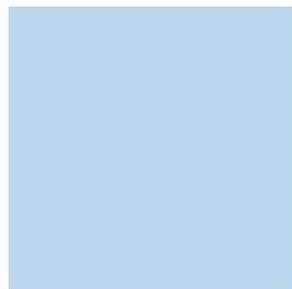


Ralf Meyer

# **Reform der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand (§ 2b UStG) - Interkommunale Zusammenarbeit**



**Positionspapier**

**ifV** Akademie e.V.  
Gelsenkirchen

**ifV** Institut  
für Verwaltungs-  
wissenschaften gGmbH



## **ifV - Positionspapier P-2023/1**

## Inhalt

1	Einleitung.....	3
2	Bisherige pauschale Ausnahme von der Unternehmereigenschaft .....	4
2.1	Koppelung der Unternehmereigenschaft an den Betrieb gewerblicher Art .....	4
2.2	Beistandsleistungen als Hoheitsbetrieb.....	4
2.3	eigenständige Einrichtung .....	5
2.4	wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeit .....	5
3	Differenzierte Beurteilung der Unternehmereigenschaft nach aktuellem Recht .....	6
3.1	Entkoppelung der Unternehmereigenschaft vom Betrieb gewerblicher Art .....	6
3.2	Unternehmereigenschaft .....	6
3.3	Ausnahme von der Unternehmereigenschaft .....	7
3.3.1	Ausübung öffentlicher Gewalt .....	7
3.3.2	Wettbewerbsprüfung.....	8
3.3.3	Quantitative Wettbewerbsgrenze.....	8
3.3.4	Vergleichbare steuerfreie Umsätze.....	9
3.3.5	Kooperationsleistungen .....	9
3.3.6	Allgemeine Wettbewerbskriterien .....	10
4	Leistungsaustausch interkommunaler Kooperationen.....	12
5	Steuerbefreiung interkommunaler Kooperationen .....	13
5.1	Abhängigkeit von der Kooperationsform .....	13
5.2	Steuerbefreiung von Personenzusammenzuschlüssen .....	13
5.2.1	Kommunen als begünstigte Mitglieder .....	13
5.2.2	Begünstigte Leistungen .....	13
5.2.3	Unmittelbarkeit.....	14
5.2.4	Keine Wettbewerbsverzerrungen.....	14
5.2.5	Gegen Kostenerstattung.....	15
6	Fazit .....	16
7	Literaturverzeichnis .....	17

## 1 Einleitung

Interkommunale Zusammenarbeit ist gerade für kleine Kommunen eine Option, Synergien zu erzielen und Aufgaben rechtssicher und effizient zu erledigen.

Gegenstand einer Kooperation können nahezu alle Bereiche der Kommunalverwaltung<sup>1</sup> sein, angefangen bei verwaltungsunterstützenden Tätigkeiten, wie z.B. Beschaffung, IT, Personalverwaltung oder Buchführung bis hin zu gemeinsamer Aufgabenwahrnehmung, z.B. in den Bereichen Kultur, Ordnung, Soziales, Bildung oder Bauen.

Die Form der Zusammenarbeit kann auf privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgen. Zu diesem Zweck können auch privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Einrichtungen gegründet und mit der Aufgabenwahrnehmung betraut werden.

So vielfältig die Kooperationsmöglichkeiten sind, so unterschiedlich sind auch die umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen. Bereits mit dem „Turnhallen-Urteil“ des Bundesfinanzhofes in 2011<sup>2</sup> ist die bisherige pauschale Qualifikation jeglicher Kooperationen als nicht umsatzsteuerbare Beistandsleistungen obsolet geworden. Mit der Neuregelung der Unternehmereigenschaft ist diese Rechtsprechung nun gesetzlich auch kodifiziert worden. Es muss daher für den Einzelfall geprüft werden, ob eine Kooperation im Rahmen eines umsatzsteuerlichen Unternehmens erfolgt, ob Leistungen ausgetauscht werden und ob diese auch steuerpflichtig sind. Folglich kann eine Kooperation mangels Leistungsaustausch oder Unternehmereigenschaft im Einzelfall weiter nicht steuerbar bleiben. Gleichwohl können Kooperationsleistungen aber auch steuerbar und steuerpflichtig werden.

Mit diesem Positionspapier soll ein Überblick über die unterschiedlichen Besteuerungsfolgen interkommunaler Kooperationen verschafft und anhand praxisbezogener Beispiele verdeutlicht werden.

Zunächst erfolgt ein Rückblick auf die bisherige umsatzsteuerliche Behandlung interkommunaler Kooperationen.

Sodann wird die neue Rechtslage untersucht. Hierbei wird zunächst beurteilt, inwieweit eine Kooperation in Ausübung öffentlicher Gewalt vollzogen wird und ob hierdurch aufgrund eines Wettbewerbsausschlusses nach §§ 2b Abs. 2 und 3 UStG oder allgemeinen Kriterien (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG) weiterhin keine Unternehmereigenschaft besteht.

Ist die Unternehmereigenschaft hingegen gegeben, wird dargestellt, unter welchen Voraussetzungen auch ein Leistungsaustausch vorliegt, der für die Steuerbarkeit neben der Unternehmereigenschaft erforderlich ist.

Schließlich wird noch untersucht, inwieweit eine steuerbare Kooperation gleichwohl nach § 4 Nr. 29 UStG von der Umsatzsteuer befreit werden kann.

Im abschließenden Fazit werden die wesentlichen Ergebnisse zusammengefasst und ein Ausblick gewagt.

<sup>1</sup> Beispiele finden sich unter <https://interkommunales.nrw/>.

<sup>2</sup> BFH v. 10.11.2011 - V R 41/10, BStBl II 2017, 869.

## 2 Bisherige pauschale Ausnahme von der Unternehmereigenschaft

### 2.1 Koppelung der Unternehmereigenschaft an den Betrieb gewerblicher Art

Die umsatzsteuerliche Qualifikation folgt bisher der ertragsteuerlichen. Nur soweit Leistungen im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) erbracht werden, unterliegen diese überhaupt der Umsatzsteuer (§ 2 Abs. 3 UStG a.F. i.V.m. § 4 KStG).<sup>3</sup>

Ein BgA liegt allerdings nur vor, wenn alle gesetzlichen Tatbestandsmerkmale (§ 4 KStG) nebeneinander erfüllt werden:

- Einrichtung
- nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Einnahmeerzielung
- wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeit
- kein Hoheitsbetrieb
- kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb
- keine Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO)<sup>4</sup>

Wegen der Übergangsregelungen nach § 27 Abs. 22 UStG gilt diese Rechtslage längstens bis zum 31.12.2024.

### 2.2 Beistandsleistungen als Hoheitsbetrieb

Die Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) wird als sogenannte Beistandsleistung und damit als Hoheitsbetrieb qualifiziert. Unerheblich ist dabei, ob die Beistandsleistung für sich genommen wettbewerbsrelevant ist. Nur soweit die Beistandsleistung von der empfangenden jPöR für eine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet wird, führt dies unter den weiteren Voraussetzungen zur Annahme eines BgA bei der leistenden jPöR.<sup>5</sup> Es wird zur Beurteilung also nicht isoliert auf die erbrachte Leistung sondern ausschließlich deren Verwendung bei der empfangenden jPöR abgestellt.<sup>6</sup>

#### Beispiel 1: Personalabrechnung für eine AöR

Gemeinde G hat die Abfallentsorgung auf eine AöR ausgelagert. Die AöR erlässt die entsprechende Abfall- und Gebührensatzung und führt die Aufgaben mit eigenem Personal durch. Die Personalabrechnung für die Mitarbeiter der AöR erfolgt durch das Personalamt der Gemeinde G. Die Personal- und Sachkosten einer Sachbearbeiterstelle werden dafür von der AöR erstattet.

Die AöR nimmt hoheitliche Aufgaben der Abfallentsorgung wahr. Die Leistungen des Personalamts

werden hierfür bezogen und begründen daher auf Ebene der Gemeinde keinen BgA.

**Abwandlung:** Die Personalabrechnung erfolgt für die Stadtwerke AöR, die Haushalte der Gemeinde mit Strom versorgt.

Die Leistungen des Personalamts werden nun für die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Stadtwerke AöR bezogen. Die Gemeinde begründet daher, sofern auch die weiteren Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG erfüllt werden, einen BgA.

Hierüber hinaus bestehen weitere Billigkeitsregelungen auf Bund/Länder-Ebene für Personalgestellungen aufgrund von Umstrukturierungen öffentlicher Einrichtungen.<sup>7</sup> Danach begründen Personalgestellungen keinen BgA, wenn nebeneinander folgende Kriterien erfüllt werden<sup>8</sup>:

- Die entgeltliche Personalgestellung ist eine Folge organisatorisch bedingter äußerer Zwänge (z.B. Wechsel der Rechtsform - ohne Rücksicht auf Wechsel der Inhaberschaft -, Unkündbarkeit der Bediensteten).
- Die Beschäftigung gegen Kostenerstattung erfolgt im Interesse der betroffenen Bediensteten zur Sicherstellung der erworbenen Rechte aus dem Dienstverhältnis mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts.
- Die Personalgestellung ist begrenzt auf den zum Zeitpunkt einer Umwandlung vorhandenen Personalbestand, so dass sich der Umfang mit Ausscheiden der betreffenden Mitarbeiter von Jahr zu Jahr verringert.
- Die Gestellung des Personals darf nicht das äußere Bild eines Gewerbebetriebes annehmen.

Die Privilegierung gilt damit auch für Personalgestellungen an privatrechtliche Gesellschaften, auf die eine Aufgabe der jPöR übertragen wurde. Der umgekehrte Weg einer Personalgestellung z.B. von einer Kapitalgesellschaft an eine jPöR ist allerdings nicht begünstigt, weil die Kapitalgesellschaft bereits rechtsformspezifisch unbeschränkt der Körperschaftsteuer unterliegt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG).

#### Beispiel 2: Ausgliederung des Theaters

Gemeinde G gliedert ihren Theaterbetrieb auf die neu gegründeten Theater GmbH aus. Drei Verwaltungsmitarbeiter bleiben zum Erhalt ihrer Ansprüche auf Zusatzversorgung Beschäftigte der Gemeinde und werden gegen Kostenerstattung an die GmbH überlassen.

<sup>3</sup> Lediglich Umsätze aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und die in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG a.F. genannten Katalogtätigkeiten unterliegen allerdings auch außerhalb eines BgA der Umsatzsteuer.

<sup>4</sup> Ausnahmen: Die Verpachtung eines BgA (§ 4 Abs. 4 KStG) und die Verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen an Eigengesellschaften im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (BFH v. 08.11.1971 - GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63) führen allerdings auch bei einer dem Grunde nach vermögensverwaltenden Tätigkeit zur Annahme eines BgA.

