



Gutachten zur umsatzsteuerlichen Beurteilung der Auswirkungen der Gestaltung des Leistungsaustausches im Rahmen interkommunaler Zusammenarbeit

**Servicestelle Interkommunale Zusammenarbeit beim Sächsischen
Städte- und Gemeindetag e. V., Dresden**

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

3. Februar 2025

Dieser Bericht beinhaltet: 99 Seiten

Inhaltsverzeichnis

1	Auftrag und Auftragsdurchführung	1
2	Vorab-Zusammenfassung	2
3	Grundlagen der Umsatzbesteuerung	5
3.1	Besteuerungssubjekt	5
3.1.1	Altregelung nach § 2 Abs. 3 UStG (a. F.)	6
3.1.2	Neuregelung nach § 2b UStG	7
3.2	Besteuerungsobjekt	12
3.2.1	Allgemeine Tatbestandsmerkmale der Steuerbarkeit	12
3.2.2	Einheitlichkeit der Leistung	13
3.2.3	Leistungsaustausch – Vertiefung zum Aufwandspool	14
3.2.4	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG im Rahmen der Kostenteilungsgemeinschaft	18
3.3	Vorsteuerabzug	20
3.4	Umsatzsteuerliche Erklärungs- und Rechnungslegungspflichten	20
3.5	Kleinunternehmerregelung	22
4	Umsatzsteuerliche Beurteilung der Fälle interkommunaler Zusammenarbeit	23
4.1	Hoheitliche Tätigkeiten	23
4.1.1	Ausführung im Rahmen einer Aufgabendelegierung	23
4.1.2	Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung	26
4.1.3	Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung mit Zur-Verfügung-Stellung von Personal	28
4.1.4	Ausgestaltung als Gemeinsame Dienststelle	30
4.1.5	Ausgestaltung als Zweckverband	32
4.2	Nicht-hoheitliche Tätigkeiten	36
4.2.1	Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung	36
4.2.2	Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung mit Zur-Verfügung-Stellung von Personal	38
4.2.3	Ausgestaltung als Gemeinsame Dienststelle	41
4.2.4	Ausgestaltung als Zweckverband	48
4.3	Unterstützungsleistungen	54
4.3.1	Ausführung im Rahmen einer Aufgabendelegierung	54
4.3.2	Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung	57
4.3.3	Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung mit Zur-Verfügung-Stellung von Personal	59
4.3.4	Ausgestaltung als Gemeinsame Dienststelle	61
4.3.5	Ausgestaltung als Zweckverband	66
4.4	Hoheitliche Tätigkeiten mit dazugehörigen nicht-hoheitlichen (Unterstützungs-) Aufgaben	69
4.4.1	Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung	69

4.4.2	Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung mit Zur-Verfügung-Stellung von Personal	72
4.4.3	Ausgestaltung als Gemeinsame Dienststelle	74
4.5	Mischformen	80
4.5.1	Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung	80
4.5.2	Ausgestaltung als Gemeinsame Dienststelle	83
5	Abkürzungsverzeichnis	90
6	Literaturverzeichnis	91
7	Disclaimer	93
8	Anhänge	94
9	Kontakt	99

1 Auftrag und Auftragsdurchführung

Dieses Gutachten wird von KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („KPMG“) für den Sächsischen Städte- und Gemeindetag e. V. (Auftraggeber) erstellt.

Grundlage zur Fertigung des Gutachtens ist die am 23.09.2024 vom Auftraggeber unterschriebene Annahmeerklärung des Angebots über die Erbringung steuerlicher Beratungsleistungen vom 16.09.2024.

Im Rahmen des Gutachtens wird die umsatzsteuerliche Würdigung mehrerer Fallkonstellationen durchgeführt. Die einzelnen Fälle ergeben sich aus der vom Auftraggeber zur Verfügung gestellten Kombinationsmatrix.

Fokus des Gutachtens ist die praxisbezogene umsatzsteuerliche Behandlung anhand von § 2b UStG ungeachtet dessen, dass zahlreiche Gemeinden noch die Altregelung von § 2 Abs. 3 UStG (a. F.) anwenden.

Die Auswirkungen auf Steuern von Einkommen und Ertrag und alle weiteren Steuerarten werden durch das Gutachten ausdrücklich nicht berücksichtigt. Inwiefern die einzelnen Gemeinden durch ihre Betätigung ggf. einen BgA begründen, muss gesondert geprüft werden.

Das Gutachten würdigt ausschließlich die aufgeführten Fälle. Bei abweichenden Fällen ergibt sich auch eine abweichende Würdigung.

Ziel des Gutachtens ist die Darstellung sowohl praktikabler als auch, unter Berücksichtigung fehlender Rechtsprechung und meist unklarer bzw. uneinheitlicher Verwaltungsauffassung, entsprechend rechtssicherer Lösungen.

Das Gutachten wurde auf der Grundlage der derzeitigen Bestimmungen des deutschen Rechts, der aktuellen Rechtsprechung sowie den Verwaltungsbestimmungen erstellt (Rechtsstand: 06.12.2024). KPMG ist nicht verpflichtet, den Inhalt dieser Stellungnahme zu aktualisieren, sofern sich Recht oder Praxis ändern und wird solche Aktualisierungen nur auf ausdrücklichen Wunsch vornehmen.

Hinsichtlich der geltenden Nutzungsrechte und der Weitergabe an Dritte wird auf den 4. Gliederungspunkt des Auftrags über die Erbringung steuerlicher Beratungsleistungen vom 16.09.2024/ 23.09.2024 verwiesen.

Dresden, den 03.02.2025

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Kai-Uwe Jäckel
Steuerberater



ppa. Dr. Karoline Schwarz
Steuerberaterin

2 Vorab-Zusammenfassung

Die Betrachtung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft der Gemeinden in den verschiedenen Fallgestaltungen stellt sich an mehreren Stellen als herausfordernd dar. Bei einigen Fällen konnte eine umsatzsteuerliche Würdigung herausgearbeitet werden, welche mit recht hoher Wahrscheinlichkeit auch die Finanzverwaltung teilt. Gleichwohl bestehen bei einigen Themenkomplexen Rechtsunsicherheiten und eine (verbindliche) Abstimmung mit der Finanzverwaltung bietet sich an.

Im Folgenden geben wir Ihnen eine kurze Zusammenstellung der Ergebnisse der umsatzsteuerlichen Beurteilung des Gliederungspunktes 4 in Abhängigkeit von der Ausgestaltung der interkommunalen Zusammenarbeit nach dem SächsKomZG in den jeweiligen Zweckvereinbarungen. Bei diesen Formen der Zusammenarbeit liegt stets aufgrund der öffentlich-rechtlichen Ausgestaltung eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor und der Anwendungsbereich von § 2b UStG ist grundlegend eröffnet.

- Eine Form der interkommunalen Zusammenarbeit, bei welcher die grundsätzliche Umsatzsteuerpflicht pauschal ausgeschlossen werden kann, besteht unseres Erachtens nicht.
- Sofern eine Übertragung von einer Pflicht mit den zugehörigen Aufgaben in der Form der **delegierenden Zweckvereinbarung** auf eine andere jPöR erfolgt, kann nach unserem Dafürhalten regelmäßig nicht von einem Leistungsaustausch ausgegangen werden und etwaige Kostenerstattungen stellen lediglich nicht steuerbare Mittelweiterleitungen an die neu zuständige jPöR dar. Bei einem fehlenden Leistungsaustausch wäre die Würdigung von § 2b UStG obsolet. Da die delegierende Zweckvereinbarung offensichtlich eine Vielzahl möglicher Fallgestaltungen umfasst, bietet es sich für Zwecke der Rechtssicherheit an, in den Dialog mit der sächsischen Landesfinanzverwaltung zu treten und eine Klarstellung durch eine Verfügung herbeizuführen. Ein praktisches Beispiel für die delegierende Zweckvereinbarung stellt die Bildung eines gemeinsamen Standesamtsbezirks mehrerer Gemeinden bei einer Gemeinde dar, sofern die übertragenden Gemeinden ihre Zuständigkeit bezüglich des Standesamtes abgeben.
- Bei der Ausgestaltung im Rahmen einer **mandatierenden Zweckvereinbarung** liegt ein Leistungsaustausch im Regelfall vor. Daher kommt dem Gegenstand der Leistung für die Würdigung von § 2b UStG eine große Bedeutung zu. Für Zwecke der Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer ist konkret zu beurteilen, welche Leistung genau vorliegt. Es macht einen beachtlichen Unterschied, ob eine Personalgestellung (mandatierende Zweckvereinbarung **mit Zur-Verfügung-Stellung von Personal**) oder eine Erledigung von bestimmten Aufgaben (mandatierende Zweckvereinbarung) zugrunde liegt.
- Die **Gemeinsame Dienststelle** stellt eine Form der mandatierenden Zweckvereinbarung dar. Daher hat bei dieser Form der Zusammenarbeit die Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen konkret bezogen auf die jeweilige Leistung, welche hinter der Mandatierung steht, zu erfolgen. Bei einer Gemeinsamen Dienststelle bietet sich regelmäßig eine Ausgestaltung als sogenannter *Aufwandspool* an. Dieser bietet die Chance zur Vermeidung bzw. zur deutlichen Reduzierung der Umsatzsteuerbelastung. Gleichwohl ist eine solche Ausgestaltung nur dann zu empfehlen, wenn die sächsische Finanzverwaltung die Übertragbarkeit der EuGH-Rechtsprechung auf die vorliegenden Konstellationen bestätigt. Insbesondere sollte geklärt werden, in welchen Fällen Ausgleichszahlungen zum Anfall von Umsatzsteuer führen. In Zweifelsfällen müsste unseres Erachtens immer die Beantragung einer verbindlichen Auskunft erfolgen, um das Risiko einer unerwarteten Umsatzsteuerlast zu vermeiden.

- Eine besondere Stellung bei der interkommunalen Zusammenarbeit nimmt der **Zweckverband** ein. Nur bei dieser Ausgestaltung erfolgt die Gründung eines neuen Rechtsträgers, dessen Unternehmereigenschaft zusätzlich umsatzsteuerlich zu beurteilen ist. In den Fällen, in welchen der Zweckverband eine Aufgabe delegierend übertragen bekommt, ergeben sich grundsätzlich die gleichen Überlegungen wie bei der delegierenden Zweckvereinbarung. Bei einem Zweckverband bietet es sich ggf. an, den Sachverhalt im Sinne einer *Kostenteilungsgemeinschaft* auszugestalten mit der Folge der Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 29 UStG von Leistungen des Zweckverbands an seine Mitglieder. Durch das zugehörige BMF-Schreiben sind bereits viele Anwendungsfragen geklärt, dennoch sehen wir an einigen Stellen offene Punkte, die einer Abstimmung mit der Finanzverwaltung bedürfen.
- Falls eine **Zur-Verfügung-Stellung von Personal** vorliegt, muss ein Vergleich erfolgen, ob private Dritte auf dem Markt gleichartiges Personal zur Verfügung stellen könnten. Beispielsweise ist gesetzlich bestimmt, dass nur ein Beamter oder Angestellter einer Gemeinde zum Gemeindevollzugsdienst bestellt werden darf. Demnach sind Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung der personalstellenden Gemeinde als Nichtunternehmer per se ausgeschlossen. Anders sieht es jedoch aus, wenn eine Gemeinde Personal zur Verfügung stellt, welches auch auf dem freien Markt beschaffbar wäre und die personalstellende Gemeinde somit wie ein nicht-öffentlicher Unternehmer auftritt.
- In dem Falle, dass eine Erledigung von Aufgaben für eine andere Gemeinde stattfindet, muss beurteilt werden, inwiefern **private Dritte** die Aufgaben gleichermaßen erledigen könnten. Übt zum Beispiel eine Gemeinde für eine andere Gemeinde Aufgaben des Einwohnermeldewesens und damit Tätigkeiten aus, welche aufgrund gesetzlicher Bestimmungen Behörden vorbehalten sind, kann das Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung der ausführenden Gemeinde als Nichtunternehmer ausgeschlossen werden. Bei der Ausführung von Aufgaben, welche gleichermaßen von nicht öffentlichen Unternehmen erbracht werden können, beispielsweise Aufgaben im Zusammenhang mit dem Vergabeverfahren, kann nur aufgrund der Art der Tätigkeit regelmäßig keine Behandlung als Nichtunternehmer nach § 2b Abs. 1 UStG erfolgen. Daher ist in solchen Fällen besonderes Augenmerk auf die korrekte Erfüllung der ggf. bestehenden umsatzsteuerlichen Pflichten zu legen.
- Gewöhnlicherweise liegt ein Bündel an übertragenen Aufgaben vor bzw. die gestellten Fachkräfte erledigen eine Vielzahl unterschiedlicher Aufgaben. Dabei stellt sich in vielen Fällen die Frage, ob für die Wettbewerbsprüfung auf jeden **einzelnen Vorgang oder auf das „Gesamtpaket“** der übertragenen bzw. ausgeführten Aufgaben abzustellen ist. Auch diesbezüglich erachten wir es als notwendig, eine Klärung mittels einer Verfügung der sächsischen Finanzverwaltung zu erreichen.
- Führt eine leistende jPöR steuerbare und steuerpflichtige Umsätze an eine andere jPöR aus, müssen beide jPöR den **Vorsteuerabzug** auf ihrer Ebene prüfen. Die ausführende jPöR hat zu prüfen, inwieweit vorsteuerbelastete Eingangsumsätze im Zusammenhang mit ihren steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen vorliegen und sich daraus eine abzugsfähige Vorsteuer ergibt. Die leistungsempfangende jPöR hat bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung mit Ausweis von Umsatzsteuer den Vorsteuerabzug aus ihrer Eingangsleistung zu prüfen. Die Entlastung durch den Vorsteuerabzug tritt bei dem Leistungsempfänger nur dann ein, wenn er die Eingangsumsätze zur Ausführung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze verwendet.
- Praktisch dürfte der Vorsteuerabzug mit Herausforderungen verbunden sein, da bspw. durch einen anteiligen Leistungsbezug für unternehmerische Zwecke der jPöR eine quotale Aufteilung vorzunehmen ist.

