

Autor: OFD Frankfurt
Aktenzeichen: S 7107 A - 005 St 110.2
Stellenzeichen: St 110.2
Datum: 04.02.2022
Quelle: 
Normen: § 2b UStG
Fundstelle: UStG/2b/12

Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Rahmen interkommunaler Zusammenarbeit

Unterschiedliche Faktoren wie die demografische Entwicklung, die knapper werdenden finanziellen Ressourcen, die europäische Integration, die Globalisierung der Weltmärkte und die fortschreitende Technologisierung erschweren in zunehmendem Maße die kommunale Handlungsfähigkeit. Vor diesem Hintergrund praktizieren Landkreise, Städte und Gemeinden seit Jahren in vielen Aufgabenbereichen eine interkommunale Zusammenarbeit (IKZ).

Unter Anwendung des § 2b UStG können Leistungen im Rahmen der IKZ der Umsatzbesteuerung unterliegen. Im Folgenden wird daher auf die umsatzsteuerliche Behandlung einiger in diesem Zusammenhang auftretender Konstellationen eingegangen. Die Schwerpunkte bilden hierbei die umsatzsteuerlichen Auswirkungen der einzelnen Formen der IKZ (Tz. I) sowie die umsatzsteuerliche Behandlung von Delegation und Mandatierung (Tz. II).

I. Umsatzsteuerliche Fragestellungen hinsichtlich der einzelnen Formen der IKZ

Interkommunale Zusammenarbeit kann in verschiedenen Organisationsformen erfolgen, d.h. die Gemeinden können im Rahmen ihrer verfassungsrechtlich garantierten Organisationshoheit entscheiden, ob sie sich bei der gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben der Rechtsformen des Privatrechts oder des öffentlichen Rechts bedienen.

Sofern juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) im Rahmen der IKZ auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handeln, können diese Tätigkeiten nach § 2b UStG von der Besteuerung ausgenommen sein, wenn keine größere Wettbewerbsverzerrung gegenüber privaten Dritten besteht, § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG. Tätigkeiten, die auf privatrechtlicher Grundlage ausgeführt werden, fallen nicht unter den Anwendungsbereich des § 2b UStG und führen deshalb unter den weiteren Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG zu einer unternehmerischen Tätigkeit. Wird die Unternehmereigenschaft nach §§ 2, 2b UStG im Rahmen der IKZ bejaht, besteht unter den weiteren Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich auch eine Umsatzsteuerpflicht, es sei denn im Einzelfall findet eine Steuerbefreiungsvorschrift (z.B. § 4 Nr. 29 UStG) Anwendung.

Die öffentlich-rechtlichen Formen der IKZ sind in Hessen im Gesetz über die Kommunale Gemeinschaftsarbeit (KGG) geregelt.

Mögliche Formen öffentlich-rechtlicher Zusammenarbeit sind nach § 2 KGG

- kommunale Arbeitsgemeinschaften
- Zweckverbände
- öffentlich-rechtliche Vereinbarungen
- kommunale Anstalten.

1. Kommunale Arbeitsgemeinschaften

Die Zusammenarbeitsform der kommunalen Arbeitsgemeinschaften dient der Beratung und Abstimmung der Planung von Angelegenheiten, die ihre Mitglieder gemeinsam berühren. Kommunale Arbeitsgemeinschaften können von Gemeinden und Landkreisen (horizontal (= sämtliche Kooperationspartner einer politischen Ebene zugehörig; z.B. zwei Nachbargemeinden) und vertikal (= Kooperationspartner auf unterschiedlichen politischen Ebenen angesiedelt; z.B. Gemeinde und Landkreis) gebildet werden. Die kommunale Arbeitsgemeinschaft hat keine eigene Rechtspersönlichkeit; die Zuständigkeit der Beteiligten als Träger der Aufgaben und Befugnisse bleibt unberührt. Mangels Rechtspersönlichkeit kann eine kommunale Arbeitsgemeinschaft kein Arbeitgeber sein. Es erfolgt lediglich die Koordinierung des Einsatzes des Personals der beteiligten Gemeinden und Landkreise. Die Vereinbarung über die Bildung einer kommunalen Arbeitsgemeinschaft ist schriftlich abzuschließen. Eine kommunale Arbeitsgemeinschaft kann beispielsweise zur Abstimmung der Flächenentwicklung und Stadtplanung in der Region gebildet werden.

