmen der verfassungsrechtlichen Vorgaben gemeinsam die Finanzierung der Aufgaben übernehmen dürfen. Liegt keine Mischfinanzierung vor, ist die gemeinsame Finanzierung von Aufgaben nicht möglich und würde einen Verstoß gegen das in Art. 104a Abs. 1 GG verankerte Konnexitätsprinzip begründen. Entsprechendes gilt im Rahmen der Haushaltsverfassung.

Die Finanzierung des Fonds unmittelbar aus dem Umsatzsteueraufkommen (offenes Refundsystem) könnte insoweit nicht mit dem in Art. 106 GG enthaltenen verfassungsrechtlichen Grundsatz einer kontinuierlichen Finanzplanung in Einklang stehen, als die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens von einem flexiblen, von der Höhe der jeweiligen Erstattungsansprüche abhängigen Verteilungsschlüssel abhängen würde. Eine Zweckbindung der gemeinsamen Steuereinnahmen von Bund und Ländern ist allerdings im Rahmen der Mischfinanzierungen möglich.

## **3.3.2 Refundsysteme auf Länder- und Kommunalebene und auf Bundesebene**

### a) **Allgemeiner Überblick**

Diese Refundsysteme berücksichtigen die föderale Struktur Deutschlands mit der Besonderheit, dass die Gemeinden zu einem großen Teil von den Ländern durch Zuweisungen finanziert werden und diese auf Landesrecht basieren. Zudem ist der größte Investitionsbedarf auf Kommunalebene zu verzeichnen, so dass auch diesbezüglich eine Unterscheidung von Ländern und Kommunen zum Bund sinnvoll erscheint. Hierbei würden ein Refundsystem auf Bundes- und 16 einzelne Refundsysteme auf Länder- und Kommunalebene eingeführt werden. Eine Reduktion der Einnahmen zur Speisung der Fonds würde hierbei auf Bundes- und zum anderen auf der jeweiligen Länderebene erfolgen. Die Speisung des Länderfonds würde dabei durch das jeweilige Land direkt vorgenommen und spezifisch nach Länderrecht

durch eine Reduktion der Zuweisungen an die Kommunen finanziert werden. Derartige Refundsysteme könnten u. E. nur als geschlossene Systeme eingeführt werden. Die Finanzierungssystematik eines derartigen Refundsystems haben wir beispielhaft in der Anlage 2 bei einem Bundesfonds dargestellt.

**b) Rechtliche Rahmenbedingungen für die Einführung von getrennten Bundes- und Länderfonds**

Der Bund kann gem. § 26 BHO ein Sondervermögen bilden. Die Finanzierung ist verfassungsrechtlich unproblematisch, solange die Mittel ausschließlich aus dem Bundeshaushalt zugeführt werden. Werden Erstattungen aus dem Fonds nur an den Bund gewährt, liegt auch kein Verstoß gegen Art. 104a Abs. 1 GG vor. Der Grundsatz der getrennten Haushaltswirtschaft nach Art. 109 Abs. 1 GG ist gewahrt.

Mit einer Trennung von Bundesfonds und Länderfonds wäre sowohl die getrennte Aufgabenfinanzierung als auch die getrennte Haushaltswirtschaft von Bund und Ländern gewährleistet. Unproblematisch wäre die gemeinsame Finanzierung und Erstattung von Ansprüchen des Landes und dessen Gemeinden aus einem Fonds, da die Gemeinden verfassungsrechtlich den Ländern zuzuordnen sind. Bei einer Kürzung der Landeszuweisungen ist jedoch grundsätzlich der Anspruch der Kommunen auf einen kommunalen Finanzausgleich zu beachten. Im Hinblick darauf, dass die Kürzung der Zuweisung grundsätzlich um den Betrag erfolgen soll, der das Vorsteuererstattungsvolumen der Gemeinden ausmacht, sollte die Errichtung des Umsatzsteuer-Erstattungsfonds das Recht der Kommune auf einen kommunalen Finanzausgleich im Grundsatz nicht beeinträchtigen.