- Insbesondere durch die bisher wiederholt verlängerte Möglichkeit zur Anwendung der Altregelung § 2 Abs. 3 UStG (a. F.) steht leider nur eine recht geringe Menge an gefestigten Verwaltungsauffassungen sowie Literaturlösungen zur Verfügung und auch die relevante ergangene Rechtsprechung hält sich bezogen auf umsatzsteuerliche Fragestellungen in Bezug auf die interkommunale Zusammenarbeit sehr in Grenzen. Unter anderem daher kommt einer konkreten Abstimmung mit der Finanzverwaltung ein erhebliches Gewicht zu.

Um Rechtssicherheit bei der konkreten Ausgestaltung der interkommunalen Zusammenarbeit zu erreichen, empfehlen wir auch aufgrund der Charakteristik eines zukünftigen Dauersachverhalts die Beantragung einer **verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO**. Selbst bei gegebener Verfügungslage, welche den betreffenden Fall abbildet, kann die Einholung einer verbindlichen Auskunft sinnvoll sein, um Rechtssicherheit zu erlangen und etwaige Risiken einer unerwarteten Steuerbelastung, beispielsweise infolge einer Außenprüfung, zu vermeiden.

Festzuhalten ist, dass vielfältige Chancen bestehen, die interkommunale Zusammenarbeit in der Art auszugestalten, dass die aus der Zusammenarbeit resultierenden positiven Effekte nicht durch eine Belastung mit Umsatzsteuer überlagert werden. Gleichwohl erfordert die Umsetzung einer aus umsatzsteuerlicher Sicht optimalen Lösung regelmäßig eine konkrete, auf den Einzelfall bezogene Betrachtung.

3 Grundlagen der Umsatzbesteuerung

Bevor unter Punkt 4. auf die einzelnen Praxisfälle eingegangen wird, erfolgt im Teil 3. eine Darstellung der wesentlichen steuertheoretischen Grundlagen. In den folgenden Praxisfällen wird mitunter auf die unter diesem Gliederungspunkt aufgeführten Grundlagen sowie Annahmen abgestellt. Daher hat dieser Gliederungspunkt eine essenzielle Bedeutung für das Verständnis der in den Praxisfällen dargestellten Lösungen.

3.1 Besteuerungssubjekt

Sowohl nach alter als auch nach neuer Rechtslage erkennt das Umsatzsteuerrecht die Besonderheiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts als Besteuerungssubjekte an. Es differenziert dabei in Hinblick auf die Unternehmereigenschaft rechtsform- und nicht tätigkeitsabhängig in die Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts einerseits und in die Besteuerung übriger Rechtsformen andererseits.

JPÖR sind beispielsweise die Gebietskörperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts. Dabei ist den jPÖR gemeinsam, dass sie aufgrund des öffentlichen Rechts eine eigene Rechtspersönlichkeit innehaben.¹

Hiervon abzugrenzen sind die sogenannten Beliehenen, also juristische Personen des Privatrechts, welchen eine öffentlich-rechtliche Aufgabe übertragen wurde.² Diese fallen nur ausnahmsweise unter § 2b UStG, wenn die juristische Person als Einrichtung des öffentlichen Rechts anzusehen ist und Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt vornimmt.³

Von Relevanz ist außerdem, ob die jPÖR in ihrer Gesamtheit oder ob einzelne Einrichtungen der Trägerkörperschaft als Unternehmer zu betrachten sind. Diese Frage ist insbesondere von Bedeutung für die Bestimmung des Umfangs von nicht steuerbaren Innenumsätzen innerhalb eines einheitlichen Unternehmens, der Bemessung von maßgeblichen Gesamtumsätzen (bspw. bei der Kleinunternehmerregelung) sowie für verfahrensrechtliche Abgabe- und Erklärungspflichten. Es besteht lediglich ein einheitliches Unternehmen der jeweiligen jPÖR, welches alle unternehmerischen Aktivitäten umfasst und daher steuerbare Umsätze innerhalb einer jPÖR ausschließt.⁴

Der EuGH⁵ hat sich ebenfalls mit dieser Frage beschäftigt und herausgearbeitet, wann Einrichtungen der Gemeinde selbst und wann allein die Gemeinde Steuerpflichtiger sein kann. Als Differenzierungsmerkmal hat er dabei auf die Selbständigkeit abgestellt.⁶ Bei einem Unterordnungsverhältnis gegenüber der Gemeinde liegt keine Selbständigkeit vor. Für die Beurteilung der Selbständigkeit kommt es auf die allgemeinen Grundsätze an. Es ist daher zu prüfen, ob die Tätigkeit der Einrichtung im eigenen Namen sowie auf eigene Rechnung erfolgt und ob die Einrichtung auch das wirtschaftliche Risiko aus ihrer Tätigkeit zu tragen hat.⁷ Das Tragen des wirtschaftlichen Risikos liegt laut dem EuGH dann vor, wenn die Einrichtung eigene Einnahmen erzielt und die zugehörigen Aufwendungen selbst zu tragen hat.

¹ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 3.

² Vgl. BGH, Urteil vom 01.10.2009, VII ZR 183/08, BFH/NV 2010, 14, Rz. 21 f.

³ BMF, Schreiben vom 18.09.2019, III C 2 - S 7107/19/10006, BStBl. I 2018, 921, mit weiteren Ausführungen.

⁴ Vgl. auch BMF, Schreiben vom 22.05.2023, III C 2 - S 7107/19/10002, BStBl. I 2023, 803, Rz. 3.

⁵ EuGH, Urteil vom 29.09.2015, C-276/14.

⁶ EuGH, Urteil vom 29.09.2015, C-276/14, Rz. 32.

⁷ A 2.2. S. 1 UStAE.

Gehen die Einnahmen jedoch direkt an den Haushalt der (übergeordneten) Körperschaft und fließen die Aufwendungen unmittelbar zulasten dieses Haushalts, trägt die Einrichtung kein wirtschaftliches Risiko.⁸ Schließen beispielsweise die Eltern für die Betreuung ihrer Kinder in der kommunalen Kindertagesstätte einen Vertrag direkt mit der Kommune ab und handelt es sich bei dem Empfänger der Beiträge auch um die Kommune und nicht um die Kindertagesstätte, liegt keine Selbständigkeit der Kindertagesstätte gegenüber der Gemeinde vor. Daher wäre in diesem Beispiel allein die Gemeinde umsatzsteuerlicher Unternehmer.

Da diese differenzierte Betrachtung noch keinen Niederschlag in den deutschen Verwaltungsvorschriften gefunden hat, ist sich aus Gründen der Rechtssicherheit an der bisherigen Auffassung der Einheitsbetrachtung zu orientieren.

Die Regelung zur dezentralen Begründung von Rechten und Pflichten für Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften von Bund und Ländern nach § 18 Abs. 4f S. 1 ff. UStG, welche ab dem Übergang zur Besteuerung nach § 2b UStG anzuwenden ist, spielt für Städte und Gemeinden keine Rolle. Aus diesem Grund unterbleibt an dieser Stelle eine umfangreiche Auseinandersetzung mit dieser Thematik.

3.1.1 Altregelung nach § 2 Abs. 3 UStG (a. F.)

Der alten Rechtslage nach sind Leistungen der jPöR nur im Rahmen ihrer BgA, land- und forstwirtschaftlichen Betriebe und den in § 2 Abs. 3 S. 2 UStG (a. F.) aufgeführten gewerblichen und beruflichen Tätigkeiten umsatzsteuerbar. Somit bestand und besteht zeitlich begrenzt weiterhin aufgrund der Übergangsregelung (siehe unter 3.1.2) eine zumindest partielle Koppelung der Umsatzbesteuerung an das ertragsteuerliche Konstrukt des BgA.⁹

Ein BgA ist nach § 4 Abs. 1 KStG eine Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen nachgeht, und die sich aus der Gesamtbetätigung der jPöR wirtschaftlich heraushebt.

An den Begriff der Einrichtung sind nach der Verwaltungsauffassung nur geringe Anforderungen zu stellen, eine Miterledigung im Rahmen des allgemeinen Betriebs ist ohne Belang.¹⁰ Eine wirtschaftliche Tätigkeit liegt vor, wenn die jPöR mit privaten Anbietern im Wettbewerb steht. Demzufolge sind hoheitliche Bereiche per se nicht als BgA zu konstatieren. Von wirtschaftlichem Gewicht spricht man bei einer wirtschaftlichen Tätigkeit laut Verwaltungsauffassung ab einem nachhaltigen, nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG bestimmten¹¹ Umsatz von über 45.000 EUR ab dem Veranlagungszeitraum 2022.¹²

Im Rahmen der Altregelung nach § 2 Abs. 3 UStG (a. F.) besteht bei Beistandsleistungen eine umsatzsteuerliche Nichtsteuerbarkeit. Beistandsleistungen sind hierbei Leistungen zwischen verschiedenen jPöR, welche jedoch durch die leistungserbringende jPöR nicht unternehmerisch erfolgen, also eine Erbringung von anderen als jPöR nicht möglich ist.¹³ Dies bedeutet, dass nur die Erbringung von hoheitlichen Aufgaben als Beistandsleistung gelten kann.

⁸ EuGH, Urteil vom 29.09.2015, C-276/14, Rz. 33-39.

⁹ Dies entspricht weitestgehend dem Gesetzeswortlaut und der Verwaltungsauffassung; eine andere Auffassung vertritt die ständige BFH-Rechtsprechung, welche u. a. weiter differenziert in das Handeln auf privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Grundlage und damit die Umsatzbesteuerung unter 2 Abs. 3 UStG (a. F.) von weiteren Gegebenheiten, als dem Vorliegen eines BgA abhängig macht (vgl. BFH, Urteil vom 03.08.2017, V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl. II 2021, 109, Rz. 23 m. w. N.).

¹⁰ R 4.1 Abs. 2 S. 1 KStR 2022.

¹¹ Vgl. Bürstinghaus in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 KStG, Rz. 27 m. w. N.

¹² R 4.1 Abs. 5 S. 1 KStR 2022.

¹³ Vgl. BFH, Urteil vom 10.11.2011, V R 41/10, BFHE 235, 554, BStBl. II 2017, 869, Rz. 14 f.

Unter die hoheitlichen Tätigkeiten sind hierbei aber auch Hilfsgeschäfte, ohne eigenen hoheitlichen Charakter zu subsumieren, welche einer hoheitlichen Tätigkeit zuzuordnen sind. Entscheidend ist hierbei, dass das Hilfsgeschäft bei der leistungsempfangenden jPöR dem Hoheitsbereich zugeordnet werden kann. Die rechtliche Gestaltung der Leistungserbringung ist für die Beurteilung von Beistandsleistungen nicht entscheidend.

Der sich bei den Beistandsleistungen widerspiegelnde Wettbewerbsgedanke findet sich bei § 2b UStG deutlich ausgeprägter wieder (vgl. 3.1.2).

3.1.2 Neuregelung nach § 2b UStG

3.1.2.1 Zeitliche Anwendung

Die Unternehmereigenschaft jPöR ist mit dem durch das Steueränderungsgesetz 2015 eingeführten § 2b UStG vollkommen neu geregelt worden.

Formell ist § 2b UStG am 01.01.2016 in Kraft getreten und für Umsätze der jPöR seit dem 01.01.2017 anzuwenden. Überdies gab es die Möglichkeit, per Antrag, die alte Fassung des § 2 Abs. 3 UStG weiterhin bis zum 31.12.2020 anzuwenden.¹⁴ In § 27 Abs. 22a UStG ist eine weitere Verlängerung des Wahlrechts zur Anwendung der Altregelung nach § 2 Abs. 3 UStG (a. F.) für Umsätze vor dem 01.01.2025 geregelt. Zudem haben Bundestag (am 18.10.2024) und Bundesrat (am 22.11.2024) dem Jahressteuergesetzes 2024 mit einer weiteren Verlängerung der Option zur fortlaufenden Anwendung der Altregelung bis zum 31.12.2026 zugestimmt.

Aufgrund dessen, dass bereits viele jPöR die Neuregelung des § 2b UStG anwenden und auch unzählige jPöR sich noch in der Altregelung gemäß § 2 Abs. 3 UStG (a. F.) befinden, schließt sich hierdurch eine weitere Phase der heterogenen Umsatzbesteuerung von jPöR an. Da jedoch nicht von einer endlosen Schleife bei der zeitlichen Verlängerung von Übergangsregelungen mit der Anwendung von § 2 Abs. 3 UStG (a. F.) auszugehen ist, beziehen wir uns im Folgenden ausschließlich auf die umsatzsteuerliche Würdigung auf Basis von § 2b UStG.

3.1.2.2 Regelungsgehalt von § 2b UStG

Inhaltlich regelt der § 2b UStG eine Umkehr des Verhältnisses zwischen Regel und Ausnahme der Unternehmereigenschaft. Die Umsätze sind bei (zeitlicher) Geltung von § 2b UStG für die betreffende jPöR unter Loslösung von der Altregelung § 2 Abs. 3 UStG (a. F.) grundsätzlich nach den allgemeinen Kriterien der §§ 1 bis 2 UStG steuerbar.

Lediglich bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale von § 2b Abs. 1 UStG sind bestimmte Tätigkeiten von der Besteuerung auszunehmen. Die Anwendung von § 2b Abs. 1 UStG führt damit zu einer Nichtsteuerbarkeit der betreffenden Umsätze. Die Behandlung als Nichtunternehmer nach § 2b Abs. 1 UStG erfordert, dass

- die jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt handelt und
- eine Nichtbesteuerung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

¹⁴ § 27 Abs. 22 UStG.

Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt

Ein Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt setzt voraus, dass die jPöR im Zusammenhang mit einer eigens für sie geltenden „öffentlich-rechtlichen Sonderregelung“ nicht unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer tätig ist.¹⁵

Dabei ist eine öffentlich-rechtliche Handlungsform, beispielweise ein Verwaltungsakt oder ein öffentlich-rechtlicher Vertrag, erforderlich.¹⁶ Die Vertragsparteien (Beteiligung mindestens einer jPöR notwendig) stehen sich auch bei einem öffentlich-rechtlichen Vertrag gleichgeordnet gegenüber, und es besteht kein Rangverhältnis. Eine Unterscheidung zum privatrechtlichen Vertrag ist anhand des Vertragsgegenstandes möglich. Sofern es sich um einen öffentlich-rechtlichen Vertragsgegenstand handelt, liegt ein öffentlich-rechtlicher Vertrag vor.¹⁷

Gemäß dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns kann grundsätzlich von der rechtlichen Zulässigkeit der gewählten Handlungsform ausgegangen werden; die Finanzbehörde wird diesbezüglich regelmäßig keine Prüfung vornehmen.¹⁸

Sofern die jPöR auf privatrechtlicher Grundlage handelt, liegt keine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor und die Ausnahmvorschrift des § 2b UStG greift nicht.¹⁹ Die Unternehmereigenschaft von jPöR ist beim Handeln auf privatrechtlicher Grundlage ausschließlich nach § 2 Abs. 1 UStG zu beurteilen.

Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Fälle im Rahmen dieses Gutachtens liegt stets eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor, da durchweg eine Zweckvereinbarung²⁰ bzw. eine Zweckverbandssatzung²¹ zugrunde liegen soll. Das Schließen einer Zweckvereinbarung ist nur jPöR vorbehalten und nicht mit oder zwischen privaten Wirtschaftsteilnehmern möglich. Allein die Handlungsform der erbrachten entgeltlichen Leistungen entscheidet über die Anwendung von § 2b Abs. 1 UStG.²² Aus diesem Grund schließt sich in allen Fällen dieses Gutachtens die Prüfung des Vorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer als nächster Schritt an.

Prüfung des Vorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen

Nur sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer hinsichtlich der jeweiligen Tätigkeit nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt, hat die Behandlung als Nichtunternehmer nach § 2b Abs. 1 UStG zu erfolgen.²³

¹⁵ Vgl. Iser in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 2b UStG, Rz. 46 m. w. N.

¹⁶ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 6 ff.

¹⁷ Vgl. Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, Beschluss vom 10.04.1986, GmS-OGB 1/85, BVerwGE 74, 368, Rz. 11 sowie BFH, Urteil vom 10.02.2016, XI R 26/13, BFHE 252, 538, BStBl. II 2017, 857, Rz. 43.

¹⁸ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 17.

¹⁹ Vgl. analog zur Altregelung BFH, Urteil vom 03.03.2011, V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl. II 2012, 74, Rz. 21.

²⁰ Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33, unter I. – Übertragung im Rahmen einer Zweckvereinbarung ist stets eine Übertragung im Rahmen der öffentlichen Gewalt.

²¹ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 8.

²² BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 16.

²³ § 2b Abs. 1 S. 2 UStG.

Es ist nicht von (größeren) Wettbewerbsverzerrungen auszugehen, wenn

- die aus gleichartigen Tätigkeiten von der jPöR voraussichtlich erzielten Umsätze 17.500 EUR im Jahr nicht überschreiten (§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG) oder
- die Umsätze bei den privaten Unternehmern ohne Recht auf Verzicht steuerfrei sind bzw. wären (§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG) oder
- die Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird und die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen (§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG) oder
- von privaten Unternehmern insbesondere aufgrund gesetzlicher Bestimmungen keine gleichartigen Leistungen auf dem Markt angeboten werden dürfen.²⁴

Zu § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG ist anzumerken, dass es sich nach Verwaltungsauffassung um eine unwiderlegbare Unterstellung handelt, dass eine Nichtbesteuerung von gleichartigen Tätigkeiten bis zu einem (voraussichtlichen) Jahresumsatz von 17.500 EUR nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.²⁵ Der Betrag von 17.500 EUR versteht sich als Brutto-Wert.²⁶ Der Auslegung des Begriffs der Gleichartigkeit kommt besondere Bedeutung zu, da dies nicht in wenigen Fällen steuerliche Auswirkung entfalten wird. Allgemein ausgedrückt sind alle gleichartigen Tätigkeiten zusammenzufassen. Laut Verwaltungsauffassung sind Tätigkeiten gleichartig, sofern diese aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen.²⁷ Demnach ist unseres Erachtens zu unterscheiden, ob die Leistungen üblicherweise kombiniert oder alternativ bezogen werden. Nur bei Leistungen welche alternativ bezogen werden, erfolgt eine Zusammenfassung aufgrund der Gleichartigkeit.²⁸ Da in der Literatur auch wiederholt abweichende Auffassungen nachvollziehbar vertreten werden, wird empfohlen, bei Zweifelsfragen der Gleichartigkeit eine Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt vorzunehmen.²⁹

Zu beachten ist, dass eine Prognosebetrachtung zu Beginn des Kalenderjahres vorzunehmen ist und lediglich auf die zu erzielenden Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten der **gesamten jPöR** abzustellen ist.³⁰

Ausschluss größerer Wettbewerbsverzerrungen nach § 2b Abs. 3 UStG

Mit § 2b Abs. 3 UStG hat der Gesetzgeber eine gewisse Privilegierung der interkommunalen Zusammenarbeit im Gesetz verankert.

Durch diese Vorschrift werden größere Wettbewerbsverzerrungen in Fällen von § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG unwiderleglich ausgeschlossen. Anwendungsbereich dieser Regelung sind einzelne Umsätze zwischen jPöR.

²⁴ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 23.

²⁵ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 33.

²⁶ Vgl. Baldauf, ZKF 2024, 25-31 unter 11.

²⁷ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 36.

²⁸ Vgl. Baldauf, ZKF 2024, 25-31 unter 11.

²⁹ Eine andere Auffassung sieht wirtschaftlich eng zusammenhängende Tätigkeiten als gleichartig an (vgl. Baldauf, ZKF 2024, 25-31 unter 11.).

³⁰ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 34, 36.

§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG beinhaltet die Vorbehaltsaufgaben und ordnet diese als wettbewerbsfern ein. Ein Wettbewerb ist dabei ausgeschlossen, da hierunter fallende Tätigkeiten aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nicht auf dem freien Markt angeboten werden dürfen. Die Leistung der einen jPöR an die andere jPöR muss hierbei bereits eine Vorbehaltsaufgabe sein. Typische Beispiele der Vorbehaltsaufgaben sind das Standesamt oder das Ordnungsamt.

Von zentraler Bedeutung sind die gesetzlichen Bestimmungen, welche die Vornahme der Tätigkeiten auf Rechtsträger des öffentlichen Rechts beschränken. Unter gesetzliche Bestimmungen fallen hierbei alle Gesetze und Rechtsverordnungen mit Geltung auf Bundesebene oder in dem jeweiligen Bundesland.³¹

Da durch die gesetzlichen Vorgaben eine aktuelle und potenzielle Marktrelevanz auszuschließen ist, ergibt sich bereits aus dem allgemeinen Schema, dass die jPöR insoweit nicht unternehmerisch tätig wird. § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG ist demnach keine konstitutive Wirkung zuzusprechen.

Zu beachten ist, dass ein genaues Identifizieren der zu beurteilenden Leistung erforderlich ist. Denn es besteht ein Unterschied darin, ob eine Gemeinde für eine andere Gemeinde eine Vorbehaltsaufgabe ausübt oder ob sie lediglich Personal an die andere Gemeinde für die Ausübung einer Vorbehaltsaufgabe überlässt. Hierbei ist anhand des geltenden Rechts zu bestimmen, welche Tätigkeiten lediglich von jPöR erbracht werden können und welche theoretisch auch durch private Dritte angeboten werden dürften.

Ebenfalls werden Wettbewerbsverzerrungen gemäß § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG ausgeschlossen, wenn die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. In einem Regelbeispiel mit vier Voraussetzungen, welche kumulativ vorliegen müssen, führt der Gesetzgeber aus, wann genau dies einschlägig ist:

- a. Leistungen, welche auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen
- b. Leistungen, welche dem Erhalt der öffentlich-rechtlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen
- c. Leistungen gegen eine ausschließliche Kostenerstattung
- d. Leistungen, welche der Leistende im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt

Laut der restriktiven Ansicht der Finanzverwaltung ist jedoch auch beim kumulativen Vorliegen der zuvor genannten Voraussetzungen, zusätzlich eine mögliche schädliche Wettbewerbsverzerrung bei einer Behandlung als Nichtunternehmer zu prüfen, um § 2b UStG unionsrechtskonform anzuwenden.³² Daher lassen wir die Regelung von § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG im Folgenden des Gutachtens auch außen vor und nutzen diese Vorschrift nicht zur Prüfung etwaiger Wettbewerbsverzerrungen.

Prüfung des Vorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen nach dem allgemeinen Schema

Sofern keine gesetzlichen Regelbeispiele für das Fehlen größerer Wettbewerbsverzerrungen einschlägig sind, ist das Kernelement von § 2b UStG die Prüfung, inwiefern Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer vorliegen. Im Folgenden wird die Prüfung zum Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen nach dem allgemeinen Schema von § 2b Abs. 1 S. 2 UStG dargestellt. Zur vereinfachten Abbildung wird auf das zugehörige Schema im Anhang 2 verwiesen.

³¹ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 42.

³² BMF, Schreiben vom 14.11.2019, III C 2 -S 7107/19/10005, BStBl. I 2019, 1140.

Um zu einer Wettbewerbsverzerrung zu gelangen, ist das Vorliegen eines Wettbewerbes notwendig.

Ein Wettbewerb kann daher nur vorliegen, sofern die von der jPöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachte Leistung auch von einem privaten Unternehmer in gleicher Art erbracht werden könnte und daher Marktrelevanz gegeben ist.³³ Nur sofern überhaupt rechtlich die Möglichkeit besteht, dass auch andere Einrichtungen als jPöR diese Leistung erbringen dürfen, ist die Wettbewerbsrelevanz weiter zu prüfen. Der Verwaltungsauffassung nach sind zwei Optionen denkbar, um das Vorliegen der Wettbewerbsrelevanz zu untermauern.³⁴ Bei der ersten Option bietet ein anderer Unternehmer nach der Sicht des Durchschnittsverbrauchers schon jetzt gleichartige Leistungen an wie die jPöR. Bei der zweiten Option bietet zwar aktuell noch kein anderer Unternehmer gleichartige Leistungen an, es besteht jedoch die reale, mit Tatsachen oder Indizien belegte Möglichkeit, dass zukünftig ein Unternehmer gleichartige Leistungen anbietet.³⁵ Beide Optionen würden zu einer Marktrelevanz führen

Außerdem sind die rechtlichen Rahmenbedingungen zu beachten, denn diese haben Bedeutung bei der Delegation von Aufgaben. Handelt es sich um gesetzliche Pflichtaufgaben einer jPöR, welche erbracht werden müssen, um rechtsbefreiende Wirkung zu entfalten, ist aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen eine Marktrelevanz mit der Folge von größeren Wettbewerbsverzerrungen regelmäßig ausgeschlossen.³⁶ Dies gilt insbesondere für Aufgaben, bei welchen eine Übertragung auf Private gesetzlich ausgeschlossen ist.

Die Beurteilung der Marktrelevanz hat sich in räumlicher Hinsicht grundsätzlich auf das gesamte Gebiet der Europäischen Union zu erstrecken.³⁷ Lediglich bei dem Vorliegen einer Abnahme- und Annahmeverpflichtung bzw. eines Anschluss- oder Benutzungszwangs von Leistungen der öffentlichen Hand ist auf den räumlich abgegrenzten Bereich abzustellen, für welchen diese Verpflichtung gilt.³⁸ Durch die Abnahme- und Annahmeverpflichtung liegt in diesem regionalen Bereich keine Wettbewerbsrelevanz vor.

Sofern nach den eben genannten Prüfschritten eine Marktrelevanz bejaht wird, führt dies im Regelfall beim (potenziellen) Aufeinandertreffen von öffentlichen und privaten Anbietern auch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen.³⁹ Ausnahmen hiervon sind die bereits aufgeführten Fälle von § 2b Abs. 2 UStG.

³³ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 23.

³⁴ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 24.

³⁵ Vgl. EuGH v. 16.09.2008, C-288/07, Rz. 62 ff.

³⁶ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 26 sowie Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33, unter II. 3.

³⁷ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 29.

³⁸ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 27.

³⁹ Es gelten nur geringe Anforderungen an den Begriff größere Wettbewerbsverzerrungen, vgl. EuGH v. 16.09.2008, C-288/07, Rz. 72 ff. sowie BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 31.

3.2 Besteuerungsobjekt

3.2.1 Allgemeine Tatbestandsmerkmale der Steuerbarkeit

In den für das Gutachten relevanten Fällen richtet sich die Umsatzsteuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Besteuerungsobjekt stellen dabei die einzelnen Lieferungen und sonstigen Leistungen unter dem gemeinsamen Oberbegriff Leistungen dar. Bei Lieferungen gemäß § 3 Abs. 1 UStG wird die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft. Der Abnehmer (Leistungsempfänger) kann den Gegenstand wie der Eigentümer ohne Beschränkungen nutzen. Sonstige Leistungen stellen nach § 3 Abs. 9 UStG alle Leistungen dar, welche keine Lieferungen sind. Dabei sind Ausprägungen wie ein aktives Handeln, Dulden oder Unterlassen denkbar. Die Bestimmung der Art der Leistung kann von Relevanz sein bei der Ortsbestimmung und bei der Prüfung von Steuerbefreiungsvorschriften. Zu der Thematik der Einheitlichkeit der Leistung wird auf den nachfolgenden Gliederungspunkt verwiesen.

Der Ort der Leistung muss sich für eine Steuerbarkeit nach dem deutschen UStG im deutschen Inland befinden. Bei Lieferungen bestimmt sich der Ort im Regelfall nach § 3 Abs. 6 oder Abs. 7 UStG und bei sonstigen Leistungen nach § 3a UStG.

Zusätzlich erfordert die Steuerbarkeit einen Leistungsaustausch.⁴⁰ Der Leistungsaustausch setzt voraus, dass zwischen der Leistung und der Gegenleistung (Geld oder eine andere Leistung) ein wechselseitiger Zusammenhang besteht.⁴¹ Ein gleichwertiges Gegenüberstehen von Leistung und Gegenleistung ist nicht erforderlich. Bereits bei Leistungen, welche gegen die Gewährung von Aufwendungsersatz erfolgen, ist eine Leistung gegen Entgelt anzunehmen.⁴² An einem Leistungsaustausch fehlt es klassischerweise im Fall von Spenden sowie bei echten Zuschüssen.⁴³ Ebenfalls fehlt es bei Umsätzen innerhalb eines einheitlichen Unternehmens, sogenannten Innenumsätzen, am Leistungsaustausch.⁴⁴

Eine besondere Bedeutung kommt dem Leistungsaustausch bei dem sogenannten Aufwandspool zu, diesbezüglich wird auf den übernächsten Gliederungspunkt verwiesen.