<sup>5</sup> OFD Rostock v. 21.11.2002 - S 2706 - 04/01 - St 242, UR 2003, 303; H 4.4 KStH „Beistandsleistung“: „Eine ihrem Inhalt nach wirtschaftliche Tätigkeit wird auch nicht dadurch zur Ausübung hoheitlicher Gewalt, dass sie im Wege der Amtshilfe für den wirtschaftlichen Bereich eines anderen Hoheitsträgers erfolgt.“, Im zitierten Urteil BFH v. 14.03.1990 - I R 156/87, BStBl. II 1990, 866 (Blutalkoholuntersuchung) wurde allerdings gar nicht auf den wirtschaftlichen Bereich der empfangenden jPöR abgestellt.

<sup>6</sup> Maier/Übleiß, KommJur 2015, 206f.

<sup>7</sup> Baldauf, DStZ 2009, 738f.

<sup>8</sup> OFD München v. 25.01.2005 - S 2706 - 69 St 42, juris.

G begründet mit der Personalgestellung keinen BgA, weil alle Kriterien der Billigkeitsregelung nebeneinander erfüllt sind.

**Abwandlung:** Nach 5 Jahren geht einer der drei Verwaltungsmitarbeiter in den Ruhestand. Ein Verwaltungsmitarbeiter aus dem Kulturamt wird aus diesem Grund neu gegen Kostenerstattung an die GmbH überlassen.

Hinsichtlich des neuen Verwaltungsmitarbeiters kann die Billigkeitsregelung nicht in Anspruch genommen werden, weil diese auf den Bestand der Mitarbeiter im Zeitpunkt der Umwandlung begrenzt ist. Unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG begründet G insoweit einen BgA. Die Überlassung der verbleibenden beiden Mitarbeiter bleibt hiervon aber unberührt.

### 2.3 eigenständige Einrichtung

Ist eine Beistandsleistung nicht bereits als Hoheitsbetrieb privilegiert, müssen für die Annahme eines BgA insbesondere die Kriterien „Einrichtung“ und „wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeit“ erfüllt sein.

Gerade das Kriterium der „Einrichtung“ bereitet Abgrenzungsschwierigkeiten, weil eine Legaldefinition nicht existiert und auch innerhalb der Literatur keine einheitliche Definition erkennbar ist.<sup>9</sup> Die Bandbreite reicht von enger Auslegung mit dem äußeren Bild eines Gewerbebetriebs bis hin zur Bedeutungslosigkeit des Einrichtungsbegriffs. Unter Wettbewerbsgesichtspunkten ist eine weite Auslegung gerechtfertigt. Die Möglichkeit der Zuordnung von Einnahmen zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist danach ausreichend.<sup>10</sup>

#### Beispiel 3: Wirtschaftsförderung

Gemeinde G hat die Aufgaben der Wirtschaftsförderung auf die W-GmbH ausgegliedert. Das Planungsamt der G erbringt gegenüber der W-GmbH Planungsleistung im Wert von 60.000 EUR.

Das Merkmal der Einrichtung ist hier erfüllt. Die Einnahmen von 60.000 EUR können gesondert zugerechnet werden. Es ist daher nicht erforderlich, dass für die Planungsleistung an die W-GmbH eigens Mitarbeiter abgestellt oder die Leistungen in einem gesonderten Team oder einer eigenen Abteilung wahrgenommen werden.

Übersteigt der zurechenbare Jahresumsatz die Grenze von 130.000 EUR, ist dies nach Auffassung

der Finanzverwaltung stets ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer eigenständigen Einrichtung (R 4.1 Abs. 4 KStR 2022). Umgekehrt schließt ein Jahresumsatz von weniger als 130.000 EUR allerdings wie dargestellt die Annahme einer Einrichtung nicht aus.

### 2.4 wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeit

Die Tätigkeit muss für die Annahme eines BgA zudem „wirtschaftlich herausgehoben“ sein. Nach den Richtlinien der Finanzverwaltung ist dies ab einem Jahresumsatz von 45.000 EUR der Fall (R 4.1 Abs. 5 KStR 2022). Eine gesonderte Prüfung der Wettbewerbsrelevanz von Beistandsleistungen erübrigt sich damit in Fällen, in denen die jährlichen Einnahmen diese Betragsgrenze nicht übersteigen. Die Umsatzgrenze von 45.000 EUR kann daher auch als Aufgriffsgrenze betrachtet werden, die damit gleichzeitig die Qualität einer Besteuerungsfreigrenze besitzt.<sup>11</sup>

#### Beispiel 4: IT-Support

Gemeinde G hat ihren Bühnenbetrieb mit der Nachbargemeinde F zusammengelegt und dazu einen Zweckverband als Träger gegründet. Der IT-Support erfolgt weiterhin durch das Amt für Informationsverarbeitung der Gemeinde G. Die Kosten von jährlich 30.000 EUR werden vom Zweckverband erstattet.

Unabhängig davon, ob die Grundsätze über die Behandlung von Beistandsleistungen überhaupt anwendbar sind, scheidet die Annahme eines BgA hier bereits mangels wirtschaftlicher Bedeutsamkeit aus. Die Grenze von 45.000 EUR im Jahr wird nicht überschritten.

Die Umsatzgrenze von 45.000 EUR bindet die Finanzverwaltung. D.h., die jPöR hat Anspruch darauf, dass eine Tätigkeit, deren zurechenbaren Einnahmen unterhalb dieser Grenze liegen, nicht als wirtschaftlich bedeutsam angesehen wird.

Umgekehrt ist die jPöR aber nicht an die Anwendung gebunden, weil nach h.M. starre Umsatzgrenzen allgemein als ungeeignet erachtet werden, um die Wettbewerbsrelevanz einer Tätigkeit zu beurteilen.<sup>12</sup> Die jPöR kann also geltend machen, dass trotz Unterschreitens der Betragsgrenze gleichwohl eine wettbewerbsrelevante Tätigkeit innerhalb eines BgA vorliegt, um z.B. dadurch die Unternehmereigenschaft nach bisheriger Rechtslage zu erlangen.

<sup>9</sup> Lock, ZKF 2011, 247.

<sup>10</sup> Meier/Semelka in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 KStG, Rn. 22.

<sup>11</sup> Hiden in: Hiden/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 4, Rn. 173ff.

<sup>12</sup> Meier/Semelka in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 KStG, Rn. 27.

### 3 Differenzierte Beurteilung der Unternehmereigenschaft nach aktuellem Recht

#### 3.1 Entkoppelung der Unternehmereigenschaft vom Betrieb gewerblicher Art

Mit der Neuregelung der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand durch das Steueränderungsgesetz 2015 (§ 2b UStG) entfällt spätestens ab 2025 (§ 27 Abs. 22 UStG) die Koppelung der Unternehmereigenschaft an den ertragsteuerlichen BgA. Die Verwaltungserlasse zu Beistandsleistungen außerhalb eines BgA werden dann für umsatzsteuerliche Zwecke obsolet. Auch die Aufgriffsgrenze von 45.000 EUR für die Annahme einer wirtschaftlich herausgehobenen Tätigkeit besitzt für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft dann keine Relevanz mehr.

Für die künftige umsatzsteuerliche Qualifikation von Beistandsleistungen sind dann insbesondere folgende Kriterien zu prüfen:

- Unternehmereigenschaft
- Leistungsaustausch
- Steuerpflicht

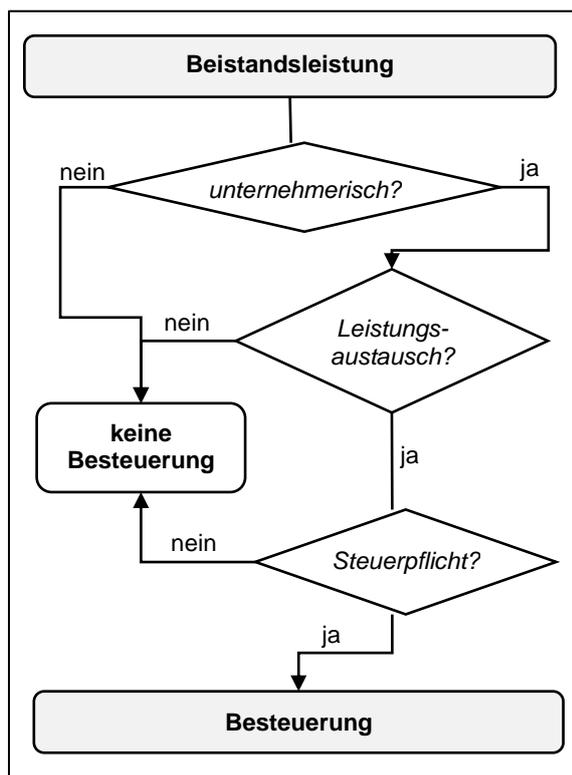


Abbildung 1: Steuerpflicht Beistandsleistungen

#### 3.2 Unternehmereigenschaft

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist Unternehmer, „wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.“ Nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG ist gewerblich oder beruflich „jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“

Die Bezeichnung „Unternehmer“ ist ein Typusbegriff. D.h., es müssen nicht alle bezeichneten Merkmale der „Selbstständigkeit“, „Nachhaltigkeit“ oder „Einnahmenerzielung“ gleichermaßen erfüllt sein, um als Unternehmer zu gelten. Einzelne Merkmale können stärker oder schwächer ausgeprägt sein als üblich. Verlangt wird ein Ähnlichkeitsvergleich zu einem bestimmten Typus von Unternehmer.<sup>13</sup>

Ein Rechenzentrum einer Gemeinde, das ausschließlich für die eigenen Dienststellen tätig wird, begründet keine unternehmerische Tätigkeit, auch wenn es einem typischen EDV-Dienstleister durchaus ähnelt. Der Typusbegriff kann hier aber nicht das fehlende Merkmal der „Einnahmenerzielung“ überdecken. Wird dieses Rechenzentrum aber gegenüber Dritten gegen Entgelt tätig, so wird die Gemeinde damit unternehmerisch tätig, weil nun alle Kriterien der Unternehmereigenschaft wie „Selbstständigkeit“, „Nachhaltigkeit“ und „Einnahmenerzielung“ erfüllt werden. Eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht oder ein nur begrenztes Auftreten auf dem allgemeinen Güter- und Dienstleistungsmarkt weicht zwar vom Typus des klassischen EDV-Dienstleisters ab, kann aber nicht zum Versagen der Unternehmereigenschaft führen, weil „Gewinnerzielungsabsicht“ oder „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ gerade keine Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG sind.

Vielmehr muss die leistende Gemeinde wirtschaftlich tätig werden. Wird sie nicht wirtschaftlich tätig, unterliegt eine Beistandsleistung nicht der Umsatzsteuer.

Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen (Art. 9 Abs. 2 Satz 2 MwStSystRL). Ob eine Tätigkeit „wirtschaftlich“ in diesem Sinne ist, bestimmt sich aber nicht nach betriebswirtschaftlichen Kriterien. Daher ist Gewinnstreben gerade keine zwingende Voraussetzung.<sup>14</sup>

Somit unterliegen grds. auch subventionierte, nicht kostendeckende Tätigkeiten der Umsatzsteuer. Die Grenze der Steuerbarkeit wird allerdings dann unterschritten, wenn eine Leistung unabhängig von der Höhe der Gegenleistung erbracht wird und sich die Gegenleistung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Leistungsempfängers bemisst. Dann wird nämlich die Gemeinde nicht mehr vergleichbar einem am Markt operierendem Produzenten, Händler oder Dienstleister tätig. Aus diesem Grunde hat der EuGH

<sup>13</sup> Giesberts, UR 1993, 279.

<sup>14</sup> Jürgens/ Menebröcker, UStB 2018, 168.

z.B. die Leistungen öffentlicher Rechtsberatungsstellen in Finnland<sup>15</sup> oder den Schülertransport einer niederländischen Gemeinde<sup>16</sup> als nichtwirtschaftliche Tätigkeiten qualifiziert. In beiden Fällen wurden in Abhängigkeit von der wirtschaftlichen Situation der Leistungsempfänger keine oder nur anteilige Kostenbeiträge gefordert. Diese Problematik dürfte aber im Kontext der interkommunalen Zusammenarbeit zu vernachlässigen sein.

#### **Beispiel 5: Schulschwimmen**

Das Schulschwimmen der Gemeinde A findet in einem Schwimmbad der Nachbargemeinde B statt. Die Gemeinde A erstattet auf Grundlage der Preise für Zehneintrittskarten der Gemeinde B im Kalenderjahr 25.000 EUR. Die anteiligen Vollkosten der Gemeinde B haben allerdings 60.000 EUR betragen.

Mit der Überlassung des Schwimmbads an die Gemeinde A erbringt die Gemeinde B eine wirtschaftliche Tätigkeit. Die Erzielung von Überschüssen ist nicht erforderlich, da Einnahmeerzielung ausreichend ist. Es liegt hier auch kein Sonderfall einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit vor. Zwar liegt der Kostendeckungsgrad auf Vollkostenbasis lediglich bei etwas über 40 %. Gleichwohl ist die Gegenleistung aber vom Grad der Leistungsanspruchnahme der Gemeinde A abhängig und orientiert sich offensichtlich auch am üblichen Preis, der im öffentlichen Badebetrieb erhoben wird. Eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit könnte m.E. nur dann angenommen werden, wenn die Gegenleistung sich an der Haushaltssituation der Gemeinde A bemessen würde.

### **3.3 Ausnahme von der Unternehmereigenschaft**

#### **3.3.1 Ausübung öffentlicher Gewalt**

Auch nach Auslaufen des § 2 Abs. 3 UStG aF werden nicht alle wirtschaftlichen Tätigkeiten der Gemeinden der Umsatzsteuer unterworfen. Voraussetzung dafür ist, dass Leistungen in Ausübung öffentlicher Gewalt erbracht werden und die Nichtbesteuerung gleichzeitig auch nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (Art. 13 Abs. 1 und 2 MwStSystRL, § 2b Abs. 1 UStG).

Eine Tätigkeit erfolgt in Ausübung öffentlicher Gewalt, wenn zunächst ihre Handlungsgrundlage dem öffentlichen Recht zuzurechnen ist. Dies kann auf Grundlage eines Gesetzes, einer Rechtsverordnung, einer Satzung, eines Verwaltungsabkommens, einer Verwaltungsvereinbarung oder eines öffentlich-rechtlichen Vertrags geschehen. Zusätzlich muss auch die Umsetzung in öffentlich-rechtlicher Form erfolgen. Bedient sich die Gemeinde hingegen einer privatrechtlichen Handlungsform, stellt die Tätigkeit gleichwohl nicht Ausübung öffentlicher Gewalt dar.<sup>17</sup>

#### **Beispiel 6: Volkshochschule**

Die Gemeinden A und B errichten gemeinsam eine Volkshochschule in der Rechtsform einer gemeinnützigen GmbH.

Die Gemeinden in NRW sind nach dem Weiterbildungsgesetz zur Errichtung und Unterhaltung von Volkshochschulen verpflichtet (§ 10 WBG NRW). Sie werden daher grds. im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig. Bedienen sie sich allerdings wie vorliegend einer privatrechtlichen Gesellschaftsform, üben sie keine öffentliche Gewalt aus.

Die Beurteilung, ob eine freiwillige, nicht gesetzlich angeordnete Kooperation gleichwohl Ausübung öffentlicher Gewalt darstellt, führt zu erheblichen Abgrenzungsproblemen. Die Finanzverwaltung sieht die Eröffnung des Verwaltungsrechtswegs als wichtiges Indiz für das Vorliegen eines öffentlich-rechtlichen Vertrags.<sup>18</sup> Dies ist aber nur ein „Zirkelschluss“<sup>19</sup>, weil die Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte gerade eine öffentlich-rechtliche Streitigkeit voraussetzt. Fehlt es hier an einer ausdrücklichen Rechtswegzuweisung, muss die „Natur des Rechtsverhältnisses“ ergründet werden.<sup>20</sup> Regelmäßig kommt es darauf an, dass die Beteiligten in einem hoheitlichen Verhältnis der Über- und Unterordnung zueinander stehen. Aber auch aus einem Gleichordnungsverhältnis - wie im Falle der Kooperation zwischen Gemeinden - kann nicht ohne weiteres auf eine privatrechtliche Angelegenheit geschlossen werden. Vielmehr ist auf Gegenstand und Zweck des Vertrages abzustellen. Ist der Vertragsgegenstand dem öffentlich Recht zuzurechnen, handelt es sich um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag und damit Ausübung öffentlicher Gewalt.

Der Vollzug einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung nach § 23 GKG NRW ist unstrittig als Ausübung öffentlicher Gewalt zu qualifizieren. Gleiches gilt für die Zweckverbandssatzung nach § 7 GKG NRW. In beiden Fällen handelt es sich um öffentliches Sonderrecht, das privaten Rechtssubjekten verschlossen ist. Schwierig wird aber die Qualifikation von Kooperationsverhältnissen außerhalb der Formen, die das GKG NRW regelt. Nach § 1 Abs. 3 GKG NRW bleibt die Befugnis, die Gestaltungsmöglichkeiten des Privatrechts zu benutzen, unberührt. Dies bedeutet aber nicht, dass sämtliche Kooperationsformen außerhalb des GKG NRW privatrechtlicher Natur sind. Vielmehr können Rechtsverhältnisse, die nicht abschließend im GKG NRW geregelt sind, auch durch öffentlich-rechtlichen Vertrag begründet werden.<sup>21</sup>

#### **Beispiel 7: Schulsport**

Die Gemeinden A und B schließen eine Vereinbarung über die Bündelung von Ressourcen bei der

<sup>15</sup> EuGH v. 29.10.2009 - C-246/08, Kommission/Finnland, BeckRS 2009, 71213.

<sup>16</sup> EuGH v. 12.05.2016 - C-520/14, Gemeinde Borsele, DStRE 2016, 798.

<sup>17</sup> BMF v. 16.12.2016 - III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl I 2016, 1451, Rn. 6ff.

<sup>18</sup> BMF v. 16.12.2016 - III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl I 2016, 1451, Rn. 12.

<sup>19</sup> Stadie in: Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 2b, Rn. 185.1.

<sup>20</sup> GmS-OGB, Beschluss vom 10.04.1986 - GmS-OGB 1/85, BVerwGE 74, 368.

<sup>21</sup> Plückerhahn in: Köhler/Held/Plückerhahn et al., Kommentar: Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GKG), § 1, Rn. 17f.

Wahrnehmung ihrer Aufgaben als Schulträger. Dementsprechend findet der Schulsport einer Schule in der Trägerschaft der Gemeinde A in der Schulturnhalle der Gemeinde B statt. Die Gemeinde A beteiligt sich entsprechend an den Kosten des Unterhalts der Schulturnhalle.

Die Vereinbarung hat weder die Übertragung noch die Wahrnehmung von Aufgaben aus dem Kompetenzbereich der Gemeinde A zum Gegenstand. Folglich muss keine öffentlich-rechtliche Vereinbarung zwischen A und B geschlossen werden, die der Genehmigung der Aufsichtsbehörde bedarf und erst nach Bekanntmachung wirksam werden könnte.<sup>22</sup>

Ob es sich bei der vorliegenden Vereinbarung um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag oder einen privatrechtlichen Vertrag handelt, beurteilt sich nach dem Vertragsgegenstand. Vertragsgegenstand ist hier m.E. nicht ein einfaches Mietverhältnis und damit eine privatrechtliche Angelegenheit, sondern Wahrnehmung von Pflichten des Schulträgers öffentlicher Schulen. Danach sind die Schulträger verpflichtet, die für einen ordnungsgemäßen Unterricht erforderlichen Schulanlagen, Gebäude, Einrichtungen und Lehrmittel bereitzustellen und zu unterhalten (§ 79 SchulG NRW). Folglich liegen hier m.E. ein öffentlich-rechtlicher Vertrag und damit Ausübung öffentlicher Gewalt vor.

### 3.3.2 Wettbewerbsprüfung

Die Ausübung öffentlicher Gewalt unterliegt aber nur dann nicht der Umsatzsteuer, wenn die Nichtbesteuerung zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG).

Eine Unternehmereigenschaft liegt auch bei Ausübung öffentlicher Gewalt zunächst stets vor, sofern die fragliche Tätigkeit einer sogenannten Katalogtätigkeit nach § 2b Abs. 4 UStG zuzuordnen ist.

Größere Wettbewerbsverzerrungen werden hingegen in folgenden Fällen gesetzlich ausdrücklich ausgeschlossen:

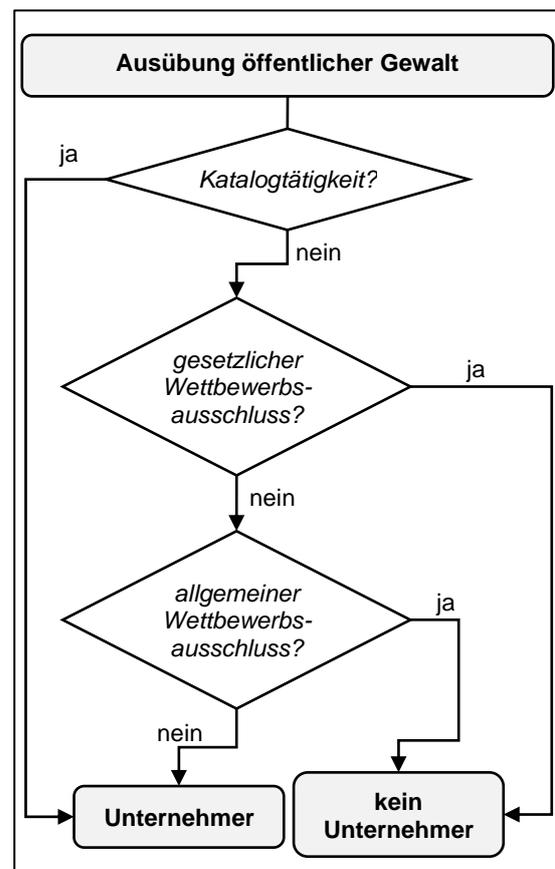
- Umsätze aus gleichartigen hoheitlichen Tätigkeiten von nicht mehr als 17.500 EUR im Jahr (§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG)
- Umsätze, die, wenn sie auf privatrechtlicher Basis erbracht würden, steuerfrei wären und für die generell auch nicht zur Umsatzsteuer optiert werden könnte (§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG)
- bestimmte Formen der Zusammenarbeit zwischen jPöR (§ 2b Abs. 3 UStG)

### 3.3.3 Quantitative Wettbewerbsgrenze

Nach § 2 b Abs. 2 Nr. 1 UStG liegen insbesondere dann keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor, wenn aus gleichartigen Tätigkeiten in Ausübung öffentlicher Gewalt Umsätze von voraussichtlich nicht

mehr als 17.500 EUR im Jahr erzielt werden. Die Gemeinde wird mit diesen Umsätzen nicht Unternehmerin. Für Leistungen, die sie auf privatrechtlicher Grundlage erbringt, kann sie diesen Ausschluss von der Unternehmereigenschaft nicht in Anspruch nehmen.