### **3.4 Fiskalische Auswirkungen eines Refundsystems**

Bei den Schätzungen des Erstattungsvolumens eines Refundsystems mit einem weiten sachlichen Anwendungsbereich auf Bundes-, Länder- und Gemeindeebene ergab sich das Problem, dass die nichtabzugsfähigen Vorsteuern des nicht-unternehmerischen Bereichs der öffentlichen Hand bisher nicht getrennt erfasst werden. Zudem konnte nicht identifiziert werden, inwieweit Einnahmen und Ausgaben von Betrieben gewerblicher Art, die über einen Vorsteuerabzug verfügen, in dem Zahlenmaterial der öffentlichen Haushalte enthalten sind. Aus diesem Grund wurde eine Grobschätzung durchgeführt, die als Maximalschätzung zu betrachten ist. Hierbei wurde mit einigen Modifikationen aus den sachlichen Verwaltungsausgaben sowie den investiven Maßnahmen der öffentlichen Hand die Umsatzsteuer herausgerechnet. Hiernach ergäbe sich das folgende geschätzte Erstattungsvolumen:

*Geschätztes Erstattungsvolumen eines Refundsystems in Deutschland in € Mio.*

	Erstattungen aus		Summe
	lfd. Sachaufwand	investiven Maßnahmen	
<b>Bund</b>	834	842	1.676
<b>Länder</b>	1.547	905	2.452
<b>Gemeinden</b>	2.766	2.554	5.320
<b>Summe</b>	5.147	4.301	<b>9.448</b>

#### **4. Optionsmöglichkeiten bei der Immobilienvermietung an den hoheitlichen/nicht-unternehmerischen Bereich der öffentlichen Hand**

Wie bereits ausgeführt, erfolgt die Vermietung von Gebäuden an die öffentliche Hand für deren nicht-unternehmerischen Bereich steuerfrei, da nach deutschem Umsatzsteuerrecht bei der Vermietung an den nicht-unternehmerischen Bereich der öffentlichen Hand nicht zur Umsatzsteuer optiert werden kann. Die durch das Vorsteuerabzugsverbot aus entsprechenden Eingangsleistungen bei den Vermietern resultierenden Kosten werden über den Mietzins an die öffentliche Hand weitergegeben.

In den folgenden EU-Mitgliedstaaten kann bei der Immobilienvermietung an den nicht-unternehmerischen Bereich der öffentlichen Hand zur Umsatzsteuer optiert werden:

- Dänemark
- Frankreich
- Irland
- Österreich
- Irland
- Niederlande
- Großbritannien
- Schweden
- Finnland

Insbesondere, wenn in den entsprechenden Staaten ebenfalls Refundsysteme bestehen, kommt es durch die Umsatzsteuer nicht zu einer Beeinflussung der Entscheidung, ob ein PPP-Projekt mit anschließender Vermietung der Immobilie an die öffentliche Hand durchgeführt oder ob das Gebäude von der öffentlichen Hand selbst errichtet werden soll. Obwohl eine Optionsmöglichkeit ausschließlich für die Vermietung von Grundstücken an den nicht-unternehmerischen Bereich der öffentlichen Hand nicht den Vorgaben der 6. EG-Richtlinie widerspricht, zeigt u. E. die

Entwicklung der Gesetzgebung in den letzten Jahren, wonach die Optionsmöglichkeiten immer mehr eingeschränkt wurden, um Gestaltungs- und Missbrauchsmodellen entgegenzuwirken, dass in Deutschland bisher kein weiterer Anwendungsbereich der Optionsmöglichkeiten bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gewollt war. Da die Einführung eines derartigen Optionsrechts mit weitreichenden Änderungen des Umsatzsteuergesetzes verbunden wäre, könnte anstatt dessen bei Einführung eines Refundsystems eine prozentuale Erstattung aus dem Kompensationsfonds beim Bezug von steuerfreien Eingangsleistungen erfolgen wie in Dänemark, Schweden und Finnland, um denselben Effekt zu erlangen wie bei der Einführung eines Optionsrechts bei der Vermietung an den nicht-unternehmerischen Bereich der öffentlichen Hand.

## 5. Fazit

Sowohl bei einem geschlossenen als auch bei einem offenen Refundsystem wird durch die Erstattung der nichtabzugsfähigen Vorsteuern erreicht, dass die Benachteiligung durch die Umsatzsteuer der privatwirtschaftlichen Erbringung von Dienstleistungen und Investitionen im Vergleich zur konventionellen Beschaffung durch die öffentliche Hand beseitigt wird.

