

I. Einleitung

Die Zusammenarbeit zwischen Staat und Privat hat schon vor Aufkommen des Modewortes Public Private Partnership (PPP) funktioniert und die Gründe für die Kooperation sind oftmals gleich geblieben. Waren früher vor allem die Stärken privater Unternehmen in den Bereichen Technologie, Know-how, Projektmanagement etc. sowie eine flexiblere Struktur und Personalsituation attraktiv, so treten heute immer mehr budgetäre Gründe und der Wunsch der Risikoübernahme und Finanzierung durch den privaten Partner in den Vordergrund.

Der aus den USA stammende Begriff für eine regelmäßig langfristige Kooperation zwischen der öffentlichen Hand und privaten Unternehmen ist weltweit verbreitet und besonders für Großprojekte im Bereich Verkehrsinfrastruktur, Gesundheitswesen, Bildung etc. geeignet. Vorteile i.S. von Flexibilität und Individualität und Nachteile hinsichtlich der schwierigen Abgrenzung sind Folgen des Umstands, dass keine eindeutige Definition für PPP existiert. Im Idealfall ergibt sich für den öffentlichen und für den privaten Partner eine Win-Win-Situation, indem die Aufgaben- und Risikoaufteilung nach den Fähigkeiten und Kernkompetenzen der Beteiligten erfolgt. Vorteile können darüber hinaus oftmals durch die den gesamten Lebenszyklus eines Projekts umfassende Zusammenarbeit eintreten. In Österreich erfolgen PPP-Großprojekte auf Bundesebene oftmals im Verkehrsinfrastrukturbereich. Das bekannteste Beispiel ist vermutlich das Projekt der Nordautobahn A5, welches eine Laufzeit von über 30 Jahren und einen Barwert der Vergütungszahlung von über 900 Mio. EUR aufweist.¹

Die abgabenrechtliche Behandlung einer solchen Kooperation bzw. der darin involvierten Parteien ist wie auch in anderen juristischen Bereichen (z.B. Vergaberecht) mit Problemen und Risiken behaftet, da die Planung grundsätzlich wegen fehlender eindeutiger PPP-Definition erschwert wird und überdies die lange Dauer der Kooperation auch das Risiko einer substantiellen Änderung der Gesetzeslage birgt. Nichtsdestotrotz ist es für beide Partner von Bedeutung, die abgabenrechtlichen Konsequenzen (i.S. eines Kostenfaktors) in die dem Projekt vorausgehende Planung bzw. Kalkulation zu integrieren – nicht zuletzt, um aus Sicht des privaten Partners ein entsprechendes Angebot stellen zu können und, aus der Perspektive des öffentlichen Partners gesehen, um abschätzen zu können, ob rein abgabenrechtlich das PPP günstiger oder nachteiliger als die traditionelle Eigenerledigung ist.

Wenngleich ein PPP niemals aus abgabenrechtlichen Gründen (z.B. zwecks Steuerersparnis) eingegangen wird, so ist doch die Frage berechtigt, ob die abgabenrechtliche Behandlung angemessen und sinnvoll ist und nicht etwa Vorteile bzw. Nachteile hervorruft, welche bei der Zusammenarbeit außerhalb eines PPP

¹ Vgl. Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie (bmvit)/Bundesministerium für Finanzen (BMF), Ergebnisbericht über die PPP-Projekte der Bundesministerien sowie der ausgliederten Bundesgesellschaften, April 2008, 3.

nicht gegeben sind. Gründe dafür sind beispielsweise, dass organisatorische bzw. betriebswirtschaftliche Vorteile nicht aufgrund abgabenrechtlicher Einflüsse ungenützt bleiben sollen und auch, dass bei einer angenommen bevorzugten Behandlung von PPP der schwierigen Abgrenzungsfrage noch mehr Bedeutung zukommen würde.

Das vorliegende Buch setzt sich aus einem praxisorientierten und aus einem wissenschaftlichen Bereich zusammen, aus welchem sich mehrere punktuelle Forschungsfragen herausheben. Praxisorientiert und einfachst formuliert stellt sich die Frage, wie PPP besteuert werden – tiefgehender ergeben sich Fragen hinsichtlich Vergleichbarkeit, nach der Minimierung der Steuerbelastung sowie nach Planungssicherheit. Nachfolgende (Forschungs-)Fragen sollen Praxisrelevanz sowie den Umstand ausdrücken, dass noch relativ wenig i.Z.m. den steuerlichen Auswirkungen auf PPP erforscht wurde.