Die kommunale Arbeitsgemeinschaft kann mangels Rechtspersönlichkeit kein Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG sein und somit selbst keine umsatzsteuerbaren Leistungen erbringen oder erhalten. Im Einzelfall ist daher zu prüfen, ob umsatzsteuerbare Leistungen der Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft untereinander oder an Dritte erbracht werden. Eine hierbei begründete Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG kann beim Handeln auf öffentlich-rechtlicher Grundlage durch § 2b UStG eingeschränkt sein. Dies setzt voraus, dass keine größere Wettbewerbsverzerrung gegenüber privaten Dritten besteht, § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG. Hinsichtlich des gesetzlichen Wettbewerbsausschlusses siehe Ausführungen in Tz. 2 „Zweckverbände“.

2. Zweckverbände

Gemeinden, Landkreise und andere Körperschaften, Anstalten und Stiftungen können sich zu einem Zweckverband zusammenschließen. Der Zweckverband ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Er unterscheidet sich von anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts und von Anstalten des öffentlichen Rechts vor allem dadurch, dass er einen Zusammenschluss mehrerer Gemeinden und/oder Landkreise darstellt. Beim Zusammenschluss von Gemeinden und Landkreisen zu einem Zweckverband gehen das Recht und die Pflicht, die übertragenen Aufgaben zu erfüllen und die dazu notwendigen Befugnisse auszuüben grundsätzlich gemäß § 8 Abs. 1 S. 1 KGG auf den Zweckverband über; es erfolgt also grundsätzlich eine Delegation. Bei Bildung eines Gemeindeverwaltungsverbands als Unterform des Zweckverbands können die Mitgliedsgemeinden gemäß § 30 Abs. 3 KGG zwischen der Übertragung der Zuständigkeit (Delegation, § 30 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 KGG) oder der Übertragung der verwaltungsmäßigen Erledigung der Aufgaben (Mandatierung, § 30 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 KGG) wählen. Die Option der Bildung eines Gemeindeverwaltungsverbands steht Landkreisen nicht offen.

Bei Zweckverbänden können Leistungen des Zweckverbands an seine Mitglieder umsatzsteuerlich relevant sein. Indiz für einen steuerbaren Leistungsaustausch ist die Umlegung der Aufwendungen der

Vereinigung auf die Mitglieder und die Bemessung entsprechend dem vermuteten Eigennutzen der Mitglieder an den Leistungen (BFH vom 4. 7. 1985 V R 107/76, BFHE 145, 244, BStBl II 1986, 153, und BFH vom 18. 4. 1996 V R 123/93, BFHE 180, 204, BStBl II 1996, 387). Danach liegt unter Berücksichtigung des § 19 Abs. 1 Satz 2 HGG beim Zweckverband (= Grundsatz der Umlagenberechnung nach dem Verhältnis des Nutzens) regelmäßig ein steuerbarer Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor. Wird im Einzelfall nach § 19 Abs. 1 Satz 3 KGG ein anderer Maßstab gewählt, sind nicht steuerbare Gesellschafterbeiträge denkbar (Abschnitt 1.6 Abs. 3 UStAE). Hierbei kommt es auf die Ausgestaltung in dem konkreten Sachverhalt an.

Bei Vorliegen eines steuerbaren Leistungsaustauschs handelt der Zweckverband regelmäßig als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG. Umgekehrt können auch die Mitglieder mit Leistungen an den Zweckverband die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG begründen (z.B. Personalüberlassung gegen Kostenerstattung vgl. ofix: UStG/2b/9). Soweit der Zweckverband und/oder das jeweilige Mitglied im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig wird, ist zu prüfen, ob die Unternehmereigenschaft durch § 2b UStG eingeschränkt ist. Ein gesetzlicher Wettbewerbsausschluss nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG kommt in Betracht, soweit es sich um Leistungen handelt, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPÖR erbracht werden dürfen (vgl. z.B. Personalüberlassung an einen Gemeindeverwaltungsverband ofix: UStG/2b/1). In Fällen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG ist gemäß BMF-Schreiben vom 14.11.2019, BStBl I 2019, 1140, stets gesondert zu prüfen, ob eine größere Wettbewerbsverzerrung im Sinne des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG vorliegt.

3. Öffentlich-rechtliche Vereinbarungen

Gemeinden und Landkreise können im Wege horizontaler oder vertikaler Zusammenarbeit durch öffentlich-rechtliche Vereinbarung nach §§ 24 ff. KGG einzelne oder mehrere Aufgaben auf eine der beteiligten Gebietskörperschaften übertragen. Hierbei wird kein neuer Rechtsträger geschaffen. Im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung können die beteiligten Gemeinden und Landkreise zwischen Delegation (§ 24 Abs. 1 Nr. 1 KGG) und Mandatierung (§ 24 Abs. 1 Nr. 2 KGG) wählen.