Die Umsatzgrenze ist ein fixer Jahresbetrag und wird daher auch nicht umgerechnet, wenn die Tätigkeit erst im Laufe des Jahres begonnen oder noch vor Ende des Kalenderjahres eingestellt wird. Liegt entgegen der ursprünglichen Prognose der später tatsächlich erzielte Umsatz über 17.500 EUR führt dies auch zu keiner Nachversteuerung. Andersherum führt ein tatsächliches Unterschreiten bei ursprünglich gegenteiliger Prognose auch nicht zu einer Entsteuerung.<sup>23</sup>



**Abbildung 2: Ausnahme von der Unternehmereigenschaft**

Zur Prüfung der Umsatzgrenze müssen die voraussichtlichen Umsätze gleichartiger Tätigkeiten zusammengefasst werden. Die Auslegung des Begriffs „gleichartig“ dürfte in der Praxis zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten führen, da keine gesetzliche Definition existiert. Die Auslegungshilfe der Finanzverwaltung, wonach gleichartige Tätigkeiten „aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen“, dürfte in Zweifelsfällen ebenfalls zu keiner Klarheit führen.

<sup>22</sup> Vgl. § 24 GkG NRW.

<sup>23</sup> BMF v. 16.12.2016 - III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl I 2016, 1451, Rn. 34.

Das Merkmal „gleichartig“ führt auch in anderen Steuerarten zu Abgrenzungsproblemen. So können beispielsweise gleichartige BgA nach § 4 Abs. 6 Nr. 1 KStG zusammengefasst werden. Gleichartig dürfen in diesem Zusammenhang alle Tätigkeiten sein, die der gleichen Gewerbeklasse angehören oder in Zweifelsfällen auch Tätigkeiten, die bei der Gliederung des kommunalen Haushaltes einem gemeinsamen Produktbereich zuzuordnen sind. Für Zwecke der Prüfung der Wettbewerbsgrenze sollte im Zweifel eine Gleichartigkeit bejaht werden, da die Wettbewerbsgrenze der Vereinfachung und nicht der Schaffung von Besteuerungsprivilegien dienen soll.

#### Beispiel 8: Arbeiten des Bauhofs

Auf Grundlage gesonderter öffentlich-rechtlicher Vereinbarungen erbringt der Bauhof der Gemeinde A verschiedene Leistungen gegenüber der Gemeinde B. Die Umsätze für das kommende Jahr werden wie folgt prognostiziert:

- a) Ausbesserungsarbeiten an Straßen: 15.000 EUR
- b) Reparaturen an Spielplätzen: 17.000 EUR
- c) Überlassung von Fahrzeugen: 17.000 EUR

M.E. sind die Tätigkeiten zu a) und b) gleichartig (Instandhaltung kommunaler Vermögensgegenstände) und daher für Zwecke des § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG zusammenzufassen. Die Grenze von 17.500 EUR würde damit überschritten. Die Überlassung von Fahrzeugen ist hingegen keine zu a) und b) gleichartige Tätigkeit. Hier würde die Wettbewerbsgrenze nicht überschritten und die Gemeinde A würde insofern auch nicht Unternehmer.

#### 3.3.4 Vergleichbare steuerfreie Umsätze

Leistungen in Ausübung öffentlicher Gewalt begründen ebenfalls keine Unternehmereigenschaft, wenn vergleichbare auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen steuerfrei wären und gleichzeitig keine Möglichkeit zur Option nach § 9 UStG bestünde (§ 2b Abs. 2 Nr.2 UStG). Leider hat der Gesetzgeber von der Möglichkeit nach Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL, steuerbefreite Tätigkeiten wie Tätigkeiten in Ausübung öffentlicher Gewalt zu behandeln, keinen Gebrauch gemacht.<sup>24</sup> Damit bleibt es auch hier zunächst bei der Abgrenzungsproblematik, ob die fragliche Tätigkeit der Gemeinde Ausübung öffentlicher Gewalt darstellt.

Eine weitere Problematik stellt die Auslegung des Kriteriums „ohne Recht auf Option nach § 9 UStG“. Bei strenger Auslegung wären alle in § 9 UStG genannten Umsätze von der Anwendung des § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG ausgenommen. Dies entspricht wohl auch der Lesart im Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 23.09.2015.<sup>25</sup> Das BMF legt die Ausschlussregeln offensichtlich aber großzügiger aus und stellt auf den konkreten Einzelfall ab. So soll z.B. die Überlassung einer Leichenzelle durch einen kommunalen Friedhofsträger nach § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht unternehmerisch erfolgen, weil im Falle der Überlassung durch einen privaten Anbieter wegen der nichtunternehmerischen

Verwendung durch den Leistungsempfänger eine Option nach § 9 Abs. 1 UStG nicht möglich und die Leistung damit nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG umsatzsteuerfrei wäre.<sup>26</sup>

Egal, welche Auslegung erfolgt, Leistungen die einer Steuerbefreiung unterliegen und für die kein Verzicht auf die Steuerbefreiung möglich ist, bleiben unversteuert. Formal besteht aber ein Unterschied, ob eine Leistung nicht steuerbar oder (nur) steuerbefreit ist. Im Falle einer Steuerbefreiung sind gleichwohl die Umsätze gesondert aufzuzeichnen (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG) und in der Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuererklärung auszuweisen.

Übertragen auf die interkommunale Zusammenarbeit könnten insbesondere Kooperationsleistungen auf folgenden Gebieten weiter nichtunternehmerisch erbracht werden:

- Krankenhäuser, Sanitäts- und Rettungsdienste (§ 4 Nr. 14 UStG)
- Soziale Fürsorgeeinrichtungen (§ 4 Nr. 15 UStG)
- Alten- und Pflegeeinrichtungen (§ 4 Nr. 16 UStG)
- Kultureinrichtungen (§ 4 Nr. 20 UStG)
- Bildung (§§ 4 Nr. 21 und 22 UStG)
- Kinderbetreuung (§ 4 Nr. 23 UStG)
- Jugendhilfe (§ 4 Nr. 25 UStG)
- Kostenteilungsgemeinschaften (§ 4 Nr. 29 UStG)

#### 3.3.5 Kooperationsleistungen

Leistungen im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit bleiben weiterhin nicht steuerbar, wenn sie aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPöR erbracht werden dürfen (§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG). Die Regelung erweitert den Anwendungsbereich des § 2b UStG allerdings nicht. Wenn aufgrund gesetzlicher Bestimmungen bereits eine staatliche Monopolstellung besteht, können Wettbewerbsverzerrungen gar nicht erst auftreten. Die in § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG geregelte Konstellation würde daher bereits aufgrund der allgemeinen Wettbewerbsregelung in § 2b Abs. 1 UStG nicht in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer fallen.<sup>27</sup>

Zu beachten ist allerdings, dass eine gesetzlich angeordnete Kooperation nicht dazu führt, dass sämtliche Leistungen, die zwischen den Mitgliedern ausgetauscht werden nicht steuerbar wären, sondern nur diejenigen Leistungen, die jPöR vorbehalten sind.

#### Beispiel 9: ÖPNV-Zweckverband

Aufgrund des ÖPNV-Gesetzes bilden mehrere Gemeinden einen Zweckverband zur gemeinsamen Wahrnehmung ihrer Aufgaben auf dem Gebiet des

<sup>24</sup> Korn, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 2b UStG, Rn. 39.

<sup>25</sup> BT-Drs. 18/6094, 91; Korn, in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 2b UStG, Rn. 39.

<sup>26</sup> BMF v. 23.11.2020 - III C 2 - S 7107/19/10004:008, BStBl I 2020, 1335, Tz. 2.2.

<sup>27</sup> Hüttemann, UR 2017, 129.

ÖPNV. Im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Vertrags erfolgt die Buchhaltung des Zweckverbands durch einen Beamten einer Mitgliedskommune gegen Personalkostenerstattung.

Auch wenn die Errichtung des Zweckverbands gesetzlich angeordnet wird, führt sie nicht dazu, dass sämtliche Leistungen zwischen den Mitgliedern und dem Zweckverband wettbewerbsfern wären. Nur Leistungen, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen jPöR vorbehalten sind, werden außerhalb des Wettbewerbs erbracht und wären damit nicht steuerbar. Die Gestellung von Personal gegen Personalkostenerstattung fällt hierunter allerdings nicht.

Nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG soll darüber hinaus sämtliche durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmte Zusammenarbeit nicht wettbewerbsrelevant sein. Zu beachten ist hierbei allerdings, dass nach Auffassung des BMF<sup>28</sup> zur Sicherstellung einer unionsrechtskonformen Anwendung der Vorschrift größere Wettbewerbsverzerrungen zusätzlich noch nach allgemeinen Wettbewerbskriterien (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG) zu prüfen sind. Hintergrund ist wohl die drohende Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Europäische Kommission gewesen.<sup>29</sup> Im Ergebnis entfaltet damit § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG keine Wirkung mehr, weil eine Nichtbesteuerung derartiger Kooperationen nur noch bei Vorliegen der allgemeinen Kriterien zum Ausschluss größerer Wettbewerbsverzerrungen möglich ist.<sup>30</sup>

### 3.3.6 Allgemeine Wettbewerbskriterien

Ist keine der speziellen Regelungen zum Wettbewerbsausschluss nach §§ 2b Abs. 2 und 3 UStG einschlägig, ist abschließend noch zu prüfen, ob größere Wettbewerbsverzerrungen nicht nach allgemeiner Prüfung im Rahmen des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG auszuschließen sind.