- Gibt es hinsichtlich der abgabenrechtlichen Behandlung von PPP Vergleichbarkeiten zu traditionellen Kooperationen zwischen Staat und Privat bzw. existiert insbesondere eine Ähnlichkeit zur Besteuerung von ausgegliederten Rechtsträgern?
- Wie lässt sich die oftmals lange Laufzeit der Kooperation in einem PPP i.Z.m. abgabenrechtlichen Belastungen bzw. Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich Planbarkeit und Kalkulation korrekt bewältigen?
- Hat die abgabenrechtliche Behandlung eines PPP Auswirkungen auf die Entscheidung der öffentlichen Hand, ob z.B. ein Infrastrukturprojekt in traditioneller Eigenregie oder in Form eines PPP erledigt werden soll?
- Wie kann die Abgabenbelastung in einem PPP unter der Annahme, dass Abgaben einen Kostenfaktor für die die (Fremd)Leistung in Anspruch nehmende öffentliche Hand darstellen, minimiert werden?

Die erstgenannten Aspekte drücken die grundsätzliche Frage nach dem „Wie“ der abgabenrechtlichen Behandlung von PPP aus und heben die Notwendigkeit der abgabenrechtlichen Planung bzw. Kalkulation seitens des öffentlichen und privaten Partners hervor. In diesem Zusammenhang und auch aufgrund geringer Erfahrungswerte, welche wiederum auf die oftmals lange Laufzeit einer solchen Kooperation zurückzuführen sind, wären Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten aus vergleichbaren Konstellationen hilfreich. Die weiteren Forschungsfragen bauen auf dem Grundsatz auf, dass Abgaben – unabhängig, ob bei Eigenerstellung oder im Zuge eines PPP – für die öffentliche Hand einen Kostenfaktor darstellen, den es zu minimieren gilt. Um den Einfluss auf die Entscheidung zwischen PPP und Eigenrealisierung überhaupt als (nicht) existent annehmen zu können, ist wiederum die Kenntnis über die abgabenrechtliche Behandlung Voraussetzung.

Im Rahmen der wissenschaftlichen Analyse gruppieren sich die Forschungsfragen um die zentrale Frage, ob PPP in Österreich einer sachgerechten abgabenrechtlichen Behandlung unterliegen.

- Welche Ausprägung von Sachgerechtigkeit trifft auf PPP i.S. eines Vergleichs zwischen alleinigem Handeln der öffentlichen Hand und dem Miteinbezug von privaten Unternehmen im Rahmen eines PPP zu?
- Entspricht die abgabenrechtliche Behandlung von PPP in Österreich dem angenommenen Postulat der Wettbewerbsneutralität?
- Ist bzw. wäre eine abgabenrechtliche Begünstigung von PPP bzw. Besserstellung einzelner involvierter Partner gerechtfertigt, wenn dadurch Vorteile (z.B. in Form geringerer Kosten) für die öffentliche Hand eintreten?
- Sind i.Z.m. PPP auftretende abgabenrechtliche Probleme auf die grundsätzliche abgabenrechtliche Behandlung der öffentlichen Hand zurückzuführen bzw. müssen systematische Nachteile (z.B. eine nicht als Vorsteuer abziehbare USt als Kostenfaktor) bei PPP durch die Einbindung der öffentlichen Hand auftreten?
- Soll die Interaktion von privaten Unternehmen und der öffentlichen Hand im Rahmen eines PPP dem allgemeinen Steuerrecht unterliegen oder ist die Schaffung von abgabenrechtlichen (begünstigenden) Rechtsvorschriften angebracht?