Bei öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen können Leistungen zwischen der aufgabenübernehmenden Gemeinde bzw. Landkreis und der übertragenden Körperschaft unter den bereits oben aufgeführten Grundsätzen der Umsatzbesteuerung unterliegen. Da kein neuer Rechtsträger geschaffen wird, sind - anders als beim Zweckverband (vgl. Tz. 2) - keine nicht steuerbaren Gesellschafterbeiträge denkbar.

4. Kommunale Anstalten

Gemeinden und Landkreise können nach §§ 29a f. KGG zur gemeinsamen Aufgabenerfüllung Unternehmen und Einrichtungen in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts unter ihrer gemeinsamen Trägerschaft als gemeinsame kommunale Anstalt errichten oder bestehende Regie- und Eigenbetriebe im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in eine gemeinsame kommunale Anstalt umwandeln. Unterschied zum Zweckverband ist die Beschränkung gem. § 29a KGG auf „Unternehmen und Einrichtungen“.

Einer kommunalen Anstalt nach §§ 29a f. KGG können die beteiligten Gemeinden einzelne oder alle mit einem bestimmten Zweck zusammenhängenden Aufgaben ganz oder teilweise übertragen, § 29b Abs. 1 S. 1 KGG i. V. m. § 126a Abs. 3 S. 1 Hessische Gemeindeordnung (HGO). Besondere Regelungen zur Delegation und Mandatierung finden sich im Recht der kommunalen Anstalt nicht. Die beteiligten Gemeinden und Landkreise sind im Rahmen der Satzungsgebung nach § 29b Abs. 2 i. V. m. § 126a Abs. 2 HGO jedoch frei, die Art der Aufgabenübertragung zu wählen. Die kommunale Anstalt kann Arbeitgeber für Personal sein. Ihr kann durch Satzung die Dienstherrnenfähigkeit nach § 126a Abs. 8 HGO verliehen

werden, so dass sie Beamte ernennen, versetzen, abordnen, befördern und entlassen kann, sofern sie hoheitliche Aufgaben wahrnimmt.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Leistungen zwischen der kommunalen Anstalt und den beteiligten Gemeinden oder Landkreise gelten die umsatzsteuerrechtlichen Ausführungen unter Tz. 2 „Zweckverbände“ entsprechend.

II. Umsatzsteuerliche Fragestellungen hinsichtlich Delegation und Mandatierung

1. Delegation

Bei der Delegation gehen alle mit der jeweiligen öffentlichen Aufgabe verbundenen Rechte und Pflichten auf den neuen Träger (kommunale Anstalt, Zweckverband, andere Kommune, Landkreis) über, der die Aufgabe fortan im eigenen Namen erledigt; soweit die Aufgabenübertragung reicht, wird der bisherige Aufgabenträger von der Verpflichtung zur Aufgabenerfüllung frei.

Kann die übernehmende Körperschaft die Wahrnehmung der Aufgabe (einschließlich ihrer Verwaltungskosten) nicht aus mit der Aufgabe zusammenhängenden Einnahmen finanzieren, gewährt die abgebende Kommune regelmäßig einen finanziellen Ausgleich, z.B. in Form von Umlagen, Kostenerstattungen, Einlagen u.ä.. Dies erfolgt für den Zweckverband über die sogenannte Verbandsumlage nach § 19 KGG. Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung dieser Ausgleichszahlungen ist zu unterscheiden, gegenüber wem die übernehmende Körperschaft tätig wird.

a) Tätigkeit gegenüber der anderen Körperschaft

Ist die Körperschaft hinsichtlich ihrer Tätigkeit, die sie im Wege der Delegation übernommen hat, gegenüber der abgebenden Körperschaft berechtigt und verpflichtet, erbringt sie regelmäßig eine Leistung an diese Körperschaft. Die Ausgleichszahlungen stellen insoweit das Entgelt dar.

Beispiel:

Umlagen, die ein Wasserversorgungszweckverband satzungsgemäß zur Finanzierung der gemeinsamen Anlagen, der betriebsnotwendigen Vorratshaltung und der Darlehenstilgung entsprechend der Wasserabnahme durch die Mitgliedsgemeinden erhebt, sind Entgelt für die Lieferungen von Trinkwasser, die der Zweckverband an seine Mitgliedsgemeinden erbringt (BFH-Urteil vom 04.07.1985 V R 35/78, BStBl II 1985, 599).