Eine Wettbewerbsrelevanz ist allgemein gegeben, wenn ein privater Wettbewerber die fragliche Leistung unter den gleichen Rahmenbedingungen erbringen könnte. Eine reale Wettbewerbssituation muss dabei nicht vorliegen. Eine Wettbewerbsverzerrung läge bereits vor, wenn wegen der Nichtbesteuerung der jPöR der Markteintritt eines privaten Unternehmers behindert würde.<sup>31</sup> Daher ist unabhängig von den konkreten Wettbewerbsbedingungen ausschließlich auf die Art der Tätigkeit abzustellen und zu prüfen, ob diese zu gleichen Bedingungen auch durch einen privaten Marktteilnehmer erfüllt werden könnte.<sup>32</sup>

#### **Beispiel 10: Reinigung von Verwaltungsgebäuden**

Auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung übernimmt der Kreis für seine kreisangehörigen Gemeinden die Reinigung der Verwaltungsgebäude gegen Kostenerstattung.

Nach allgemeinen Wettbewerbskriterien liegen hier im Falle einer Nichtbesteuerung größere Wettbewerbsverzerrungen vor. Die Reinigung von Verwaltungsgebäuden ist nicht allein jPöR vorbehalten. Ein privater Wettbewerber könnte hier unter den gleichen rechtlichen Rahmenbedingungen die Verwaltungsgebäude der kreisangehörigen Gemeinden reinigen.

Die Auffassung des Bayerischen Landesamtes für Steuern<sup>33</sup>, wonach die Reinigung und Unterhaltung eigener Vermögensgegenstände eine Pflichtaufgabe der Gemeinden darstelle und deren Übertragung daher nicht wettbewerbsrelevant sei, ist m.E. unzutreffend. Werden Vermögensgegenstände nicht übertragen, bleibt der Eigentümer in der Verpflichtung, diese zu unterhalten und insbesondere die Verkehrssicherheit zu gewährleisten (§ 823 BGB). Er kann sich hierbei zur Erfüllung Dritter bedienen, bleibt aber in der Verantwortung. Diese kann auch nicht durch öffentlich-rechtliche Vereinbarung delegiert werden.

Liegt hingegen ein Anschluss- und Benutzungszwang einer öffentlichen Einrichtung vor, so können private Dritte nicht in den Wettbewerb zur öffentlichen Hand treten. Wettbewerbsverzerrungen durch Nichtbesteuerung sind in diesem Falle dann ausgeschlossen.<sup>34</sup>

#### **Beispiel 11: Entsorgung von Hausmüll**

Gemeinde A überträgt auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung die Aufgabe der Entsorgung von Hausmüll auf die Nachbargemeinde B. B erweitert daher den Anwendungsbereich der Abfallsatzung auf das Gemeindegebiet A, entsorgt auf dieser Grundlage den anfallenden Hausmüll und setzt entsprechende Abfallgebühren fest.

Gemeinde B hat hier eine Pflichtaufgabe aus dem Kompetenzbereich der Gemeinde A übernommen. Aufgrund des Anschluss- und Benutzungszwangs sind die Entsorgungsleistungen der Gemeinde B nicht wettbewerbsrelevant.

Eine andere Beurteilung tritt allerdings ein, wenn eine Pflichtaufgabe nicht delegiert wird, sondern lediglich ein Dritter zur Erfüllung der Aufgabe bestellt wird. In diesem Fall ist die Aufgabenerfüllung wettbewerbsrelevant, da im Rahmen eines Anschluss- und Benutzungszwangs grds. auch ein privater Wettbewerber als Verwaltungshelfer eingeschaltet werden könnte. Die fragliche Tätigkeit selbst, die einem Anschluss- und Benutzungszwang unterliegt bleibt allerdings wettbewerbsfern, weil die Einschaltung eines privaten Wettbewerbers in die Aufgabenerfüllung allein der Entscheidung der jPöR unterliegt und sie weiter in der Verantwortung für die ordnungsgemäße Leistungserbringung bleibt.<sup>35</sup>

#### **Beispiel 12: Entsorgung von Hausmüll II**

Gemeinde A beauftragt auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung die Nachbargemeinde B mit der Leerung der Mülltonnen und Entsorgung

<sup>28</sup> BMF v. 14.11.2019 - III C 2 - S 7107/19/10005 :011, BStBl. I 2019, 1140.

<sup>29</sup> Englisch, UR 2021, 338.

<sup>30</sup> Korn in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 2b UStG, Rn. 50.

<sup>31</sup> Korn in: Bunjes, Umsatzsteuergesetz, § 2b UStG, Rn. 30.

<sup>32</sup> EuGH v. 16.09.2008 - C-288/07, Isle of Wight Council, UR 2008, 816.

<sup>33</sup> Bayerisches Landesamt für Steuern v. 15.02.2023 - S 7107.1.1-30/4 St33, DStR 2023 S. 710.

<sup>34</sup> Küffner/Rust in: Hidi/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 9 Umsatzsteuerrecht, Rn. 344.

<sup>35</sup> EuGH v. 19.01.2017 - C-344/15, National Roads Authority, MwStR 2017, 158.

der Abfälle. A erlässt aber weiter eine eigene Abfallsatzung und setzt entsprechende Abfallgebühren fest. Die Gemeinde B erhält aus dem Gebührenaufkommen eine entsprechende Kostenerstattung für ihre Aufwendungen.

Gemeinde B hat hier keine Pflichtaufgabe aus dem Kompetenzbereich der Gemeinde A übernommen, sondern lediglich die Aufgabenerfüllung. Für die ordnungsgemäße Entsorgung ist formal weiterhin Gemeinde A verantwortlich. Gemeinde B wird hier lediglich Verwaltungshelfer der Gemeinde A. Folglich ist ihre Leistung auch wettbewerbsrelevant, da Gemeinde A auch einen privaten Wettbewerber hätte beauftragen können.

Aufgrund des Anschluss- und Benutzungszwangs wird Gemeinde A hier hingegen nicht Unternehmer.

## 4 Leistungsaustausch interkommunaler Kooperationen

Neben der Unternehmereigenschaft des Leistenden ist für die Steuerbarkeit von Beistandsleistungen ein Leistungsaustausch erforderlich (§ 1 Abs. 1 Nr. UStG). Ein Leistungsaustausch liegt vor, wenn Leistungen gegen Entgelt erbracht werden. Eine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne liegt vor, wenn dem Leistungsempfänger ein verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Vorteil zugewendet wird. Diese Voraussetzung ist insbesondere erfüllt, wenn eine Gemeinde aus dem Kompetenzbereich einer anderen Gemeinde eine Aufgabe übernimmt.<sup>36</sup>

### Beispiel 13: Übernahme Beihilfesachbearbeitung

Gemeinde A übernimmt auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung die Beihilfesachbearbeitung für die aktiven Beamten und Pensionäre der Gemeinde B. Die Sachbearbeiter der Gemeinde A prüfen die Beihilfeanträge, erlassen im Namen der Gemeinde B die Beihilfebescheide und führen auch etwaige Widerspruchs- und Klageverfahren. Gemeinde B erstattet im Gegenzug die anteiligen Personal- und Sachkosten der Gemeinde A.

Mit der Übernahme der Beihilfesachbearbeitung wendet Gemeinde A der Gemeinde B einen verbrauchsfähigen Vorteil zu. Die Gemeinde B spart eigene Personalaufwendungen.

Weitere Voraussetzung ist, dass für die erhaltene Leistung eine Gegenleistung gewährt wird. Die Gegenleistung kann in Geld- oder Geldeswert bestehen. Sie muss wertmäßig nicht zwingend der bezogenen Leistung entsprechen.<sup>37</sup> Voraussetzung ist aber, dass Leistung und Gegenleistung wirtschaftlich miteinander verknüpft sind, also Leistung und Gegenleistung in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen.<sup>38</sup> Diese Voraussetzung ist insbesondere dann nicht erfüllt, wenn sich mehrere Gemeinden lediglich zusammenschließen, um sich die Kosten einer gemeinsamen Einrichtung teilen.<sup>39</sup> Anders sieht es aber aus, wenn Mitgliedsbeiträge, Umlagen o.ä. zur Abgeltung von Sonderleistungen an einzelne Mitglieder erhoben werden. Insoweit liegt dann wieder ein Leistungsaustausch vor.<sup>40</sup>

### Beispiel 14: Wirtschaftsförderungsgesellschaft

Gemeinden A, B und C gründen gemeinsam eine WirtschaftsförderungsgmbH. Aufgaben der Gesellschaft sind u.a. das Standortmarketing und die Suche nach potentiellen Investoren. Die Personal- und Sachkosten der Gesellschaft betragen pro Jahr 500.000 EUR und werden jeweils zu 1/3 von jeder beteiligten Gemeinde getragen.

Die WirtschaftsförderungsgmbH wendet den beteiligten Gemeinden zwar verbrauchsfähige Vorteile zu. Diese Leistungen werden von der Gesellschaft aber nicht im Leistungsaustausch erbracht, weil die Kostenerstattungen der einzelnen Gemeinden nicht an konkrete Leistungen geknüpft sind.

### Abwandlung

Die Gesellschaft übernimmt für die Gemeinde A die Erschließung eines neuen Gewerbegebiets. Die Kosten von 5 Mio. EUR werden der Gesellschaft von der Gemeinde A erstattet.

Hier wendet die Gesellschaft nunmehr im Leistungsaustausch der Gemeinde A einen verbrauchsfähigen Vorteil zu. Die Kostenerstattung erfolgt in Abhängigkeit von der erbrachten Leistung und stellt daher auch eine Gegenleistung im umsatzsteuerlichen Sinne dar. Die Bezeichnung der Gegenleistung (z.B. „Kostenerstattung“, „Zuschuss“, „Zuwendung“, „Verlustausgleich“ o.ä.) ist für die umsatzsteuerliche Qualifikation unerheblich.

Liegt ein Leistungsaustausch vor, bemisst sich die Umsatzsteuer grds. nach der erhaltenen Gegenleistung abzüglich der für die Leistung geschuldeten Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Ist die vereinbarte Gegenleistung nicht kostendeckend, ist die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG zu prüfen. Diese greift allerdings nur bei Leistungserbringung durch eine Kapitalgesellschaft. Wird die Leistung durch eine jPöR erbracht, ist die Mindestbemessungsgrundlage mangels Verweises auf diese Rechtsform nicht einschlägig.

### Beispiel 15: IT-Zweckverband

Die Gemeinden A, B und C haben einen IT-Zweckverband gegründet. Die Fixkosten des Verbandes werden über eine allgemeine Umlage finanziert. Individuelle Leistungen an die Gemeinden werden auf Basis variabler Kosten gesondert abgerechnet. Für die Anpassung eines IT-Verfahrens stellt der Zweckverband der Gemeinde B 3.500 EUR in Rechnung. Die tatsächlichen Kosten sollen sich auf netto 5.000 EUR belaufen haben. Ein externer IT-Dienstleister hätte der Gemeinde voraussichtlich 7.000 EUR in Rechnung gestellt. Für Zweckverbände greift die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG nicht, weil sie nicht zu den in § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStG genannten Körperschaften gehören. Sofern für die Leistung des Zweckverbandes keine Umsatzsteuerbefreiung einschlägig ist, bemisst sich die Umsatzsteuer nach der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer:  $3.500 \text{ EUR} / 1,19 = 2.941,18 \text{ EUR}$ . Die vom Zweckverband geschuldete Umsatzsteuer beläuft sich dann auf  $2.941,18 \text{ EUR} \times 19\% = 558,82 \text{ EUR}$ .