Als letztes Erfordernis für die Steuerbarkeit ist die Leistungsausführung durch ein Unternehmen, im Rahmen seines Unternehmens festzustellen. Diesem Punkt kommt bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Fälle dieses Gutachtens eine erhebliche Relevanz zu. Nachdem die Unternehmereigenschaft auf Basis von § 2 Abs. 1 UStG festgestellt wurde, schließt sich rechtsformbedingt, da jPöR vorliegen, die Prüfung von § 2b UStG an, inwiefern die jPöR ggf. nicht als Unternehmer gilt. Aus dieser Reihenfolge wird ersichtlich, dass zuerst die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG positiv festgestellt werden muss und erst im Anschluss § 2b UStG zu prüfen ist.

Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig mit der Absicht der Einnahmeerzielung ausübt. Die Gewinnerzielungsabsicht wird ausdrücklich nicht für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft gefordert.

⁴⁰ Bei einem fehlenden Entgelt beinhaltet das UStG Ersatztatbestände für die Steuerbarkeit, vgl. § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG.

⁴¹ A 1.1 Abs. 1 S. 2 UStAE.

⁴² Vgl. BFH, Urteil vom 16.01.2003, V R 92/01, BFHE 201, 339, BStBl. II 2003, 732, Rz. 16 m. w. N.

⁴³ A 10.2 Abs. 7 S. 1 ff. UStAE.

⁴⁴ A 2.7 Abs. 1 S. 3 UStAE.

3.2.2 Einheitlichkeit der Leistung

An dieser Stelle möchten wir auf die Thematik der Einheitlichkeit der Leistung mit grundlegender Bedeutung sowohl bei der generellen Prüfung von Umsätzen als auch bei der Prüfung von Umsätzen unter § 2b UStG hinweisen. Zu prüfen ist hierbei, ob aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitlich zu beurteilende Leistung vorliegt.⁴⁵

Im Regelfall ist jede Lieferung und jede sonstige Leistung als eigenständige Leistung zu beurteilen. Ausnahmen stellen die einheitlichen Leistungen sowie die unselbständigen Nebenleistungen dar.

Von einer einheitlichen, nicht aufteilbaren Leistung ist auszugehen, sofern deren einzelne Faktoren so ineinandergreifen, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten.⁴⁶

Eine unselbständige Nebenleistung ist gegeben, wenn diese im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist und eng mit der Hauptleistung zusammenhängt. Dies liegt insbesondere dann vor, wenn die Nebenleistung für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat und nur ein Mittel zur Inanspruchnahme der Hauptleistung darstellt.⁴⁷

Wird in einem Vorgang die Erbringung von sonstigen Leistungen vereinbart, welche bei partieller Betrachtung aufgrund der rechtlichen Gegebenheiten unter § 2b Abs. 1 UStG verschieden zu würdigen wären, hat die Prüfung der Einheitlichkeit der Leistung besondere Relevanz, da je nach Gestaltung eine einheitliche Leistung oder zwei selbständige Leistungen angenommen werden könnten.

Erfolgt z.B. die Gestellung einer Fachkraft, liegt u.E. nur eine einheitliche Leistung vor, unabhängig davon, ob die Fachkraft verschiedene Tätigkeiten ausübt.

Bei einer Personalgestellung⁴⁸ kann die Zur-Verfügung-Stellung einer Fachkraft nicht unterteilt werden und stellt demnach eine einheitliche Leistung dar, unabhängig davon, ob die Fachkraft verschiedene Tätigkeiten ausübt.

Nachdem die zu beurteilende Leistung identifiziert wurde, ergibt sich eine ähnliche Auseinandersetzung mit der Thematik bei der Beurteilung der Marktrelevanz nach der Art der Leistung. Dabei stellt sich regelmäßig die Frage, wann zwei Leistungen aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers gleichartig sind und dieselben Bedürfnisse befriedigen.

Die Beantwortung der Frage ist dann von Relevanz, wenn Teile der einheitlichen Leistung durch gesetzliche Bestimmungen wettbewerbsfern sind und andere Teile wettbewerbsrelevant sind. Dies liegt beispielsweise bei der Gestellung eines Fachbediensteten für Finanzwesen vor. Der Fachbedienstete übt zum einen Tätigkeiten in seiner Eigenschaft als Fachbediensteter für Finanzwesen aus, welche nur er und kein privater Dritter ausüben darf.⁴⁹ Zum anderen führt er auch Aufgaben der Finanzplanung und Geschäftsbuchhaltung aus. Bei diesen Aufgaben könnte theoretisch auch ein qualifizierter privater Dritter tätig werden. Aus rechtlicher Sicht übt er demnach eine gemischte Tätigkeit aus.

⁴⁵ A 3.10 Abs. 1 S. 2, 3 UStAE

⁴⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 24.11.1994, V R 30/92, BFHE 176, 482, BStBl. II 1995, 151, Rz. 10.

⁴⁷ A 3.10 Abs. 5 S. 3, 4 UStAE

⁴⁸ Der Begriff der Personalgestellung entspricht im gesamten Gutachten nicht der Begrifflichkeit nach § 4 Abs. 3 TVöD und ist keinesfalls mit der Bedeutung aus dem Tarifrecht gleichzusetzen. Die Personalgestellung stellt vielmehr die Zur-Verfügung-Stellung von Personal im Sinne von § 71 Abs. 2 S. 3 SächsKomZG dar. Personal- und tarifrechtliche Fragestellungen sind stets gesondert zu prüfen und werden durch dieses Gutachten nicht thematisiert.

⁴⁹ § 62 Abs. 1 SächsGemO.

Fraglich ist, wie eine solche gemischte Tätigkeit zu beurteilen ist.

Zur Beurteilung haben wir drei mögliche Optionen herausgearbeitet. Diese sind die Betrachtung der einzelnen Tätigkeiten als „Gesamtpaket“, die parzellierte Betrachtung nach zeitanteiliger Aufteilung und die einheitliche Betrachtung in Abhängigkeit von der (aus quantitativer Sicht) überwiegenden Tätigkeit.

Bei der Betrachtung der Leistungen als „**Gesamtpaket**“ erfolgt keine Unterteilung der zu erbringenden (Teil-)Leistungen. Es wird bei der Beurteilung der Marktrelevanz darauf abgestellt, ob das „Gesamtpaket“ wettbewerbsrelevant ist. Durch die Finanzverwaltungen einiger Bundesländer erfolgte für die Tätigkeiten des Bauhofs (bei Übertragung auf einen Zweckverband), die Einschätzung, dass keine Aufspaltung der Tätigkeiten durch eine Einzelvergabe als vergleichbar angesehen werden könne.⁵⁰ Daraus könnte geschlussfolgert werden, dass die Finanzverwaltung zur Betrachtung als „Gesamtpaket“ tendiert.

Sofern eine **zeitanteilige Aufteilung** vorgenommen wird, kann das entrichtete Entgelt genau auf die einzelnen Tätigkeiten aufgeteilt werden. Hierfür wäre eine genaue Zeiterfassung der jeweiligen Tätigkeiten notwendig. Durch die „parzellierte“ Betrachtung kann die geschuldete Leistung bzw. können die geschuldeten Leistungen exakt rechtlich eingeordnet werden, inwiefern eine Ausübung durch private Dritte möglich ist. Bei einer zeitanteiligen Aufteilung würde sich der administrative Aufwand signifikant erhöhen. Eine solche Aufteilung ist unseres Erachtens regelmäßig nicht mit der Sicht des Durchschnittsverbrauchers vereinbar und zerteilt eine einheitliche Leistungen künstlich.

Falls auf die **überwiegende Tätigkeit** abgestellt wird, findet wie bei dem „Gesamtpaket“ keine Aufteilung der zu erbringenden Leistungen statt. Die gesamte geschuldete Leistung teilt somit das Schicksal des quantitativen Hauptteils der Leistung. Inwiefern diese Betrachtung der Sicht des Durchschnittsverbrauchers entspricht, dürfte stark einzelfallabhängig sein.

Welche der drei Betrachtungsweisen gewählt werden sollte, kann man unseres Erachtens nicht mit Sicherheit pauschal beurteilen. Nach unserem Dafürhalten kommt es auf den konkreten Einzelfall an, überwiegend werden wir die Betrachtung als „Gesamtpaket“ vertreten, sofern das „Gesamtpaket“ an Tätigkeiten nicht künstlich geschaffen wurde.

Wir empfehlen diesbezüglich eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung für den jeweiligen Einzelfall vorzunehmen. Ggf. besteht die Möglichkeit, das Landesamt für Steuern und Finanzen des Freistaates Sachsen oder das Bundesministerium der Finanzen zu einer allgemeinen Aussage hierzu anzuregen, um Sicherheit bei der rechtlichen Umsetzung zu erlangen.

3.2.3 Leistungsaustausch – Vertiefung zum Aufwandspool

Wie bereits ausgeführt wurde, erfordert die Steuerbarkeit im Grundfall einen Leistungsaustausch. Bei einem sogenannten Aufwandspool fehlt es regelmäßig an einem Leistungsaustausch, wodurch die betreffenden Vorgänge als nicht steuerbar einzuordnen sind. Dadurch wird eine mögliche Kostenbelastung vermieden, welche aus dem fehlenden Vorsteuerabzug resultiert.

Bei einem Aufwandspool schließen sich mindestens zwei Rechtspersönlichkeiten zusammen, gemeinsam Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen zu beschaffen beziehungsweise herzustellen oder zu entwickeln. Die Beteiligten verfolgen damit das Ziel, jeweils ihren Nutzen daraus zu ziehen und Kosten einzusparen.

⁵⁰ Finanzministerium Schleswig-Holstein, Schreiben vom 01.08.2022, VI 3510-S7107-001, Bayerisches Landesamt für Steuern, Schreiben vom 18.06.2021, S 7107.2.1-36/8 St33, unter 2. sowie Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz, Schreiben vom 04.04.2022, S 7107 A - St 44 4.

Jedes Mitglied des Aufwandspools übernimmt dabei Aufgaben, welche dem gemeinschaftlichen Interesse dienen, beispielsweise durch Bereitstellung von Ressourcen in der Form von Personalkapazitäten.⁵¹

Für die Ausgestaltung als Aufwandspool ist erforderlich, dass eine nicht rechtsfähige Gesellschaft⁵² mittels eines Vertrags gegründet wird. Hierbei handelt es sich typischerweise um eine sogenannte Innen-GbR. In dem Vertrag wird der gemeinsame Zweck⁵³ der Gesellschaft geregelt. Für die Bestimmung eines gemeinsamen Zwecks sind die Vorschriften des Zivilrechts maßgeblich. Anzumerken ist, dass kein separater Vertrag nötig ist für die Errichtung der nicht rechtsfähigen Gesellschaft. Bereits aus einer Zweckvereinbarung kann das Bestehen einer nicht rechtsfähigen Gesellschaft ableitbar sein. Formerfordernisse bestehen für die Errichtung einer Innen-GbR nicht. Für Dokumentationszwecke ist die schriftliche, möglichst ausführliche, Ausgestaltung jedoch elementar und unverzichtbar.

Bei dem Aufwandspool handelt es sich (bei korrekter Ausgestaltung) um keinen neuen Steuerpflichtigen im Sinne des UStG. Zwischen der nicht rechtsfähigen Gesellschaft (dem Aufwandspool) und den Mitgliedern findet grundsätzlich kein Leistungsaustausch statt, dieser ist aber zwischen den einzelnen Mitgliedern als Unternehmer denkbar.⁵⁴

Sofern die eigentlich als nicht rechtsfähig angedachte Gesellschaft nach Außen unternehmerisch in Erscheinung tritt und damit gemäß § 705 Abs. 3 BGB zu einer rechtsfähigen Gesellschaft bürgerlichen Rechts wird, besteht das Risiko, dass der eigentliche Aufwandspool zu einer ertragsteuerlichen Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG werden könnte. Durch die Beteiligung einer jPöR (Gemeinde) an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft wird auf Ebene der jPöR ein Betrieb gewerblicher Art begründet.⁵⁵ Dies sollte vermieden werden.

Da sowohl die Rechtsprechung, Verwaltung und auch die Literatur hinsichtlich des Vorliegens eines Aufwandspools keine deckungsgleichen Ansichten vertreten, stellen wir im Folgenden zwei denkbare Fallgestaltungen dar und würdigen diese anhand der EuGH-Rechtsprechung und der Verwaltungsauffassung.

1. Fallgestaltung – kein Leisten von Ausgleichszahlungen

In der ersten Fallgestaltung erfolgen keine Zahlungen zwischen den Mitgliedern der Gesellschaft. Dabei wird vertraglich vereinbart, dass die Gesellschafter des Aufwandspools bestimmte Leistungen unentgeltlich zur Verfügung stellen, welche (alle) Gesellschafter unentgeltlich aus dem Pool heraus nutzen können.⁵⁶ Bei den Leistungen kann es sich beispielsweise um Personalgestellungen oder die Überlassung von Büroräumen handeln. Der Begriff „unentgeltlich“ darf an dieser Stelle nicht fehlinterpretiert werden; im Zusammenhang mit Aufwandspools bedeutet dieser Begriff lediglich, dass keine Geldzahlungen erfolgen („kostenlose Leistungen“⁵⁷).

⁵¹ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97.

⁵² Vgl. §§ 740-740c BGB n. F., bis zum 31.12.2023 als Innengesellschaft bezeichnet.

⁵³ Der Zweck ist als gemeinsam einzuordnen, sofern durch den erhofften Erfolg die Ziele aller erreicht werden soll, vgl. Böhmer, JuristenZeitung 1994, 982, 990.

⁵⁴ A 1.1 Abs. 17 S. 2 UStAE.