Die zentrale wissenschaftliche Frage dreht sich um die Wertung der zuvor dargestellten Analyse der abgabenrechtlichen Behandlung der öffentlichen Hand für sich und jener im Rahmen eines PPP. Es gilt herauszufinden, ob die Kooperation in Form eines PPP abgabenrechtlich fair und sinnvoll in Hinsicht auf Zweck, Umfeld etc. behandelt wird – passend erscheint hier das Postulat der Wettbewerbsneutralität. Eine wettbewerbsneutrale Behandlung zeichnet sich vor allem dadurch aus, dass abgabenrechtliche Aspekte keinen Einfluss auf die Entscheidung der öffentlichen Hand zwischen Eigenerledigung und Durchführung in einem PPP haben – ebenso sollte aber auch sichergestellt werden, dass es nicht aufgrund einer u.U. abgabenrechtlichen Attraktivität von PPP zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen in einem PPP involvierten privaten Unternehmen und davon ausgeschlossenen Unternehmen kommt.

Die Diskussion über die sachgerechte Besteuerung ist auch in jene Richtung zu führen, dass es aufgrund der abgabenrechtlichen Behandlung von PPP nicht dazu kommen darf, dass z.B. ein für den öffentlichen Partner an sich betriebswirtschaftlich sinnvolles PPP aufgrund einer abgabenrechtlichen Schlechterstellung unattraktiv wird. Diesbezüglich ist die Überlegung anzustellen, ob der Einbezug von PPP in das bestehende Abgabensystem gerechtfertigt ist oder ob nicht die Schaffung von Sonderregelungen angebracht wäre.

Problemaufriss, Aufbau des Buches und Herangehensweise gliedern sich in drei Bereiche, welche miteinander in logischer Verbindung stehen und einander ergänzen. Die abgabenrechtliche Behandlung von Körperschaften des öffentlichen Rechts bietet einen Überblick über die steuerlichen Konsequenzen der traditionellen Aufgabenerfüllung durch die öffentliche Hand, ohne dabei die schon immer existierende Tendenz der Einbindung von privaten Unternehmen als Parallele zu

PPP zu vergessen. Der zweite Teil und zugleich der Kern des Buches widmen sich nach einem Überblick bzgl. der organisatorischen und betriebswirtschaftlichen Vorteile von PPP sowie einer Übersicht über mögliche Nachteile und weltweite Erscheinungsformen von PPP der abgabenrechtlichen Behandlung ausgewählter Modelltypen. Ein Rückbezug auf die steuerlichen Rahmenbedingungen für KÖR erfolgt insoweit, als bei der Analyse der einzelnen Modelltypen Unterschiede zur Behandlung der öffentlichen Hand – wenn sie eigenständig tätig wird – dargestellt werden und auch Gestaltungsempfehlungen ausgesprochen werden, welche eine grundsätzliche Minimierung der Abgabenbelastung zum Ziel haben. Der abschließende Teil vereint die zuvor gewonnenen Erkenntnisse (vor allem Gemeinsamkeiten bzw. Unterschiede für die öffentliche Hand hinsichtlich Eigenerstellung oder Kooperation in Form eines PPP) und geht der Frage nach, ob PPP in Österreich abgabenrechtlich sachgerecht behandelt werden.

Die Darstellung der abgabenrechtlichen Behandlung der öffentlichen Hand gliedert sich ungeachtet der Abgabenart (Ertragsteuer, Umsatzsteuer, Kommunalsteuer, Verkehrssteuer und Gebühren) nach der Tätigkeit der öffentlichen Hand. Nach der Definition des abgabenrechtlichen Begriffs der Körperschaft des öffentlichen Rechts und der beschränkten Steuerpflicht bei hoheitlichen Aufgaben geht die Betrachtung auf Bereiche über, in denen die öffentliche Hand privatwirtschaftlich tätig wird und u.U. in Konkurrenz zu privaten Unternehmen tritt. Problembereiche stellen in diesem Zusammenhang z.B. die im KStG kreierte Rechtsfigur des Betriebs gewerblicher Art dar, welcher durch die vielfachen Merkmale, im Bereich der Ertragsteuern für die öffentliche Hand eine Art Wahlrecht zur Besteuerung ermöglicht.² Im Bereich der Mehrwertsteuer ist die Anknüpfung der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand an den BgA-Begriff des KStG problematisch und von der Systematik betrachtet wenig mit dem Gemeinschaftsrecht (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie) vereinbar. Wenngleich der Aspekt der Wettbewerbsverzerrung auch aus dem Bereich der Umsatzsteuer nicht wegzudenken ist, so ist dieser Ansatz in umgekehrter Weise zu erweitern, dass keine Umsatzsteuerpflicht, in Verbindung mit der fehlenden Berechtigung zum Vorsteuerabzug, für die öffentliche Hand auch Nachteile mit sich bringen kann. Eine Ähnlichkeit sowohl zur abgabenrechtlichen Behandlung von privatwirtschaftlichem Handeln der öffentlichen Hand als auch zu PPP zeigt sich schließlich i.Z.m. ausgegliederten Rechtsträgern der öffentlichen Hand.