**Abwandlung:** Die Gemeinden haben statt eines Zweckverbandes eine GmbH gegründet. Die Leistung der GmbH bemisst sich nun nach der Mindestbemessungsgrundlage. Dies umfasst bei einer Werkleistung alle bei der Ausführung entstandenen Ausgaben, unabhängig davon, ob sie zum Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG). Das sollen in diesem Fall die tatsächlichen Kosten von 5.000 EUR sein. Die Umsatzsteuer beläuft sich daher abweichend nun auf  $5.000 \text{ EUR} \times 19\% = 950 \text{ EUR}$ .

<sup>36</sup> Janzen in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 1 UStG, Rn. 6ff.

<sup>37</sup> Janzen in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 1 UStG, Rn. 42.

<sup>38</sup> Janzen in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 1 UStG, Rn. 34ff.

<sup>39</sup> Abschn. 1.4 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

<sup>40</sup> Abschn. 1.4 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

## 5 Steuerbefreiung interkommunaler Kooperationen

### 5.1 Abhängigkeit von der Kooperationsform

Erfolgen Kooperationsleistungen auf horizontaler Ebene zwischen Kommunen, kann die leistungserbringende Kommune die allgemeinen Steuerbefreiungsmöglichkeiten in Anspruch nehmen. Hierunter fallen insbesondere die folgenden Befreiungstatbestände:

- Veräußerung von Grundstücken (§ 4 Nr. 9 UStG)
- Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 UStG)
- Krankenhäuser, Sanitäts- und Rettungsdienste (§ 4 Nr. 14 UStG)
- Soziale Fürsorgeeinrichtungen (§ 4 Nr. 15 UStG)
- Alten- und Pflegeeinrichtungen (§ 4 Nr. 16 UStG)
- Kultureinrichtungen (§ 4 Nr. 20 UStG)
- Bildung (§§ 4 Nr. 21 und 22 UStG)
- Kinderbetreuung (§ 4 Nr. 23 UStG)
- Jugendhilfe (§ 4 Nr. 25 UStG)

Auf die Befreiung der Umsätze aus der Veräußerung sowie der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken kann unter den Voraussetzungen des § 9 UStG verzichtet werden.

Erfolgt die Zusammenarbeit durch vertikalen Zusammenschluss, z.B. durch Gründung einer Kapitalgesellschaft oder der Errichtung eines Zweckverbands, kann neben den allgemeinen Befreiungstatbeständen zusätzlich auch die allgemeine Steuerbefreiung für Personenzusammenschlüsse nach § 4 Nr. 29 UStG einschlägig sein. Im Falle des Zweckverbands ist dann aber zu prüfen, ob die Leistungen nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt und daher nach § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG i.V.m. § 4 Nr. 29 UStG nichtunternehmerisch erbracht werden.

### 5.2 Steuerbefreiung von Personenzusammenschlüssen

#### 5.2.1 Kommunen als begünstigte Mitglieder

In den Anwendungsbereich fallen nur Personenzusammenschlüsse zu einem eigenständigen Rechtssubjekt. Kooperieren Kommunen nur untereinander, ohne dass dabei ein neuer Rechtsträger entsteht, kann die Steuerbefreiung nicht in Anspruch genommen werden. Als geeignete Rechtssubjekte kommen im kommunalen Kontext insbesondere

- Personen- und Kapitalgesellschaften
- Vereine
- Zweckverbände
- Anstalten öffentlichen Rechts

in Frage. Die weitere Voraussetzung, dass die Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben ist bei Kommunen generell erfüllt. Die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben im nichtunter-

nehmerischen Bereich dient dem Gemeinwohl. Voraussetzung ist nicht, dass die Tätigkeit zugleich auch gemeinnützige oder mildtätige Zwecke im Sinne der §§ 51ff AO verfolgt. Tätigkeiten der Kommune, die zwar steuerbar sind, aber nach z.B. §§ 4 Nr. 14 - 18 oder 20 - 25 UStG befreit sind, sind ebenfalls begünstigt. Werden daneben auch umsatzsteuerpflichtige Tätigkeiten durch die Mitgliedskommunen erbracht, führt dies aber nicht zum generellen Ausschluss von der Begünstigung, sondern lediglich zu partiell steuerpflichtigen Leistungen des Personenzusammenschlusses.<sup>41</sup>

#### Beispiel 16: IT-Zweckverband

Die Gemeinden A, B und C schließen sich zu einem IT-Zweckverband zusammen. Der IT-Zweckverband betreut alle in den Mitgliedsgemeinden eingesetzten Fachverfahren. Zu 10 % werden die IT-Verfahren in den Mitgliedsgemeinden für steuerpflichtige Tätigkeiten eingesetzt.

Die Steuerbefreiung ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 29 UStG zunächst auf den Zweckverband anwendbar. Soweit die Leistungen des Zweckverbands für die steuerpflichtigen Tätigkeiten der Mitgliedsgemeinden eingesetzt werden, ist die Steuerbefreiung aber ausgeschlossen. Im Ergebnis können hier maximal 90 % der Leistungen des Zweckverbandes nach § 4 Nr. 29 UStG befreit werden.

**Abwandlung:** Die Gemeinden haben statt der Gründung eines Zweckverbandes vereinbart, dass das Rechenzentrum der Gemeinde A auch die IT-Verfahren der Gemeinden B und C betreut. Die Steuerbefreiung kann in diesem Fall nicht gewährt werden, weil kein Personenzusammenschluss vorliegt.

#### 5.2.2 Begünstigte Leistungen

Begünstigt sind nicht sämtliche Leistungen eines Personenzusammenschlusses, sondern nur sonstige Leistungen. Lieferungen können nur dann von der Begünstigung umfasst werden, wenn Sie unselbständigen Nebenleistungen zu einer sonstigen Leistung sind.<sup>42</sup> Die Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung führt im Einzelfall zu Abgrenzungsschwierigkeiten, insbesondere dann, wenn ein einheitlicher Umsatz sowohl Liefer- als auch Dienstleistungselemente enthält. Dann muss beurteilt werden, ob der gelieferte Gegenstand Hauptstoff oder nur Zutat oder Nebensache zu einer Dienstleistung ist. Bei richtlinienkonformer Auslegung sind unter „Zutaten“ und „sonstige Nebensachen“ daher Lieferungen zu verstehen, die bei einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht eines Durchschnittsbetrachters nicht das Wesen des Umsatzes bestimmen.<sup>43</sup> Dem Wert der Lieferung im Verhältnis zum Gesamtumsatz kann Indizwirkung zukommen.<sup>44</sup>

#### Beispiel 17: Wartung Einsatzleitrechner

Der Einsatzleitrechner der Feuerwehr führt im laufenden Betrieb immer wieder zu Störungen. Der IT-

<sup>41</sup> BMF v. 19.07.2022 - III C 3 - S 7189/20/10001 :001, BStBl. I 2022, 1208, Tz. 1.2 .

<sup>42</sup> Oelmeier in: Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 29 UStG, Rn. 10.

<sup>43</sup> BFH v. 09.06.2005 - V R 50/02, BStBl. II 2006, 98.

<sup>44</sup> Abschn. 3.8 Abs. 6 UStAE.

Zweckverband wird daher mit der Wartung des Rechners beauftragt. In diesem Zusammenhang wird der Rechner neu konfiguriert und eine fehlerhafte Platine ausgetauscht.

Der Austausch der fehlerhaften Platine ist für sich genommen eine Lieferung. Dies führt aber weder dazu, dass die einheitliche Wartungsleistung aufzuspalten oder insgesamt als Werklieferung zu qualifizieren wäre. In einer Durchschnittsbetrachtung liegt hier m.E. insgesamt eine einheitliche Werkleistung und damit sonstige Leistung vor. Die Wartung des störanfälligen Einsatzleitrechners ist damit unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 29 UStG steuerfrei.

**Abwandlung:** Bei einem Blitzeinschlag wird eine Platine des Einsatzleitrechners zerstört. Der IT-Zweckverband tauscht die zerstörte Platine aus und führt den Neustart des Rechners durch. In diesem Fall liegt m.E. eine Werklieferung vor. Die gelieferte Platine ist nun Hauptstoff und nicht nur „Zutat“ einer sonstigen Leistung. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG kann folglich nun nicht in Anspruch genommen werden.

Des Weiteren werden ausschließlich Leistungen, die an die Mitglieder erbracht werden, von der Steuerbefreiung umfasst. Leistungen an Nichtmitglieder werden nicht befreit, selbst wenn gleichartige Leistungen an die Mitglieder der Steuerbefreiung unterliegen. Gleiches gilt für die dem Grunde nach begünstigten Leistungen an den steuerpflichtigen Bereich der Mitglieder.<sup>45</sup> In derartigen Fällen ist aber zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung nicht nach anderen Vorschriften möglich ist.

### 5.2.3 Unmittelbarkeit

Weitere Voraussetzung der Steuerbefreiung ist die unmittelbare Verwendung der begünstigten Leistungen für die dem Gemeinwohl dienenden Zwecke. Die Auslegung dieses Kriteriums dürfte in der Praxis die größten Schwierigkeiten mit sich bringen, da weitestgehend unklar ist, was hierunter zu verstehen ist.<sup>46</sup> Nur Leistungen, die unmittelbar für die Erbringung der dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten bezogen werden, sollen nach § 4 Nr. 29 UStG befreit sein. Leistungen, die hingegen nur mittelbar den dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten dienen, hingegen nicht. So soll z. B die technische Erstellung von Bescheiden begünstigt, allgemeine Verwaltungsleistungen wie Buchführung oder die Eingabe und Pflege von Stammdaten hingegen nicht.<sup>47</sup>

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH zu § 4 Nr. 14 Buchst. d aF UStG bedeutet „unmittelbar“ unter Ausschluss einer Zwischenstufe. Eine unmittelbare Verwendung liegt demnach nur vor, wenn die jeweilige Leistung des Zusammenschlusses selbst gegenüber dem Empfänger der Gemeinwohlleistung eingesetzt wird.<sup>48</sup> Diese Auslegung ist aber im Hinblick auf den Gesetzeszweck (Kostenreduktion bei den Mitgliedern)<sup>49</sup> zu eng. Vielmehr ist eine Erweiterung auf sämtliche Leistungsbezüge, die direkt und unmittelbar Kostenelemente der dem Gemeinwohl

dienenden Tätigkeit darstellen, geboten. Leistungsbezüge, die lediglich zu den allgemeinen Verwaltungskosten zählen, wären dann von der Umsatzsteuerbefreiung ausgeschlossen.<sup>50</sup> Allerdings führt diese Auslegung auch nicht immer zu überzeugenden Ergebnissen.