Bei einem geschlossenen Refundsystem erfolgt grundsätzlich keine Umverteilung zwischen den Ebenen Bund, Länder und Gemeinden, da die jeweiligen Ebenen nur die Beträge in den Fonds einstellen, die ihnen auch erstattet werden. Wird die Finanzierung des Fonds auf Gemeindeebene durch eine durchschnittliche Kürzung der Zuweisungen an die Gemeinden vorgenommen, so kommt es hierdurch zu einem Wettbewerb zwischen den Gemeinden. Fraglich ist, ob ein derartiger Wettbewerb zwischen den Gemeinden gewollt ist. Dies gilt entsprechend für die Länderebene, wenn auch hier die Einzahlungen anhand von Durchschnittsbeträgen erfolgen würden.

Grundsätzlich stellt sich die Frage, inwieweit ein geschlossenes Refundsystem sinnvoll ist, da den Anwendungsberechtigten genau die Beträge erstattet werden, die sie zuvor in den Fonds eingespeist haben. Eine Berücksichtigung der nichtabzugsfähigen Vorsteuern im Rahmen der Wirtschaftlichkeitsvergleichsrechnungen hingegen würde ohne zusätzlichen Verwaltungsaufwand ebenfalls dazu führen, dass die Umsatzsteuer die Entscheidung zwischen PPP und Eigenrealisierung nicht direkt beeinflusst. Ein geschlossenes Refundsystem in Form der Implementierung von einem geschlossenen Refundsystem für den Bund und 16 geschlossenen Refundsystemen auf Länderebene könnte zwar ohne Eingriffe in die derzeitige Umsatzsteuerverteilung und ohne verfassungsrechtliche Bedenken eingeführt werden; jedoch stellt sich auch hier unter Abwägung der hiermit verbundenen Verwaltungskomplexität die Frage nach der Effektivität eines derartigen Systems.

Ein offenes Refundsystem hingegen würde eine tatsächliche Anreizwirkung insbesondere auf die Kommunalebene entfalten, da in diesem System die Kommunen an den durch die ausgelagerten Dienstleistungen generierten Umsatzsteuermehreinnahmen direkt partizipieren würden, ohne dass der größte Teil dem Bund und den Ländern zustehen würde. Neben den verfassungsrechtlichen Bedenken eines derartigen Systems, stellt sich hier die Frage, inwieweit der Bund und die Länder auf die ihnen per Finanzausgleichsgesetz zustehenden Umsatzsteuereinnahmen zu Gunsten der Gemeinden verzichten würden. Andererseits gilt hier zu bedenken, dass sie



diese Umsatzsteuermehreinnahmen ohne Einführung des Refundsystems auch nicht generieren könnten, da das System ursächlich für die Mehreinnahmen wäre.

Offene Refundsysteme im Sinne eines Refundsystems auf Bundesebene und 16 Systemen auf Länderebene bergen hingegen das Problem, dass das generierte Mehraufkommen aufgrund des erhöhten Outsourcings nicht in das Land wieder vollständig zurückfließt, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist.

Es lässt sich festhalten, dass eine Einführung eines Refundsystems in Deutschland mit einem weiten persönlichen Anwendungsbereich auf Bundes-, Länder- und Kommunalebene aufgrund der föderalen Struktur Deutschland sowohl in Ausgestaltung eines geschlossenen als auch eines offenen Refundsystems grundsätzliche Fragen der Finanzverteilung berührt. Ein Bundesfonds und 16 Fonds auf Länderebene würden zwar unter den gegebenen verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen die Einführung eines geschlossenen Fonds ermöglichen, doch auch hier stellt sich die Frage, ob der damit verbundene Verwaltungsaufwand der erwarteten Zielsetzung - der Gleichstellung von der Erbringung von Dienstleistungen durch die Privatwirtschaft zur konventionellen Beschaffung - gerecht wird.

Vielmehr sollte diesbezüglich überlegt werden, ob eine Berücksichtigung der Benachteiligung der PPP durch die Umsatzbesteuerung nicht in den Wirtschaftlichkeitsvergleichsrechnungen Rechnung getragen werden sollte. Darüber hinaus wäre zu überlegen, ob ein auf PPP-Strukturen beschränktes System z. B. für PPP im Rahmen bestimmter Programme sinnvoll wäre und als Pilotprojekt betrachtet werden könnte. Da sich jedoch der Auftrag dieser Studie ausschließlich auf die Übertragbarkeit der in der EU existierenden Refundsysteme auf Deutschland beschränkte, wurde eine derartige Lösung keiner eingehenden Prüfung unterzogen und müsste gegebenenfalls noch näher geprüft werden. Die in der EU existierenden Refundsysteme lassen sich jedoch nicht ohne Komplikationen auf Deutschland übertragen.

# Anhang