Großes Augenmerk wird auf die abgabenrechtliche Behandlung von PPP-Modellen und die daraus resultierenden praktischen wie gestalterischen Konsequenzen gelegt. Zwecks Demonstration von Dimension und grundsätzlicher Bedeutung von Public Private Partnerships werden zuvor sowohl organisatorische und betriebswirtschaftliche Gründe beider Partner (öffentliche Hand und privates Unternehmen) dargestellt sowie auch bekannte (außerabgabenrechtliche) Problembereiche

² Hierbei ist freilich zu berücksichtigen, dass eine Besteuerung der öffentlichen Hand nicht aus fiskalischen Gründen, sondern zum Schutz vor Wettbewerbsverzerrung dient.

genannt. Zusätzlich sollen die historische Entwicklung von PPP und die verschiedenen Einteilungsmöglichkeiten (auch in unterschiedlichen Sprachräumen) zum Verständnis beitragen, dass eine abgabenrechtliche Analyse nicht ohne Einschränkung auf abstrakte Modelltypen erfolgen kann und dass bei der Darstellung der abgabenrechtlichen Behandlung auf klassische vertragliche Beziehungen zwischen Privat und Staat zurückgegriffen werden sollte.

Die Darstellung der abgabenrechtlichen Behandlung von PPP-Modellen erfolgt derart, dass vier abstrakte Modelltypen³ jeweils auf ertragsteuerliche, umsatzsteuerliche sowie verkehrssteuerliche und gebührenrechtliche Aspekte hin untersucht werden. Neben den Ähnlichkeiten innerhalb der verschiedenen Modelltypen und zu klassischen Vertragsformen wie Leasing, Miete, Kauf etc. wird besonders darauf Wert gelegt, dass ein Vergleich zu den abgabenrechtlichen Konsequenzen bei Eigenerledigung durch die öffentliche Hand erfolgt. Zielsetzung der Gestaltungsempfehlungen ist – ausgehend von der Prämisse, dass abgabenrechtliche Konsequenzen nicht die Entscheidung der öffentlichen Hand zwischen Eigenerledigung und PPP beeinflussen sollen – mitunter eine Minimierung der aus der Kooperation resultierenden Abgabenbelastung, welche oftmals direkt bzw. indirekt die öffentliche Hand treffen würde. Besonders im Bereich der Umsatzsteuer werden offensichtliche Problembereiche sowie Gestaltungsempfehlungen anhand von rechnerischen Steuerbelastungsvergleichen untermauert.

Im dritten Teil wird unter Berücksichtigung der abgabenrechtlichen Behandlung der öffentlichen Hand und jener von ausgewählten PPP-Modelltypen der Frage nachgegangen, ob die abgabenrechtliche Behandlung von PPP in Österreich sachgerecht ist. Voraussetzung dafür ist, dass aus den verschiedenen Ausprägungen steuerlicher Sachgerechtigkeit eine für den Vergleich zwischen öffentlicher Hand und privaten Unternehmen passende ausgewählt wird. Für die Beantwortung erscheint es hilfreich, bestimmte Problembereiche der öffentlichen Hand dahingehend zu analysieren, ob sie bei den drei Konstellationen – Eigenerledigung, Ausgliederung in einen eigenständigen Rechtsträger und Kooperation in einem PPP – bestehen bleiben oder ob (unterschiedliche) Lösungen eintreten. Schließlich kann noch die Frage aufgeworfen werden, ob die allgemeinen steuerlichen Regelungen auf PPP bzw. auf die jeweiligen Partner anzuwenden sind oder ob spezielle Vorschriften bis hin zu einem eigenen (Sub)Steuersystem angebracht sind.

³ Es ist umstritten, ob das Kooperationsmodell einen eigenen Modelltyp oder nicht bloß eine Sonderform der anderen Modelle (Betreibermodell, Betriebsführungsmodell/Betriebsüberlassungsmodell, Konzessionsmodell) darstellt.