⁵⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 25.03.2015, I R 52/13, BFHE 250, 46, BStBl. II 2016, 172, Rz. 12. Die Beteiligung an einer Innen-GbR begründet u.E. nur dann einen Beteiligungs-BgA, wenn die GbR mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird. Davon ist in den später beschriebenen Sachverhalten nach unserem Dafürhalten nicht auszugehen.

⁵⁶ Vgl. A 1.6 Abs. 8 S. 2 UStAE; vgl. auch analog BFH, Urteil vom 07.12.1967, V 45/65, BFHE 91, 448, BStBl. II 1968, 398, Rz. 30 f.

⁵⁷ Die Begrifflichkeit bezieht sich auf die Wortwahl in A 1.6 Abs. 8 S. 2 UStAE.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht lägen ohne Betrachtung des Aufwandspools grundsätzlich tauschähnliche Umsätze gemäß § 3 Abs. 12 S. 2 UStG vor.

Ein Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern müsste unseres Erachtens per se ausgeschlossen sein.⁵⁸ Zu einem Leistungsaustausch zwischen den einzelnen Gesellschaftern untereinander dürfte es nach unserem Dafürhalten gleichermaßen nicht kommen, da keine Zahlung eines Spitzenausgleichs stattfindet.⁵⁹

Ein außersteuerlicher Nachteil bei dieser Gestaltung wäre, dass aufgrund differierender Beiträge möglicherweise eine Gemeinde wegen des fehlenden wertmäßigen Ausgleichs finanziell benachteiligt werden könnte. Durch die Möglichkeit der individuellen Gestaltung der Gesellschafterbeiträge jeder Gemeinde könnte einer Benachteiligung jedoch entgegengesteuert werden. Beispielsweise wäre es denkbar, die zur Verfügung gestellten VZÄ so zu erhöhen oder zu verringern, dass sich die Kosten für das zur Verfügung gestellte Personal ausgleichen.

2. Fallgestaltung – Leisten von Ausgleichszahlungen

Die zweite Fallgestaltung erfolgt entsprechend dem EuGH-Fall „EDM“.⁶⁰ In diesem Urteil wurde entschieden, in welchem Fall eine Zusammenarbeit mehrerer Mitglieder eines Konsortiums⁶¹ umsatzsteuerbar ist. Zweck des Konsortiums waren die gemeinsame Entdeckung von Lagerstätten sowie die Vornahme von Untersuchungen hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit des Abbaus. EDM war dabei ein Mitglied des Konsortiums mit koordinierenden Aufgaben.⁶²

Entscheidend ist bei diesem Fall, dass jedes Mitglied des Konsortiums Rechnungen über durchgeführte Arbeiten stellte, in welchen die entsprechenden Kosten aufgeführt waren und diese an EDM schickte, damit die insgesamt angefallenen Kosten nach dem im Konsortialvertrag vereinbarten Prozentsatz auf die Mitglieder aufgeteilt werden können.⁶³

Der EuGH entschied, dass die Mitglieder des Konsortiums hinsichtlich des jeweils im Vertrag festgelegten Arbeitsanteils keine Leistung gegen Entgelt und damit keinen steuerbaren Umsatz ausführten.⁶⁴

Überträgt man den Sachverhalt aus dem Urteil auf die interkommunale Zusammenarbeit zweier Gemeinden in der Form der Gemeinsamen Dienststelle, wäre die Gemeinsame Dienststelle als Konsortium zu betrachten und die Gemeinden A und B wären die Mitglieder. Die Gemeinden müssten vertraglich die jeweiligen Arbeitsanteile (bspw. Personalgestellungen und Sachleistungen) vereinbaren. Die auf die jeweiligen Arbeitsanteile entfallenden Kosten wären durch die Mitglieder zu dokumentieren und eine Gemeinde müsste die Aufteilung dieser Kosten auf beide Gemeinden nach einem vorher vereinbarten Schlüssel vornehmen.⁶⁵ Als Aufteilungsschlüssel käme beispielsweise die Anzahl an Einwohnern in Betracht. Auch eine paritätische Aufteilung auf die Gemeinden wäre denkbar. Aus der

⁵⁸ Vgl. A 1.6 Abs. 8 S. 2 UStAE; vgl. auch analog BFH, Urteil vom 07.12.1967, V 45/65, BFHE 91, 448, BStBl. II 1968, 398, Rz. 30 f sowie Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

⁵⁹ Vgl. Plikat, UStB 2009, 41-45 unter 6.; Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b) sowie Folgerung aus A 1.6 Abs. 8 S. 4 UStAE.

⁶⁰ Vgl. EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01 (Urteil „EDM“).

⁶¹ Ein Konsortium ist ein vorübergehender Zusammenschluss von Unternehmen, welcher der gemeinsamen Durchführung eines größeren Geschäfts dient.

⁶² EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01, Rz. 17.

⁶³ EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01, Rz. 18.

⁶⁴ EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01, Rz. 91.

⁶⁵ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

Formulierung des UStAE⁶⁶ ist gewissermaßen zu schließen, dass die getroffene Entscheidung im EDM-Fall auch der Verwaltungsauffassung entspräche.

Bei der Lösung im Sinne des EDM-Falls besteht der große Vorteil darin, dass keine Mitgliedsgemeinde durch einen möglicherweise höheren Arbeitsanteil finanziell benachteiligt ist. Mithilfe des Aufteilungsschlüssels kann ein genauer Kostenausgleich erreicht werden.

Sofern die Ausgleichszahlungen als „steuerbarer“ Spitzenausgleich zu sehen wären, müsste die der Ausgleichszahlung zugrunde liegende Leistung unseres Erachtens ebenfalls nach § 2b UStG gewürdigt werden. Sofern der Ausgleich nur für eine wettbewerbsferne, nichtunternehmerische Tätigkeit im Sinne von § 2b Abs. 1 UStG gezahlt wird, dürfte damit auch der Spitzenausgleich nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Zusammenfassende Einschätzung

Die erste Fallgestaltung ohne das Leisten von Ausgleichszahlungen ist unseres Erachtens durch die Auffassung der Finanzverwaltung, der EuGH-Rechtsprechung und der Fachliteratur gedeckt.⁶⁷ Daher sollte die Ausgestaltung in dieser Form wahrscheinlich mit weniger Hürden verbunden sein.

Bei der Ausgestaltung in der Form der zweiten Variante mit dem Leisten von Zahlungen bestünde unseres Erachtens das Risiko, dass die Finanzverwaltung die Zahlungen als steuerbaren Spitzenausgleich zwischen den Gesellschaftern bewertet.⁶⁸ Für diese Beurteilung spielt der Grund der Zahlung des Ausgleichs eine maßgebliche Rolle. Sofern für den Erhalt eines individuellen Vorteils gezahlt wird, müsste regelmäßig ein Leistungsaustausch vorliegen.⁶⁹ Grund für die Ausgleichszahlungen zwischen den Gemeinden könnte vermutlich auch sein, dass eine einzelne Gemeinde von den Leistungen einer anderen Gemeinde profitieren kann und daher einen eigenen, individuellen Vorteil erhält, welchen sie ohne die Kooperation nicht hätte. Hierin könnte durch die Finanzverwaltung möglicherweise ein steuerbarer (und steuerpflichtiger) Spitzenausgleich zu sehen sein.

In den überwiegenden Fällen dürften die Zahlungsflüsse zur Kostenverrechnung unseres Erachtens zur Förderung des gemeinsamen Zwecks dienen und daher keinen steuerbaren Spitzenausgleich darstellen, sondern als nicht steuerbar zu würdigen sein.⁷⁰

Sofern auf die Zahlung von Umlagen und Kostenerstattungen zum Ausgleich nicht verzichtet werden kann oder soll und daher die Ausgestaltung in Form der zweiten Variante erfolgt, ist anzumerken, dass vordergründig die Behandlung der Ausgleichszahlungen als steuerbar erfolgen könnte bzw. zu erfolgen hat. Die tauschähnlichen Umsätze unter Ausschluss der Baraufgabe⁷¹ dürften auch bei dieser Fallgestaltung nicht steuerbar sein.⁷² Zudem unterliegen die der Ausgleichszahlung zugrunde liegenden Leistungen auch der Beurteilung nach § 2b UStG mit der Folge, dass die Ausgleichszahlungen ggf. nicht steuerbar sind, sofern sie auf Basis der öffentlichen Gewalt für eine nicht wettbewerbsrelevante Tätigkeit der jPöR gezahlt werden.

⁶⁶ Vgl. A 1.6 Abs. 8 S. 7 UStAE, Bezugnahme auf EDM-Fall.

⁶⁷ Vgl. Quellen zur ersten Fallgestaltung und hinsichtlich der EuGH-Rechtsprechung auch zur zweiten Fallgestaltung.

⁶⁸ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

⁶⁹ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

⁷⁰ Vgl. EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01, Rz. 91.

⁷¹ Unter Baraufgabe sind jegliche Ausgleichszahlungen und Kostenerstattungen zu fassen.

⁷² Vgl. Plikat, UStB 2009, 41-45 unter 6.

Bei der beabsichtigten Ausgestaltung als Aufwandspool wird uneingeschränkt das Einholen einer verbindlichen Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO empfohlen.

Zur komprimierten Darstellung der Prüfung des Vorliegens eines Aufwandspools wird auf den Anhang 3 verwiesen.

3.2.4 Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG im Rahmen der Kostenteilungsgemeinschaft

Der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG kommt bei jPöR eine Doppelbedeutung zu. Einerseits ist diese von Relevanz bei der regulären Würdigung von steuerbaren Umsätzen, inwiefern diese ggf. steuerfrei zu stellen sind. Andererseits ist bei § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG dann nicht vom Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen auszugehen, sofern vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht steuerfrei sind. Gemäß § 9 Abs. 1 UStG handelt es sich bei steuerfreien Umsätzen nach § 4 Nr. 29 UStG um keine optionsfähigen Umsätze, es besteht daher kein Recht, auf die Steuerbefreiung zu verzichten.

Sofern jPöR Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt ausüben und daher die Prüfung von größeren Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer zu erfolgen hat, ist bereits an dieser Stelle zu prüfen, inwiefern die Leistungen ggf. nach § 4 Nr. 29 UStG steuerfrei wären, wenn die Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden würden. An dieser Stelle ist bereits anzumerken, dass nicht alle jPöR potenziell in den Anwendungsbereich von § 4 Nr. 29 UStG fallen könnten, da nur Leistungen an Mitglieder steuerfrei gestellt werden. Eine Stadt oder eine Gemeinde kann jedoch keine Mitglieder haben, daher wäre lediglich bei Leistungen eines Zweckverbands die Würdigung von § 4 Nr. 29 UStG i. V. m. § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG von Relevanz. Würde man zu dem Ergebnis kommen, dass vergleichbare Leistungen unter § 4 Nr. 29 UStG fallen, läge ein Fall von § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG vor und größere Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer wären ausgeschlossen.

Für den Fall, dass keine jPöR, sondern beispielsweise eine GmbH an ihre Gesellschafter (bspw. Gemeinden) Leistungen erbringt, wäre die Prüfung von § 4 Nr. 29 UStG im Rahmen der regulären Würdigung von Umsätzen auf deren Steuerfreiheit unabhängig von § 2b UStG denkbar.

Bezüglich der Prüfung der Tatbestandsmerkmale von § 4 Nr. 29 UStG wird an dieser Stelle auch auf die im Anhang 4 abgebildete Checkliste verwiesen.

In erster Linie ist ein begünstigter Zusammenschluss mit begünstigten Umsätzen erforderlich.⁷³

Der begünstigte Zusammenschluss muss dabei selbständig sein. Daraus folgt, dass die allgemeinen Voraussetzungen für die Unternehmerfähigkeit nach § 2 Abs. 1 UStG vorliegen müssen. Dies sollte in aller Regel unproblematisch sein, da bereits bei Leistungen gegen Kostenerstattung ein Leistungsaustausch gegeben ist.⁷⁴ Zudem ist der Zusammenschluss kraft seiner Aufgabe gewerblich oder beruflich selbständig tätig und tritt mit eigenem Namen nach außen auf. Die Rechtsform des Zusammenschlusses ist irrelevant, es ist daher eine Gestaltung als Personen- oder Kapitalgesellschaft, Zweckverband oder Anstalt des öffentlichen Rechts beispielsweise denkbar. Nicht um einen begünstigten Personenzusammenschluss handelt es sich aufgrund der fehlenden Unternehmereigenschaft (kein Auftreten nach außen) bei Aufwandspools.

⁷³ BMF, Schreiben vom 19.07.2022, III C 3 - S 7189/20/10001, BStBl. 2022 I S. 1208, unter II. 1.

⁷⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 28.06.2017, XI R 12/15, BFHE 258, 532, Rz. 33.

Die Anwendung der Kostenteilungsgemeinschaft beschränkt sich zudem auf sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 UStG, welche an ein Mitglied erbracht werden. Sonstige Leistungen an Nichtmitglieder sowie Lieferungen nach § 3 Abs. 1 UStG sind per se von der Steuerbefreiung ausgeschlossen. Hieraus resultiert jedoch nicht, dass der Personenzusammenschluss ausschließlich sonstige Leistungen an seine Mitglieder erbringen darf.

Bei dem Leistungsempfänger muss es sich um ein begünstigtes Mitglied handeln. Begünstigte Mitglieder sind dabei Rechtssubjekte, welche dem Gemeinwohl dienende nicht steuerbare Leistungen oder bestimmte steuerfreie Leistungen erbringen. Die dem Gemeinwohl dienenden nichtunternehmerischen Tätigkeiten umfassen u. a. die nach § 2b UStG von der Besteuerung ausgenommenen Bereiche von jPöR. Die fehlende Steuerbarkeit kann sich jedoch auch aus anderen Gründen ergeben, bspw. aus einem fehlenden Leistungsaustausch. Die Prüfung, welche Tätigkeiten dem Gemeinwohl dienen, kann bei hoheitlichen Tätigkeiten der jPöR unterbleiben. Vielmehr wird unterstellt, dass die hoheitlichen Tätigkeiten von jPöR im nichtunternehmerischen Bereich dem Gemeinwohl dienen.⁷⁵ Bei juristischen Personen des Privatrechts als Leistungsempfänger muss der Gemeinwohlbezug positiv festgestellt werden, sofern nicht bereits eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit vorliegt. Der Zusammenschluss selbst braucht nicht dem Gemeinwohl verpflichtet sein.