### Beispiel 18: Callcenter

Die Gemeinden A, B und C errichten ein gemeinsames Callcenter in der Rechtsform des Zweckverbands. Anrufe an die Gemeinden A, B und C werden von den Mitarbeitern des Callcenters entgegengenommen. Allgemeine Fragen werden unmittelbar beantwortet, spezielle Fragen werden an den zuständigen Sachbearbeiter der jeweiligen Gemeinde weitergeleitet.

Die Kosten des Callcenters dürften in der Praxis lediglich über einen allgemeinen Schlüssel als allgemeine Verwaltungskosten auf die einzelnen dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten verteilt werden können. Gleichwohl liegen hier m.E. begünstigte Leistungen vor, weil sie unmittelbar gegenüber dem Bürger erbracht werden.

Daher muss m.E. das Kriterium der Unmittelbarkeit wie folgt ausgelegt werden:

- Leistungen können nur begünstigt sein, wenn sie für die dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten, die unmittelbar gegenüber dem Bürger erbracht werden, bezogen werden. Leistungsbezüge für Bereiche der inneren Verwaltung wie z.B. Personalverwaltung, Haushalt oder Liegenschaftsverwaltung sind damit grds. von der Begünstigung ausgenommen.
- Leistungen, die unmittelbar gegenüber dem Bürger erbracht werden, sind stets begünstigt, auch wenn sie im Einzelfall nur allgemeine Verwaltungskosten der dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeit darstellen.
- Leistungen, die nicht unmittelbar gegenüber dem Bürger erbracht werden, können gleichwohl begünstigt sein, wenn sie direkt und unmittelbar den Kosten einer dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten, die unmittelbar gegenüber dem Bürger erbracht wird, zugeordnet werden können.
- In Zweifelsfällen ist das Kriterium der Unmittelbarkeit weit auszulegen.

### 5.2.4 Keine Wettbewerbsverzerrungen

Der Zweck der Steuerbefreiung liegt in der Beseitigung bestehender Wettbewerbsverzerrungen, die dadurch eintreten, dass kleine Unternehmen Leistungen am Markt beziehen müssen und die Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer in Abzug bringen können, wenn Sie diese Leistungen für steuerbefreite oder nicht steuerbare Tätigkeiten verwenden. Vergleichbar „große“ Unternehmer können diese Problematik regelmäßig dadurch umgehen, dass sie derartige Leistungen selber erstellen. Durch die Umsatzsteuer

<sup>45</sup> BMF v. 19.07.2022 - III C 3 - S 7189/20/10001 :001, BStBl. I 2022, 1208, Tz. 1.2.

<sup>46</sup> Oelmeier in: Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 29 UStG, Rn. 11.

<sup>47</sup> BMF v. 19.07.2022 - III C 3 - S 7189/20/10001 :001, BStBl. I 2022, 1208, Tz. 1.4.

<sup>48</sup> Suabedissen in: Weymüller, BeckOK UStG, § 4 Nr. 29 UStG, Rn. 67.1.

<sup>49</sup> Erdbrügger, DStR 2018, 9.

<sup>50</sup> Oelmeier in: Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 29 UStG, Rn. 11.

erbfreiung bestimmter Leistungen von Personenzusammenschlüssen soll also lediglich eine Gleichstellung mit denjenigen Unternehmern erreicht werden, die entsprechende Leistungen innerhalb ihres Unternehmens selbst erstellen können.<sup>51</sup>

Demersprechend führt die Steuerbefreiung vergleichbarer steuerpflichtiger Leistungen Dritter allein noch zu keinen Wettbewerbsverzerrungen, sondern erst, wenn anderen Marktteilnehmern mit gleichartigen steuerpflichtigen Leistungen tatsächlich Wettbewerbsnachteile drohen.<sup>52</sup> Hierbei ist sowohl auf die Art der erbrachten Leistung als auch die objektiven Marktumstände abzustellen. Die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung besteht dann, wenn der Personenzusammenschluss Leistungen erbringt, die nicht auf die Bedürfnisse der Mitglieder speziell zugeschnitten sind und daher ohne weiteres auch von anderen Marktteilnehmern angeboten werden könnten. Ein Indiz hierfür kann auch sein, dass der Personenzusammenschluss in erheblichem Umfang gleichartige Leistungen auch an Nichtmitglieder erbringt.<sup>53</sup>

Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine Wettbewerbsverzerrung aber dann nicht vor, wenn der Zusammenschluss unabhängig von jeder Besteuerung oder Befreiung erhalten bliebe, sodass gerade nicht anzunehmen ist, dass die Steuerbefreiung unabhängigen Marktteilnehmern den Markt verschließt.<sup>54</sup>

#### Beispiel 19: IT-Zweckverband

Die Gemeinden A, B und C haben die Aufgaben ihrer Rechenzentren auf einen gemeinsames Gebietsrechenzentrum in der Rechtsform des Zweckverbands überführt. In der Zweckverbandsvereinbarung ist niedergelegt, dass aus Gründen des Schutzes personenbezogener Daten und der Sicherheit der IT-Infrastruktur die Vergabe von IT-Leistungen an Dritte durch die Mitglieder ausgeschlossen ist.

Durch die Steuerbefreiung des Zweckverbandes treten grds. keine Wettbewerbsverzerrungen ein. Durch die Zweckverbandsvereinbarung ist sichergestellt, dass IT-Leistungen gegenüber den Mitgliedern ausschließlich durch den Zweckverband und nicht durch Dritte erbracht werden. Unabhängig von der Befreiung des Zweckverbands können private Wettbewerber keine IT-Leistungen gegenüber den Mitgliedsgemeinden erbringen.

**Hinweis:** Ob die jeweilige Leistung des Zweckverbands aber tatsächlich von der Umsatzsteuer befreit ist, hängt noch von den weiteren Kriterien, insbesondere der Unmittelbarkeit der Leistungsverwendung für die dem Gemeinwohl dienenden Zwecke der Mitglieder, ab.

#### 5.2.5 Gegen Kostenerstattung

Schließlich darf der Personenzusammenschluss seine Leistungen gegenüber seinen Mitgliedern nur gegen genaue Kostenerstattung erbringen. Strebt der Zusammenschluss hingegen Gewinne an oder

erzielt er tatsächlich auch Gewinne, führt dies zum Ausschluss der Steuerbefreiung.

Eine genaue Kostenerstattung liegt vor, wenn der Personenzusammenschluss seine Leistungen zu Selbstkosten erbringt und jedes Mitglied seinen Anteil an den entstandenen Gesamtkosten trägt.<sup>55</sup> Die Höhe des zu tragenden Anteils muss verursachergerecht bemessen werden und hat sich insbesondere am Umfang und der Häufigkeit der Leistungsanspruchnahme zu orientieren. Alternativ ist aber auch eine Aufteilung nach der Zahl der Mitglieder bzw. deren Beteiligung am Personenzusammenschluss zulässig. Es darf lediglich kein krasse Missverhältnis zwischen tatsächlicher Leistungsanspruchnahme und Kostentragung bestehen.<sup>56</sup>

M.E. kann hier auf die Grundsätze der Gebührenbemessung<sup>57</sup> bei kostenrechnenden Einrichtungen zurückgegriffen werden:

- Kalkulation der voraussichtlichen Gesamtkosten
- Prognose der voraussichtlichen Mengenanspruchnahme
- Verteilung der voraussichtlichen Gesamtkosten nach der erwarteten Mengenanspruchnahme
- Ausgleich etwaig entstehender Über- und Unterdeckungen in den Folgejahren

#### Beispiel 20: IT-Zweckverband

Der IT-Zweckverband rechnet mit Gesamtkosten von 20 Mio. EUR für das kommende Haushaltsjahr. Der Anteil der Fixkosten von 12 Mio. EUR wird einheitlich auf die Mitglieder verteilt. Die restlichen variablen Kosten werden nach tatsächlicher Leistungsanspruchnahme den Mitgliedern in Rechnung gestellt. Das Haushaltsjahr schließt tatsächlich mit einem Überschuss von 1 Mio. EUR.

Das Kriterium der der genauen Kostenerstattung wird trotz eines Überschusses von 1 Mio. EUR erfüllt. Zunächst darf kein offensichtliches Missverhältnis zwischen tatsächlicher Leistungsanspruchnahme und Kostentragung entstehen. Hierfür bietet der Sachverhalt keine Anhaltspunkte. Die Verteilung der Fixkosten unabhängig von der tatsächlichen Leistungsanspruchnahme erscheint sachgerecht. Würden lediglich tatsächliche Leistungsanspruchnahmen auf Vollkostenbasis abgerechnet, wäre eine verursachergerechte Kostentragung wegen des hohen Anteils sogenannter leistungsunabhängiger Vorhaltekosten an den Gesamtkosten kritisch. Die Mischung aus gemeinsamer Fixkostentragung und leistungsabhängiger Verteilung der variablen Kosten ist daher sachgerecht. Der tatsächlich erzielte Überschuss führt hier nicht zu einer Versagung der Steuerbefreiung. Der Überschuss ist aber bei der Kostenkalkulation der Folgejahre einzubeziehen und auszugleichen.

<sup>51</sup> Brill, UR 2022, 641.

<sup>52</sup> EuGH v. 20.11.2003 - C-8/01, Taksatorringen, BFH/NV 2004, 122.

<sup>53</sup> Sterzinger, UR 2020, 1.

<sup>54</sup> BMF v. 19.07.2022 - III C 3 - S 7189/20/10001 :001, BStBl. I 2022, 1208, Tz. 2.

<sup>55</sup> Suabedissen in: Weymüller, BeckOK UStG, § 4 Nr. 29 UStG, Rn. 73.

<sup>56</sup> BMF v. 19.07.2022 - III C 3 - S 7189/20/10001 :001, BStBl. I 2022, 1208, Tz. 3.

<sup>57</sup> Grünwald in: Johlen/Oerder, MAH Verwaltungsrecht, § 4, Rn. 235ff.

## 6 Fazit

Mit der Anwendung des § 2b UStG werden Kooperationsleistungen der Gemeinden nur noch dann nicht-unternehmerisch erbracht, wenn sie in Ausübung öffentlicher Gewalt erbracht werden und die Nichtbesteuerung zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Ist die Kooperation gesetzlich angeordnet oder handelt es sich um Aufgabenübertragungen nach den Gesetzen über kommunale Gemeinschaftsarbeit, kann unstreitig von Ausübung öffentlicher Gewalt ausgegangen werden. Aber auch außerhalb dieser Regelungen kann die Zusammenarbeit in Ausübung öffentlicher Gewalt vollzogen werden, wenn Handlungsgrundlage ein öffentlich-rechtlicher Vertrag ist. Ob ein Vertrag als privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich zu qualifizieren ist, entscheidet sich nach seinem Gegenstand und Zweck. Ist der Vertragsgegenstand dem öffentlich Recht zuzurechnen, handelt es sich um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag. Wegen der Unschärfe der Begrifflichkeiten dürften künftige Streitigkeiten vorprogrammiert sein.