Im Falle der Nachhaltigkeit erfüllt die übernehmende Körperschaft alle Merkmale des allgemeinen Unternehmerbegriffs i. S. des § 2 Abs. 1 UStG und ist nur unter den Voraussetzungen des § 2b UStG von der Unternehmereigenschaft ausgenommen.

b) Tätigkeit gegenüber dem Bürger

Ist die übernehmende Körperschaft hinsichtlich der übernommenen Tätigkeit ausschließlich gegenüber dem Bürger berechtigt und verpflichtet, erbringt sie keine Leistung an die abgebende Körperschaft. Denn alle Aktivitäten der übernehmenden Körperschaft dienen wegen des Übergangs der Aufgabenträgerschaft der Erfüllung eigener Aufgaben und stellen deshalb keine Tätigkeit gegenüber der anderen Körperschaft dar.

Die übernehmende Körperschaft erbringt in diesen Fällen umsatzsteuerliche Leistungen - wenn überhaupt - nur gegenüber dem Bürger. Die von der abgebenden Körperschaft gewährten Ausgleichszahlungen sind, sofern im Einzelfall kein Entgelt von dritter Seite anzunehmen ist, nicht umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Beispiel:

Beliefert ein kommunaler Wasserversorgungszweckverband die Nutzer in seinem Verbandsgebiet unmittelbar mit Trinkwasser gegen Gebühr und erhebt er von seinen Mitgliedergemeinden Umlagen zur Deckung des Fehlbetrags der Vorjahre, die sich nach dem Wasserverbrauch der in der jeweiligen Gemeinde angesiedelten Nutzer bemessen, so liegt in den Umlagen ein Entgelt von dritter Seite für die Trinkwasserlieferungen des Zweckverbandes an die Nutzer (Urteil des FG Sachsen vom 10.10.2002 2 K 315/01, EFG 2003 S. 1347).

Anders ist es nur, wenn die beteiligten Körperschaften die Übernahme der Aufgabe und die Ausgleichszahlungen in einem gegenseitigen Vertrag vereinbaren, weil bei derartigen Verträgen grundsätzlich von einem Leistungsaustausch auszugehen ist (Abschn. 1.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE). Der gegenseitige Vertrag überlagert dann die Wirkungen der Delegation und die übernehmende Körperschaft ist nur unter den Voraussetzungen des § 2b UStG von der Unternehmereigenschaft ausgenommen.

2. Mandatierung

Bei der mandatierenden Zusammenarbeit wird eine andere Körperschaft (kommunale Anstalt, Gemeindeverwaltungsverband, Landkreis oder andere Gemeinde etc.) mit der Durchführung einer öffentlichen Aufgabe beauftragt (vgl. §§ 24 Abs. 1 Nr. 2, 30 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 KGG). Im Gegensatz zur Delegation findet kein Zuständigkeitswechsel statt; sämtliche Rechte und Pflichten in Bezug auf die Aufgabe bleiben vielmehr weiterhin beim bisherigen Aufgabenträger. Der Mandatar erfüllt somit nicht eigene Aufgaben, sondern diejenigen eines anderen Verwaltungsträgers. Zur Finanzierung der übernommenen Tätigkeiten erhält der Mandatar von der auftraggebenden Körperschaft regelmäßig Umlagen, Kostenerstattungen und andere Zahlungen, die sich nach der voraussichtlichen oder tatsächlichen Inanspruchnahme bemessen. Umsatzsteuerlich liegt deshalb grundsätzlich ein Leistungsaustauschverhältnis im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zwischen dem Mandatar und der auftraggebenden Körperschaft vor. Im Falle der Nachhaltigkeit erfüllt der Mandatar alle Voraussetzungen des allgemeinen Unternehmerbegriffs in § 2 Abs. 1 UStG und ist nur unter den Voraussetzungen des § 2b UStG von der Unternehmereigenschaft ausgenommen.

3. Bedeutung im Rahmen des § 2b UStG

Für die Frage der Unternehmereigenschaft nach §§ 2, 2b UStG ist maßgebend, wer als Rechtsträger Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG bewirkt. Ob diese Leistungen infolge einer Delegation oder Mandatierung erbracht werden, spielt für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft nach §§ 2, 2b UStG keine Rolle. BMF hat dies mit Schreiben vom 16.12.2016, BStBl I 2016, 1451, in Tz. 49 für das Regelbeispiel eines Wettbewerbsausschlusses nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG in Bezug auf die Voraussetzung in Buchstabe b) „Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe“ klargestellt.

Arbeitsgebiete

VTB K