Der Steuerbefreiung unterliegen lediglich solche Leistungen, welche unmittelbar den begünstigten Tätigkeiten des Mitglieds dienen und zur Ausführung der begünstigten Zwecke unmittelbar verwendet werden. Dienen die Eingangsumsätze lediglich mittelbar der Ausführung der befreiten Umsätze, ist die Steuerbefreiung nicht anwendbar. Bei allgemeinen Verwaltungsleistungen fehlt es regelmäßig an der Unmittelbarkeit.

Eine für die Steuerbefreiung schädliche Wettbewerbsverzerrung würde vorliegen, wenn anderen Marktteilnehmern hierdurch ein Wettbewerbsnachteil entstehen würde.⁷⁶ Die Wettbewerbsklausel darf hierbei nur sehr restriktiv ausgelegt werden und dient dem Missbrauchsschutz. Sofern dem Zusammenschluss die Kundschaft seiner Mitglieder unabhängig von der Umsatzbesteuerung erhalten bleibt, ist kein Wettbewerbsnachteil für andere Marktteilnehmer anzunehmen. Indizien für eine zweckwidrige Nutzung der Steuerbefreiung und damit einen Missbrauch sind laut Verwaltungsauffassung beispielsweise, dass der Zusammenschluss vordergründig der Optimierung umsatzsteuerlicher Belastungen dient oder, dass auch andere Marktteilnehmer genau die gleichen Leistungen anbieten wie der Zusammenschluss.

Das für die Leistung vereinbarte und entrichtete Entgelt darf lediglich in einem genauen Kostenersatz bestehen.⁷⁷ Konkret bedeutet dies, dass der Zusammenschluss die Leistungen an seine Mitglieder zu Selbstkosten anbieten muss und die Mitglieder jeweils anteilig diese in genau dieser Höhe erstatten. Es darf weder eine Über- noch Unterzahlung erfolgen. Nach welchem Verhältnis die Kostenzuordnung und anschließende Erstattung durch die Mitglieder erfolgt, ist dabei unerheblich. Eine Kostenzuordnung ist beispielsweise nach den auf die einzelnen Mitglieder entfallenden Aufwendungen, gleichmäßig nach Anzahl der Mitglieder oder auch nach der Höhe der Beteiligung denkbar. Auch die Zahlung einer Pauschale im Vorhinein, welche im Anschluss mit den tatsächlichen Kosten verrechnet und in Höhe der Differenz erstattet wird, ist möglich.

⁷⁵ Vgl. Hölzer in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 4 Nr. 29 UStG, Rz. 92 m. w. N.

⁷⁶ BMF, Schreiben vom 19.07.2022, III C 3 - S 7189/20/10001, BStBl. 2022 I S. 1208, unter II. 2.

⁷⁷ BMF, Schreiben vom 19.07.2022, III C 3 - S 7189/20/10001, BStBl. 2022 I S. 1208, unter II. 3.

3.3 Vorsteuerabzug

Die deutsche Umsatzbesteuerung erfolgt nach dem Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug. Das Ziel besteht darin, den (privaten) Endverbrauch zu besteuern und diesen demzufolge mit Umsatzsteuer zu belasten. Unternehmer in der Lieferkette werden regelmäßig entlastet, indem die auf ihre Eingangsleistungen entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer bei ihnen abziehbar ist und sie somit wirtschaftlich nicht belastet sind (Neutralität der Umsatzbesteuerung auf Unternehmensebene).

Die Abziehbarkeit der Vorsteuer bestimmt sich bei Eingangsumsätzen im Regelfall nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG. Gefordert wird an dieser Stelle ein Leistungsbezug für das Unternehmen durch einen Unternehmer. Aufgrund des Erfordernisses der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers kann eine jPöR ausschließlich im nicht hoheitlichen Bereich und nur sofern eine jPöR auch nach Würdigung von § 2b UStG als Unternehmer zu behandeln ist, potenziell vorsteuerabzugsberechtigt sein. Außerdem ist eine ordnungsgemäße Rechnung erforderlich und nur die gesetzlich richtig geschuldete Umsatzsteuer ist abziehbar.

An die Abziehbarkeit knüpft sich in einem nächsten Schritt die Prüfung der Abzugsfähigkeit nach § 15 Abs. 2 UStG. Hierbei ist zu untersuchen, wie der konkrete Eingangsumsatz verwendet wird. Dient der Eingangsumsatz der Ausführung steuerfreier Ausgangsumsätze, ist die Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG vom Abzug ausgeschlossen.

Führt eine jPöR steuerpflichtige Ausgangsumsätze außerhalb ihrer hoheitlichen Tätigkeit aus, ist die auf die Eingangsumsätze entfallende Vorsteuer abziehbar und abzugsfähig. Die jPöR ist insoweit ein Unternehmer, dabei erfolgt auch keine Bevorteilung der jPöR, da diese die Umsatzsteuer aus ihren Ausgangsumsätzen auch abführen muss. Als Beispiel ist hierbei die von einer Kommune betriebene Fotovoltaikanlage anzubringen, welche den erzeugten Strom vollständig in das öffentliche Stromnetz einspeist. Hierbei erbringt die Kommune umsatzsteuerpflichtige Lieferungen an den Netzbetreiber und hat die in der Rechnung enthaltene Umsatzsteuer abzuführen. Im Gegenzug steht der Kommune aber auch der Vorsteuerabzug aus Eingangsumsätzen, wie Wartungen, Reparaturen oder Zählerentgelten, betreffend die Fotovoltaikanlage, zu.

3.4 Umsatzsteuerliche Erklärungs- und Rechnungslegungspflichten

Sofern eine jPöR steuerbare Umsätze ausführt, bringt dies regelmäßig umsatzsteuerliche Pflichten mit sich. Dabei bestehen für die unternehmerisch tätigen jPöR keine Erleichterungen im Vergleich zu anderen Unternehmen.

Um den umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten fristgemäß nachzukommen, sind Kenntnisse zur Steuerentstehung unverzichtbar. Im Folgenden wird von der Anwendung der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollversteuerung) ausgegangen. Diese Besteuerungsart entspricht dem gesetzlichen Regelfall nach § 16 Abs. 1 S. 1 UStG.

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) S. 1 UStG entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Leistungsausführung. Bei Lieferungen mit Warenbewegung gilt die Leistung zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung als ausgeführt. Bei den sonstigen Leistungen ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Vollendung der Leistung maßgeblich.⁷⁸

⁷⁸ A 13.1 Abs. 3 S. 1 UStAE.

Bei der Steuerentstehung sind jedoch auch Sonderfälle zu beachten. Ein Sonderfall ist hierbei die Mindest-Ist-Besteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) S. 4 UStG. Erfolgt die Vereinnahmung des (Teil-) Entgelts vor der Leistungsausführung, entsteht die Steuer bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Vereinnahmung. Bei dem Zahlbetrag handelt es sich um den Bruttowert, aus welchem die gesetzlich richtig geschuldete Umsatzsteuer herauszurechnen ist.

Ein weiterer Sonderfall ist die Steuerentstehung bei sogenannten Teilleistungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) S. 2, 3 UStG. Teilleistungen liegen vor, wenn eine Leistung in Teilen geschuldet sowie bewirkt wird und die Leistung generell nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbar ist. Bei Leistungen mit einem kontinuierlichen oder einem wiederkehrenden Charakter handelt es sich regelmäßig um Teilleistungen. Beispielsweise sind die Gestellung von Personal oder die Vermietung von Räumen über mehrere Monate mit einer monatlichen Entgeltvereinbarung als monatliche Teilleistungen einzuordnen. Hierbei entsteht die Steuer für die ausgeführten Teilleistungen mit Ablauf eines jeden Voranmeldungszeitraums der Leistungsvollendung.

Der umsatzsteuerliche Voranmeldungszeitraum bestimmt sich nach § 18 Abs. 2 UStG. Grundsätzlich ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum. Sofern die Umsatzsteuerzahllast größer als 7.500 EUR im Vorjahr war, ist der Kalendermonat der Voranmeldungszeitraum.

Gemäß § 18 Abs. 1 S. 1 UStG hat der Unternehmer bis zum zehnten Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums die Umsatzsteuervoranmeldung zu übermitteln. Als Erleichterung kann die Dauerfristverlängerung nach § 18 Abs. 6 UStG mit der Verlängerung der Übermittlungsfrist um einen Monat beantragt werden.

Zusätzlich zur Pflicht der Übermittlung von Umsatzsteuervoranmeldungen besteht gemäß § 18 Abs. 3 S. 1 UStG die Verpflichtung zur Übermittlung einer Umsatzsteuerjahreserklärung innerhalb der gesetzlichen Abgabefrist.

Von den Regelungen zur Steuerentstehung und Deklarationspflicht sind die Rechnungslegungspflichten zu unterscheiden. Gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 2 UStG ist der leistende Unternehmer zur Ausstellung einer Rechnung innerhalb von sechs Monaten nach Leistungsausführung an ein Unternehmen oder eine jPöR verpflichtet. Sofern der Umsatz nach § 4 Nr. 8-29 UStG steuerbefreit ist, besteht die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung hingegen nicht.⁷⁹

Zu beachten ist, dass die Frist zur Rechnungsausstellung nicht gleichlaufend ist mit der Steuerentstehung. Der Zeitpunkt der Steuerentstehung hängt nicht vom Zeitpunkt der Rechnungsausstellung ab.

⁷⁹ § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 3 UStG

3.5 Kleinunternehmerregelung

Die Kleinunternehmerregelung kann beispielsweise von Relevanz sein, sofern die jeweiligen Gemeinden auf privatrechtlicher Grundlage handeln und damit § 2b UStG nicht einschlägig ist oder, sofern zwar ein Handeln auf öffentlich-rechtlicher Grundlage vorliegt, jedoch die Grenze von 17.500 EUR nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG (voraussichtlich) überschritten wird und daher eine wettbewerbsrelevante Betätigung vorliegt.

In der aktuell und letztmals für das Kalenderjahr 2024 geltenden Fassung von § 19 UStG setzt die Anwendung der Kleinunternehmerregelung voraus, dass im Vorjahr der Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer den Betrag von 22.000 EUR nicht überstiegen hat und im laufenden Jahr voraussichtlich den Betrag von 50.000 EUR nicht übersteigen wird. Bei dem maßgeblichen Umsatz handelt es sich um den nach vereinnahmten Entgelten bemessenen Gesamtumsatz abzüglich der Umsätze mit Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und gewisser steuerfreier Umsätze.⁸⁰ Zu beachten ist, dass für das laufende Jahr zu Beginn eine Prognosebetrachtung durchzuführen ist, ob der maßgebliche Umsatz die Grenze von 50.000 EUR übersteigen wird und es keine Auswirkungen auf die Anwendung von § 19 UStG hat, dass der Umsatz unerwarteterweise tatsächlich die Grenze überschritten hat.

Aufgrund der Neufassung von § 19 UStG mit dem Jahressteuergesetz 2024 ergeben sich ab dem 01.01.2025 signifikante Änderungen hinsichtlich des Tatbestandes der Kleinunternehmerregelung. Demnach ist erforderlich für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung, dass der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 25.000 EUR nicht überschritten hat und im laufenden Jahr 100.000 EUR nicht überschreitet.⁸¹ Der maßgebliche Gesamtumsatz errechnet sich analog zur Altregelung.⁸² Ein bedeutender Unterschied liegt in Wirkung der Grenze von 100.000 EUR, denn sollte diese Grenze im laufenden Jahr trotz bisheriger Anwendung der Kleinunternehmerregelung überschritten werden, entfällt mit dem ersten Umsatz, welcher zum Überschreiten des Gesamtumsatzes von 100.000 EUR führt, die Anwendung der Kleinunternehmerregelung und die übersteigenden Umsätze sind nach den regulären Vorschriften zu versteuern.

Sowohl bei der Neu- als auch der Altregelung besteht für den Unternehmer das Recht, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten.⁸³

Folgen der Anwendung der Kleinunternehmerregelung sind, dass die vom Unternehmen (Gemeinde) geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben wird bzw. die betreffenden Umsätze steuerfrei gestellt werden und der Gemeinde auch kein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht.⁸⁴ Hinsichtlich der Rechtsfolgen bestehen keine Unterschiede zwischen der Altregelung und der Neuregelung ab dem 01.01.2025.

⁸⁰ § 19 Abs. 1 S. 2, Abs. 3 Nr. 1, 2 UStG (i. d. F. v. 01.01.2024).

⁸¹ § 19 Abs. 1 S. 1 UStG (i. d. F. v. 01.01.2024).

⁸² § 19 Abs. 2 UStG (i. d. F. v. 01.01.2025).

⁸³ § 19 Abs. 2 UStG (i. d. F. v. 01.01.2024), § 19 Abs. 3 UStG (i. d. F. v. 01.01.2025).

⁸⁴ § 19 Abs. 1 S.1, 4 UStG (i. d. F. v. 01.01.2024).

4 Umsatzsteuerliche Beurteilung der Fälle interkommunaler Zusammenarbeit

Den Kooperationsszenarien liegt in erster Linie die Einschätzung zu Grunde, dass Aufgabentyp und Kooperationsform die wesentlichen Einflussfaktoren für die umsatzsteuerliche Beurteilung ausmachen. Daher wurden verschiedene Kombinationen dieser beiden Dimensionen erarbeitet.⁸⁵

Bei den Beispielszenarien handelt sich dann zum Teil um praktische Beispiele aus der Arbeit der Servicestelle IKZ, zum Teil aber auch um theoretische Modelle zum besseren Verständnis der Auswirkung verschiedener Einflussfaktoren auf die umsatzsteuerliche Beurteilung. Bei der Erarbeitung der Szenarien lag der Fokus auf Abbildung einer Vielzahl verschiedener Konstellationen, die für sich genommen hier aber nicht den Anspruch haben, die jeweils besten Kooperationslösungen im Einzelfall für eine bestimmte Aufgabe zu sein. Dazu sei auf die Veröffentlichungen der Servicestelle IKZ verwiesen.⁸⁶

Die umsatzsteuerlichen Würdigungen der folgenden Fälle spiegelt in weiten Teilen die Ansicht der Finanzverwaltung wider. Der Grund hierfür ist, dass wir eine möglichst rechtssicher umsetzbare Lösung aufzeigen wollen, welche bestenfalls ohne große umsatzsteuerliche Hürden durchgeführt werden kann. Sofern wir von der Auffassung der Finanzverwaltung abweichen, an dieser erhebliche Zweifel bestehen oder die Verwaltungsauffassung keine hinreichende Klärung der umsatzsteuerlichen Behandlung zulässt, haben wir darauf entsprechend hingewiesen.