Die Prüfung der Wettbewerbsrelevanz öffentlich-rechtlich begründeter Kooperationsleistungen vollzieht sich mehrstufig. Zunächst sind die speziellen gesetzlich definierten Wettbewerbsausschlüsse nach §§ 2b Abs. 2 Nr. 2 und 3 UStG zu prüfen. Sind diese nicht einschlägig, ist abschließend die Wettbewerbsrelevanz nach allgemeinen Kriterien zu prüfen.

Die quantitative Wettbewerbsgrenze von 17.500 € in § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG stellt eine Vereinfachung durch pauschale Herausnahme von Kooperationsleistungen geringeren Umfangs aus der Besteuerung. Abgrenzungsschwierigkeiten dürften aber hinsichtlich der Frage, welche gleichartigen Leistungen zwecks Prüfung des Überschreitens der Wettbewerbsgrenze zusammenzufassen sind, bestehen. Nach dem Zweck der Regelung soll lediglich das Besteuerungsverfahren vereinfacht, nicht aber Besteuerungsprivilegien geschaffen werden. Daher dürfte der Begriff gleichartig möglichst weit auszulegen sein.

Leistungen, die bei privatrechtlicher Handlungsgrundlage steuerbefreit sind, werden bei öffentlich-rechtlicher Handlungsgrundlage nach § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG von der Unternehmereigenschaft ausgenommen. Im Rahmen interkommunaler Kooperationen sind dies insbesondere Leistungen auf den Gebieten Gesundheit, Sozialfürsorge, Kultur, Bildung, Erziehung und Jugendhilfe. Materiell entsteht hierdurch kein Vorteil, weil diese Leistungen andernfalls steuerbefreit wären. Allerdings entfallen durch die Nichtsteuerbarkeit ansonsten zu beachtende formale Aufzeichnungs-, Nachweis- und Deklarationspflichten.

Der Ausschluss bestimmter Kooperationsformen von der Wettbewerbsrelevanz nach § 2b Abs. 3 UStG erweitert den Anwendungsbereich des § 2b UStG nicht. In den Fällen des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG existiert bereits keine Wettbewerbssituation, wenn Leistungen nur von jPöR angeboten werden dürfen. Die Regelung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG, die darüber auch alle Kooperationen zur Wahrnehmung gemeinsamer spezifischer öffentlicher Interessen als nicht wettbewerbsrelevant definiert, wird von der Finanzverwaltung vorsorglich zur Vermeidung eines Vertragsverletzungsverfahrens nicht angewendet.

Nach allgemeinen Kriterien sind Kooperationsleistungen dann nicht wettbewerbsrelevant, wenn vergleichbare Leistungen durch private Wettbewerber tatsächlich nicht erbracht werden und rechtlich auch nicht erbracht werden könnten. Dies dürfte immer dann der Fall sein, wenn die fragliche Leistung einem Anschluss- und Benutzungszwang unterliegt. Werden in diesem Zusammenhang lediglich Verwaltungshilfeleistungen erbracht, dürfte die Wettbewerbsrelevanz regelmäßig gegeben sein.

Die Unternehmereigenschaft führt noch nicht direkt zu steuerbaren Umsätzen. Kooperationsleistungen müssen auch im Leistungsaustausch erbracht werden. Voraussetzung ist, dass für erhaltene Kooperationsleistungen eine Gegenleistung gewährt wird. Diese muss nicht zwingend dem Wert der erhaltenen Leistung entsprechen aber leistungsabhängig sein. Teilen sich mehrere Gemeinden lediglich die Kosten einer gemeinsam unterhaltenen Einrichtung und werden hierfür allgemeine Umlagen erhoben, liegt regelmäßig kein Leistungsaustausch vor. Etwas anderes gilt aber, wenn Mitgliedsbeiträge, Umlagen o.ä. zur Abgeltung von Sonderleistungen von einzelnen Mitgliedern erhoben werden.

Liegen steuerbare Umsätze vor, können diese unter bestimmten Voraussetzungen nach § 4 Nr. 29 UStG befreit sein. Dazu muss zunächst ein Personenzusammenschluss z.B. durch Errichtung eines Zweckverbands, Kommunalunternehmens oder einer Personen- oder Kapitalgesellschaft vorliegen. Weiter müssen begünstigte Leistungen durch den Personenzusammenschluss erbracht werden, die unmittelbar durch die Mitgliedskommunen für ihre nichtsteuerbaren Tätigkeiten bezogen werden. Ein solcher unmittelbarer Leistungsbezug liegt vor, wenn die Kooperationsleistung entweder unmittelbar gegenüber dem Bürger erbracht wird oder direkt der begünstigten Tätigkeit zugerechnet werden kann. Die Kosten müssen von der jeweiligen Kommune dem Personenzusammenschluss erstattet werden. Dies kann auch auf Basis geplanter Umsätze im Wege einer Kombination aus allgemeinen Umlagen und Einzelabrechnungen erfolgen. Dadurch entstehende Überschüsse oder Defizite müssen aber in den Folgejahren ausgeglichen werden. Die Steuerbefreiung wirkt dann nicht wettbewerbsverzerrend, wenn die Leistungen des Personenzusammenschlusses speziell auf die Belange seiner Mitglieder abgestimmt sind und sich nicht auf allgemein am Markt erhältliche Leistungen beschränken.

Die Regelungen des § 2b UStG und des § 4 Nr. 29 UStG enthalten noch eine Reihe ungelöster Auslegungsproblematiken, insbesondere auch weil der Großteil der Kommunen weiter die Übergangsregelung zum § 2b UStG zum Anspruch nimmt und daher Kooperationsleistungen weitgehend als nichtsteuerbare Beistandsleistungen behandeln kann. Spätestens mit Auslaufen dieser Übergangsregelung müssen sich aber alle Kommunen mit diesen Auslegungsfragen beschäftigen. Es bleibt zu hoffen, dass Gerichte und Finanzverwaltung pragmatische Lösungen finden werden.

## 7 Literaturverzeichnis

- Baldauf: Steuerliche Erfassung von Personalgestellungen bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, in DStZ 2009, S. 738-744.
- Bayerisches Landesamt für Steuern: Schreiben vom 15.02.2023 - S 7107.1.1-30/4 St 33, DStR 2023, S. 710.
- Brill: Kritische Auseinandersetzung mit dem BMF-Schreiben zu § 4 Nr. 29 UStG, in: UR 2022, S. 641-653.
- Bundesfinanzhof: Urteil v. 09.06.2005 - V R 50/02, BStBl. II 2006, S. 98.
- Bundesfinanzhof: Urteil v. 14.03.1990 - I R 156/87, BStBl. II 1990, S. 866.
- Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 19.07.2022 - III C 3 - S 7189/20/10001 :001, BStBl I 2022, S. 1208.
- Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 23.11.2020 - III C 2 - S 7107/19/10004:008, BStBl I 2020, S. 1335.
- Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 14.11.2019 - III C 2 - S 7107/19/10005 :011, BStBl I 2019, S. 1140.
- Bundesministerium der Finanzen: Schreiben vom 16.12.2016 - III C 2 - S 7107/16/10001, BStBl I 2016, S. 1451.
- Bunjes: Umsatzsteuergesetz, München.
- Deutscher Bundestag: Drucksache 18/6094 vom 23.09.2015, <https://dserver.bundestag.de/btd/18/060/1806094.pdf>, abgerufen am 25.07.2023.
- Englisch: Nichterhebung von Umsatzsteuer für kommunale Tätigkeiten - § 2b UStG und Alternativen - Teil 1, in UR 2021, S. 338-348.
- Erdbrügger: EuGH verlangt Ausweitung der Umsatzsteuerbefreiung für Kostenteilungsgemeinschaften - Welche Anforderungen sind bei der Umsetzung zu beachten?, in DStR 2018, S. 9-15.
- Europäischer Gerichtshof: Urteil vom 19.01.2017 - C-344/15, National Roads Authority, MwStR 2017, S. 158.
- Europäischer Gerichtshof: Urteil vom 16.09.2008 - C-288/07, Isle of Wight Council, UR 2008, S. 816.
- Europäischer Gerichtshof: Urteil vom 20.11.2003 - C-8/01, Taksatorringen, BFH/NV 2004, S. 122.
- Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes: Beschluss vom 10.04.1986 - GmS-OBG 1/85, BVerwGE 74, 368.
- Hidien/Jürgens: Die Besteuerung der öffentlichen Hand, München.
- Hüttemann: Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand - alles wird gut?, in: UR 2017, 129.
- Lippross/ Seibel: Basiskommentar Steuerrecht, Köln.
- Herrmann/ Heuer/ Raupach: EStG/KStG, Köln.
- Johlen/ Oerder: MAH Verwaltungsrecht, München.
- Jürgens/ Menebröcker: Ist der Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand endlich geklärt?, in: UStB 2018, S. 168-176.
- Lock: Ist der Begriff der "Einrichtung" des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG noch zeitgemäß?, in ZKF 2011, S. 247-252.
- Maier/ Übleiß: Beistandsleistungen und Umsatzsteuer - Zum Entwurf eines geplanten neuen § 2 b UStG, in KommJur 2015, S. 206-210.
- Meyer: Funktion und Umfang des Einrichtungsbegriffs bei kommunalen Betrieben gewerblicher Art (BgA), in ZKF 2021, S. 217-222.
- Müller: Kommunalunternehmensverordnung Nordrhein-Westfalen, Kommentar, München.
- Oberfinanzdirektion München: Schreiben vom 25.01.2005 - S 2706 - 69 St 42, juris.
- Oberfinanzdirektion Rostock: Schreiben vom 21.11.2002 - S 2706 - 04/01 - St 242, UR 2003 S. 303.
- Köhler/ Held/ Plückhahn et al.: Kommentar: Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GkG), München.
- Rust: Faktische Abschaffung von § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG durch das BMF-Schreiben v. 14.11.2019, in MwStR 2019, S. 986-987.
- Sölch/ Ringleb: Umsatzsteuergesetz, Kommentar, München.
- Sterzinger: Änderungen des UStG und der UStDV durch das sog. JStG 2019 und das BEG III, in: UR 2020, S. 1-24.
- Weymüller: Beck'scher Online-Kommentar Umsatzsteuergesetz, München.

**Der Autor:**

Ralf Meyer, Diplom-Finanzwirt (FH), Diplom-Kaufmann, Dozent an der Hochschule für Polizei und öffentliche Verwaltung Nordrhein-Westfalen.

Erstellungsdatum: 15.9.2023

*Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die Wiedergabe dieses Werkes oder wesentlicher Teile in anderen Editionen wie auch die Einstellung dieses Werkes in Datenbanken ist nur mit Zustimmung des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH gestattet. Die Wiedergabe von einzelnen Textpassagen hat unter einer Quellenangabe mit Nennung der Autoren und des Instituts für Verwaltungswissenschaften gGmbH als Herausgeber zu erfolgen.*