An gegebener Stelle zeigen wir Lösungswege auf, welche durch eine Anpassung des Sachverhalts zu einer umsatzsteuerlichen Optimierung führen können. Damit verfolgen wir das Ziel, eine praxistaugliche Lösung vorzuschlagen und hiermit die durch Kooperation erreichbaren Synergien weder durch eine Belastung mit Umsatzsteuer noch durch unverhältnismäßigen administrativen Aufwand zu negieren. Insbesondere die Schonung von Ressourcen verschiedenster Bereiche (u. a. Finanzen und Personal) spielt eine Rolle bei der Auswahl der vorgeschlagenen Alternativen in der Sachverhaltsgestaltung. Falls sich in einzelnen Beispielfällen allein anhand der umsatzsteuerlichen Würdigung keine (beachtliche) Belastung mit Umsatzsteuer ergibt, haben wir auf weitere Ausführungen zu möglichen Anpassungen im Sachverhalt verzichtet.

4.1 Hoheitliche Tätigkeiten

4.1.1 Ausführung im Rahmen einer Aufgabendelegierung

4.1.1.1 Sachverhaltsdarstellung (A-1)

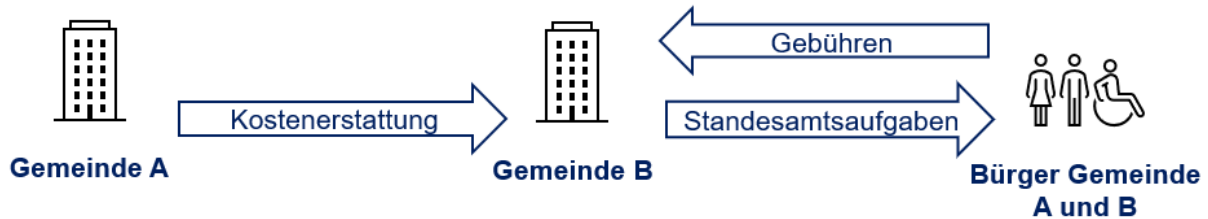
Im Rahmen einer Aufgabendelegierung⁸⁷ des Personenstandswesens der Gemeinde A erfolgt die Bildung eines gemeinsamen Standesamtsbezirks bei der Gemeinde B. Aufgrund der delegierenden Zweckvereinbarung gehen die gesamten Aufgaben des Personenstandswesens von der abgebenden Gemeinde A auf die übernehmende Gemeinde B über. Bei der Erledigung von Tätigkeiten des Personenstandswesens handelt die Gemeinde B daher ausschließlich zur Erfüllung eigener Aufgaben in eigener Zuständigkeit. Dabei stehen der Gemeinde B eigenes Personal und erforderliche Büroräume für die Aufgabenerledigung zur Verfügung.

⁸⁵ Zur Veranschaulichung der Fallbeispiele wird auf die Anlage 1 verwiesen.

⁸⁶ www.interkommunales-sachsen.de/veroeffentlichungen

⁸⁷ § 71 Abs. 1 SächsKomZG.

Gemeinde A zahlt an Gemeinde B im Wege der Kostenerstattung die auf sie entfallenden Personal- und Sachkosten abzüglich hierauf entfallender Gebühren, welche die Bürger an die Gemeinde B entrichten.



4.1.1.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Zu prüfen ist die umsatzsteuerliche Behandlung der Kostenerstattung bei Gemeinde B.

In einem ersten Schritt ist daher die mögliche Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu würdigen. Diese erfordert insbesondere einen Leistungsaustausch, welcher bei Vorliegen von Leistung und Gegenleistung gegeben ist. Die Kostenerstattung, welche die abgebende Gemeinde A an die übernehmende Gemeinde B zahlt, findet im vorliegenden Fall nach unserem Dafürhalten nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs statt, da keine Leistungen durch die übernehmende Gemeinde B an die abgebende Gemeinde A erbracht werden.⁸⁸ Gestützt wird diese Auffassung auch durch den EuGH, welcher ausführt, dass bei Übertragung öffentlicher Befugnisse auf eine neu zuständige Stelle die Umverteilung der für die Ausübung dieser Befugnisse erforderlichen Mittel von der bisher zuständigen Stelle auf die neu zuständige Stelle nicht als Entgeltentrichtung beurteilt werden könne und stattdessen als notwendige Folge der Kompetenzübertragung zu konstatieren sei.⁸⁹

Anderer Meinung ist dabei das Bayerische Landesamt für Steuern, welches bei der Aufgabenübertragung gegen Entgelt von einem Leistungsaustausch ausgeht.⁹⁰ Der Gegenauffassung ist unseres Erachtens nicht zu folgen, da aufgrund der Aufgabendelegation keine Aufgabe mehr bei der übertragenden Gemeinde besteht und diese somit nicht als Leistungsempfänger auftritt.

Die Kostenerstattung ist demnach gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht steuerbar und einer weitergehenden Prüfung unter § 2b UStG bedarf es bei dieser Form der Aufgabendelegation nicht.

Ausnahmsweise wäre laut Literatur sowie Verwaltungsauffassung eine Steuerbarkeit gegeben, sofern die Kostenerstattung als Entgelt von dritter Seite zu werten wäre oder beide Gemeinden in einem gegenseitigen Vertrag ausdrücklich die Erbringung konkreter bestimmter Leistungen gegen die Ausgleichszahlung und damit im Rahmen eines Leistungsaustauschs vereinbaren.⁹¹ Welche genauen Erfordernisse ein solcher gegenseitiger Vertrag erfüllen muss, um einen Leistungsaustausch herbeizuführen und damit die Wirkung der Delegation zu überlagern, ist jedoch nicht bestimmt. Unseres Erachtens ist die Zweckvereinbarung nicht per se als gegenseitiger Vertrag in diesem Sinne zu verstehen.

⁸⁸ Vgl. Baldauf, ZKF 2023, 270-274 unter 7. b) sowie OFD Frankfurt a.M., Verfügung vom 04.02.2022, S7107 A-005-St 110.2 unter II. 1.

⁸⁹ EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-51/15, Celex-Nr. 62015CJ0051, Rz. 44 f., 49 – Urteil zum Begriff des öffentlichen Auftrags, Grundsätze jedoch auch zur Anwendung der MwStSystRL heranzuziehen, vgl. Rauber, NVwZ 2021, 1197-1201: Umsatzsteuerpflicht und interkommunale Zusammenarbeit.

⁹⁰ Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33, unter I.

⁹¹ Vgl. Baldauf, ZKF 2023, 270-274, OFD Frankfurt a.M., Verfügung vom 04.02.2022, S7107 A-005-St 110.2 unter II. 1 sowie A 10.2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStAE.

Demnach kann die reine Existenz einer Zweckvereinbarung, welche sowohl die Aufgabenübertragung als auch die Mittelweiterleitung bzw. Kostenerstattung beinhaltet, nicht zur Interpretation eines Leistungsaustauschs führen. Eine solche Zweckvereinbarung regelt notwendigerweise vordergründig das „Wie“ der Aufgabenübertragung, ohne einen Leistungsaustausch zu definieren.

Der die Aufgabe in eigener Zuständigkeit übernehmende Rechtsträger, in dem Fall die Gemeinde B, übt die übertragenen Aufgaben nicht aus, um ein Entgelt dafür zu erhalten, sondern weil diese Aufgaben aufgrund der Zweckvereinbarung als ihre eigenen gelten. Die Kostenerstattung stellt lediglich eine notwendigerweise zu erfolgende Mittelweiterleitung dar, welche unabhängig davon gezahlt wird, welche konkreten Leistungen die Gemeinde B erbracht hat; es fehlt insbesondere an einer Abhängigkeit der Gemeinde B hinsichtlich der Kostenerstattung von Gemeinde A, da Gemeinde A keine Einwendungen gegen die Leistung eines Kostenausgleichs geltend machen kann.

Eine vorherige Abstimmung mit der Finanzverwaltung wird diesbezüglich zum Zwecke der rechtssicheren Umsetzung empfohlen, da eine von unserer Darstellung abweichende Auffassung nicht ausgeschlossen werden kann.

Ein Entgelt von dritter Seite wäre anzunehmen, sofern zwischen den Leistungen der übernehmenden Gemeinde an Dritte und der Kostenerstattung ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen würde.⁹² Dies ist im vorliegenden Fall jedoch nicht anzunehmen, da das Standesamt keine steuerbaren Umsätze an die Bürger ausführt und auch ein preisauffüllender Charakter der Ausgleichszahlungen nicht denkbar ist. Demzufolge ist die Kostenerstattung mangels eines Leistungsaustauschs nicht steuerbar.

Sollte ein gegenseitiger Vertrag in der zuvor bestimmten Form⁹³ vorliegen und würde daher die Steuerbarkeit gegeben sein, wäre selbst dies für das Ergebnis der steuerlichen Würdigung nicht von Relevanz, da sich auch unter Prüfung von § 2b UStG keine Steuerbarkeit ergibt. Hierzu verweisen wir auf die nun folgenden Ausführungen entsprechend dem Prüfschema⁹⁴ zu § 2b UStG.

Voraussetzungen für das Vorliegen von Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt sind eine öffentlich-rechtliche Grundlage und eine öffentlich-rechtliche Handlungsform. Gefordert ist somit eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt.⁹⁵

Eine öffentlich-rechtliche Grundlage, die sogenannte Sonderregelung, liegt vor, sofern das Handeln auf Basis von hoheitlichen Befugnissen erfolgt.⁹⁶ Bei der Ausführung von Aufgaben des Personenstandswesens handelt es sich um hoheitliche Aufgaben gemäß § 1 des Sächsischen Gesetzes zur Ausführung des Personenstandsgesetzes. Die mit der Aufgabenerfüllung beauftragte Gemeinde wird somit auf Basis von hoheitlichen Befugnissen tätig und eine öffentlich-rechtliche Grundlage liegt unzweifelhaft vor.

Indem eine Zweckvereinbarung geschlossen wird, liegt ein öffentlich-rechtlicher Vertrag und demnach eine öffentlich-rechtliche Handlungsform vor.⁹⁷

⁹² A 10.2 Abs. 3 S. 5 UStAE.

⁹³ Hierbei ist ein Vertrag gemeint, welcher ausdrücklich die Aufgabenübernahme gegen die Ausgleichszahlung beinhaltet, vgl. Baldauf, ZKF 2023, 270-274 sowie A 10.2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStAE.

⁹⁴ Vgl. Anhang 5.

⁹⁵ § 2b Abs. 1 S. 1 UStG

⁹⁶ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 6.

⁹⁷ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13 i. V. m. §§ 71 Abs. 1, 72 SächsKomZG sowie Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33 unter I.

Es schließt sich die Prüfung größerer Wettbewerbsverzerrungen bei der Behandlung als Nichtunternehmer nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG an. Indem die Aufgabenerfüllung im Rahmen interkommunaler Zusammenarbeit erfolgt, sozusagen eine Leistung von einer jPöR an eine andere jPöR erbracht wird und es sich um eine Vorbehaltspflicht⁹⁸ handelt, welche gesetzlich nur durch jPöR ausgeführt werden darf, sind die Voraussetzungen von § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt.⁹⁹

Mangels Vorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen wird die jPöR im Rahmen der Leistungen des Personenstandswesens nicht unternehmerisch tätig. Die Kostenerstattungen, welche die ausführende jPöR erhält, sind nicht steuerbar. Unter § 2b UStG besteht, selbst bei Vorliegen eines Leistungsaustauschs, keine umsatzsteuerliche Relevanz.

Zu beachten ist, dass kein Vorsteuerabzug aus Eingangsumsätzen im Zusammenhang mit dem Personenstandswesen vorgenommen werden darf.

4.1.1.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Bei der Übertragung des Personenstandswesens im Rahmen einer Aufgabendelegierung gegen Kostenerstattung liegt kein steuerbarer Vorgang vor. Unseres Erachtens scheidet die umsatzsteuerliche Relevanz bereits am Leistungsaustausch. Sofern man den Leistungsaustausch jedoch ausnahmsweise bejahen sollte, liegt aufgrund des Fehlens größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung der Gemeinde B als Nichtunternehmer nach § 2b UStG kein Handeln im Rahmen des Unternehmens durch Gemeinde B vor.

Die vorgenommene rechtliche Würdigung sollte auf die Übertragung anderer hoheitlicher Aufgaben, wie beispielsweise der Brandverhütungsschau, im Rahmen einer delegierenden Zweckvereinbarung gleichermaßen anwendbar sein.

Auf die Gestaltung und genaue Bemessung der Kostenerstattung kommt es für die Beurteilung der Umsatzsteuerbarkeit nicht an. Das bedeutet, dass bei der Bemessung auch ein Aufschlag berücksichtigt werden könnte oder eine Pauschale vereinbart wird, welche von den tatsächlich entstandenen Kosten bei der leistungsausführenden Gemeinde abweicht.

4.1.2 Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung

4.1.2.1 Sachverhaltsdarstellung (A-2)

Gemeinde A beauftragt im Rahmen einer mandatierenden Zweckvereinbarung¹⁰⁰ die Gemeinde B mit der Aufgabenerfüllung im Bereich des Einwohnermeldewesens. Gemeinde B wird dabei im Namen und auf Weisung der Gemeinde A tätig. Es findet keine Übertragung der Aufgaben analog der delegierenden Zweckvereinbarung statt. Die beauftragende Gemeinde A ist weiterhin originär zur Aufgabenerfüllung verpflichtet.

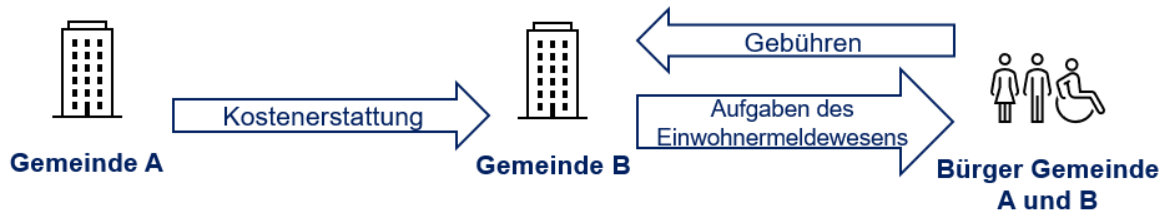
⁹⁸ Bei einer Vorbehaltspflicht handelt es sich um eine Aufgabe, welche aufgrund von gesetzlichen Bestimmungen ausschließlich von jPöR erbracht werden darf und es demzufolge nicht möglich ist, diese Aufgabe auf einen privaten Wirtschaftsteilnehmer zu übertragen.

⁹⁹ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 41 f. i. V. m. an § 1 Abs. 1 Nr. 1 Sächsische Personenstandsverordnung (klare Definition, wer zum Standesbeamten bestellt werden darf).

¹⁰⁰ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 1 SächsKomZG.

Die Gemeinde B erledigt die übertragenen Aufgaben mit eigenem Personal und stellt hierfür erforderliches Arbeitsmaterial sowie die Büroräume. Von Gemeinde A erfolgt lediglich die Bereitstellung der gemeindeindividuellen Materialien sowie eines Zugangs zur Arbeitssoftware.

Die Sach- und Personalkosten abzüglich der Einnahmen auf Ebene der Gemeinde B werden, soweit diese auf Leistungen an die Gemeinde A entfallen, durch Gemeinde A im Wege einer Kostenerstattung ausgeglichen.



4.1.2.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Fraglich ist, wie die umsatzsteuerliche Behandlung der Kostenerstattung bei Gemeinde B zu erfolgen hat.¹⁰¹

Da die Gemeinde A für die Aufgaben des Einwohnermeldewesens weiterhin originär zuständig ist und gerade kein Zuständigkeitswechsel hinsichtlich der Verpflichtung zur Aufgabenerfüllung wie bei der Aufgabendelegation erfolgt, ist zwischen der Kostenerstattung und der Aufgabenerfüllung durch Gemeinde B ein wechselseitiger Zusammenhang anzunehmen. Bei der Gemeinde A handelt es sich um einen identifizierbaren Leistungsempfänger, der unmittelbar einen konkreten Vorteil aus der Leistung der Gemeinde B zieht, da Gemeinde A selbst u. a. Personalressourcen aufgrund der Aufgabenübertragung einspart.¹⁰² Ein Leistungsaustausch ist daher zu bejahen.

Nach Maßgabe von § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG ist die Gemeinde B grundsätzlich unternehmerisch tätig. Da die Gemeinde B eine juristische Person des öffentlichen Rechts darstellt, ist die sonstige Leistung durch Gemeinde B an Gemeinde A auf eine mögliche Nicht-Steuerbarkeit nach § 2b Abs. 1 UStG zu prüfen. Die Anwendung von § 2b Abs. 1 UStG erfordert, dass eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vorliegt und eine Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Aufgrund der Ausgestaltung als mandatierende Zweckvereinbarung liegt eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor.¹⁰³

¹⁰¹ Hinweis: Die Bereitstellung gemeindeindividueller Materialien stellt keine umsatzsteuerliche Leistung durch die Gemeinde A dar, da es sich lediglich um eine Beistellung handelt. Die Gemeinde B erlangt hieran keine Verfügungsmacht.

¹⁰² Vgl. BFH, Urteil vom 23.09.2020, XI R 35/18, BFHE 271, 243, BStBl. II 2022, 344, Rz. 53 m. w. N. – Gemeinde A erlangt einen verbrauchsfähigen Vorteil aufgrund der Aufgabenerledigung durch Gemeinde B (Inanspruchnahme einer Dienstleistung durch Gemeinde A).

¹⁰³ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 1 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

Gemäß § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG ist bei Leistungen zwischen jPöR von keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen auszugehen, sofern es sich bei der Leistung um eine sogenannte Vorbehaltsaufgabe handelt.¹⁰⁴ Ein Vorbehaltsaufgabe ist vorliegend gegeben, da die Aufgaben des Einwohnermeldewesens als hoheitliche Tätigkeiten einzuordnen sind, welche nur durch jPöR und nicht durch private Dritte ausgeübt werden dürfen.¹⁰⁵ Entsprechend den Ausführungen zu 3.2.2 stellen wir bei der Einordnung der Tätigkeit der Gemeinde B auf das „Gesamtpaket“ ab, da die Übernahme der gesamten Aufgaben des Einwohnermeldewesens durch Gemeinde B nicht künstlich in verschiedene Bestandteile aufgeteilt werden kann.

Mangels Vorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen wird Gemeinde B nicht unternehmerisch tätig. Die Kostenerstattungen, welche Gemeinde A erhält, sind nicht steuerbar.

Zu beachten ist, dass kein Vorsteuerabzug aus Eingangsumsätzen im Zusammenhang mit dem Einwohnermeldewesen vorgenommen werden darf.

4.1.2.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Gemeinde B gilt hinsichtlich der Aufgaben des Einwohnermeldewesens, welche sie an Gemeinde A gegen Kostenerstattung erbringt, nicht als Unternehmer nach § 2b Abs. 1 UStG. Es liegen daher keine steuerbaren Leistungen von Gemeinde B an Gemeinde A vor.

Die vorgenommene rechtliche Würdigung ist auf die Übertragung anderer hoheitlicher Aufgaben im Rahmen einer mandatierenden Zweckvereinbarung gleichermaßen anwendbar, sofern private Dritte auf Basis gesetzlicher Bestimmungen nicht mit der Aufgabe betraut werden dürfen. Auf die Bemessung und Gestaltung der Kostenerstattung kommt es für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Steuerbarkeit nicht an.

4.1.3 Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung mit Zur-Verfügung-Stellung von Personal

4.1.3.1 Sachverhaltsdarstellung (A-3)

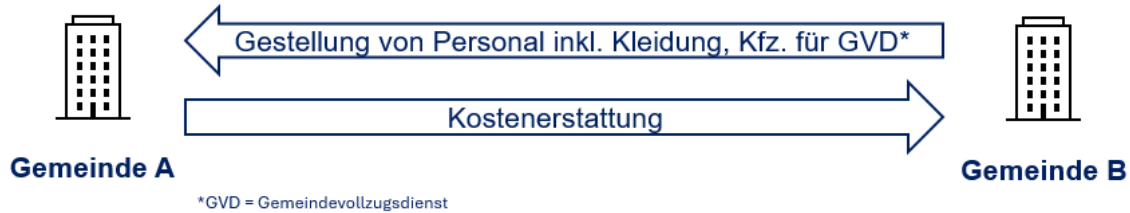
Die Gemeinde A beauftragt die Gemeinde B auf Basis einer mandatierenden Zweckvereinbarung¹⁰⁶ mit der Zur-Verfügung-Stellung von geeignetem und qualifiziertem Personal. Dieses Personal dient der Wahrnehmung der Aufgaben des Gemeindevollzugsdienstes in Gemeinde A und erhält daher auch die Weisungen und Dienstpläne für den Einsatz in der Gemeinde A von dieser Gemeinde. Zusätzlich stellt die Gemeinde B die erforderliche Dienstkleidung sowie einen Dienstwagen.

¹⁰⁴ Bei einer Vorbehaltsaufgabe handelt es sich um eine Aufgabe, welche aufgrund von gesetzlichen Bestimmungen ausschließlich von jPöR erbracht werden darf und es demzufolge nicht möglich ist, diese Aufgabe auf einen privaten Wirtschaftsteilnehmer zu übertragen.

¹⁰⁵ Vgl. §§ 1 f. Sächsisches Meldegesetz sowie u. a. § 7 Abs. 1 Personalausweisgesetz, woraus sich ergibt, dass die Tätigkeiten des Einwohnermeldewesens nur Behörden wahrnehmen dürfen.

¹⁰⁶ § 71 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. Satz 3 SächsKomZG.

Gemeinde A erstattet an Gemeinde B die anteiligen Personal- und Sachkosten.



4.1.3.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Zu prüfen ist die umsatzsteuerliche Behandlung der Kostenerstattung bei Gemeinde B.

Ein Zuständigkeitswechsel hinsichtlich der Aufgabe des Gemeindevollzugsdienstes findet nicht statt. Die Gemeinde B stellt das Personal an Gemeinde A für Tätigkeiten der Gemeinde A zur Verfügung und erhält hierfür eine Kostenerstattung. Ein Leistungsaustausch zwischen Gemeinde A und Gemeinde B ist positiv festzustellen.

Die zusätzliche Gestellung von Kleidung und eines Dienstwagens stellt eine unselbständige Nebenleistung dar, welche das Schicksal der Hauptleistung, in dem Fall der Personalgestellung, teilt.¹⁰⁷ Bei der Zur-Verfügung-Stellung von besonders ausgebildetem Personal mit der erforderlichen Kleidung und Ausstattung handelt es sich um einen wirtschaftlichen Vorgang, welcher umsatzsteuerlich nicht in mehrere Leistungen aufgeteilt werden darf.¹⁰⁸ Daher bezieht sich die folgende Würdigung auf den einheitlichen Vorgang der Personalgestellung inklusive der unselbständigen Nebenleistungen.

Nach Maßgabe von § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG ist die Gemeinde B grundsätzlich unternehmerisch tätig. Die sonstige Leistung (Gestellung von Personal und Zubehör) durch Gemeinde B an Gemeinde A ist auf eine mögliche Nicht-Steuerbarkeit nach § 2b Abs. 1 UStG zu prüfen. Die Anwendung von § 2b Abs. 1 UStG erfordert, dass eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vorliegt und eine Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Aufgrund der Ausgestaltung als mandatierende Zweckvereinbarung liegt eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor.¹⁰⁹

Nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG ist bei Leistungen zwischen jPöR von keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen auszugehen, sofern es sich bei der Leistung um eine sogenannte Vorbehaltsaufgabe handelt. Ein Vorbehaltsaufgabe ist im vorliegenden Beispielfall gegeben, da nur ein Beamter oder Angestellter der Gemeinde zum Gemeindevollzugsdienst bestellt werden darf.¹¹⁰ Eine derartige Personalgestellung kann daher gesetzlich nur durch eine andere Gemeinde erfolgen und nicht durch private Dritte.

Die erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit der Personalgestellung erfolgen nichtunternehmerisch.

¹⁰⁷ A 3.10 Abs. 5 S. 1 UStAE.

¹⁰⁸ A 3.10 Abs. 3 S. 1 UStAE.

¹⁰⁹ § 71 Abs. 2 S. 1 i. V. m. S. 3 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

¹¹⁰ § 9 Abs. 1 S. 1 Sächsisches Polizeibehördengesetz.

4.1.3.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Gemeinde B gilt gemäß § 2b Abs. 1 UStG hinsichtlich der Tätigkeit der Personalgestellung inklusive der Nebenleistungen, welche sie an Gemeinde A gegen Kostenerstattung erbringt, nicht als Unternehmer. Es liegen daher keine steuerbaren Leistungen von Gemeinde B an Gemeinde A vor.

Festzuhalten ist, dass nicht jede Personalüberlassung in den hoheitlichen Bereich einer jPöR eine Vorbehaltsaufgabe darstellt und dadurch gemäß § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen. Die vorgenommene rechtliche Würdigung ist daher auf die Übertragung anderer hoheitlicher Aufgaben im Rahmen einer mandatierenden Zweckvereinbarung nur dann gleichermaßen anwendbar, sofern eine gesetzliche Grundlage sinngemäß besagt, dass nur ein Angestellter oder Beamter einer Gemeinde bzw. einer anderen jPöR diese bestimmte Aufgabe ausüben darf. Fehlt eine solche Vorschrift, muss das Vorliegen einer Vorbehaltsaufgabe nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG verneint werden und es schließt sich eine weitere Prüfung zum Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen an.

Das Ergebnis der steuerlichen Beurteilung unter § 2b UStG ist somit stark einzelfallabhängig. In den überwiegenden Fällen stellt die Personalüberlassung eine wettbewerbsrelevante Tätigkeit dar, welche auch bei Leistungsbeziehungen zwischen jPöR zu einer Steuerbarkeit führt.¹¹¹

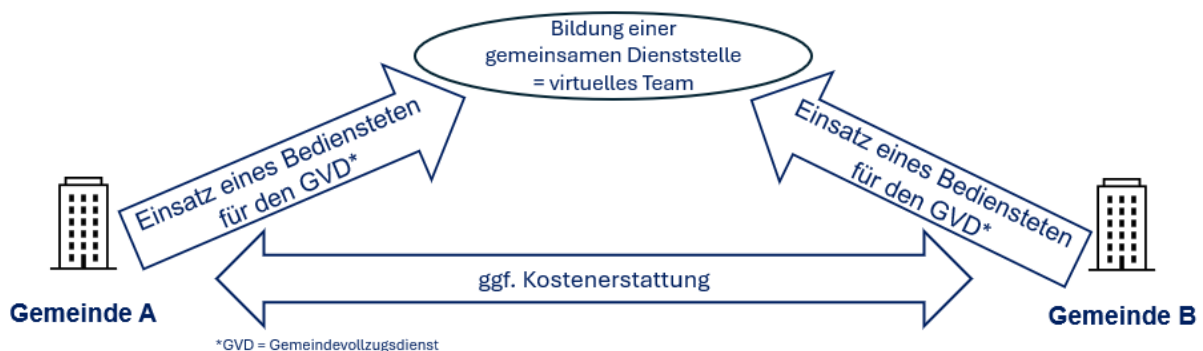
4.1.4 Ausgestaltung als Gemeinsame Dienststelle

4.1.4.1 Sachverhaltsdarstellung (A-4)

Die Gemeinde A und die Gemeinde B vereinbaren in einer Zweckvereinbarung¹¹² die Errichtung einer gemeinsamen Dienststelle. Jede Gemeinde stellt einen Gemeindevollzugsbediensteten für das virtuelle Team der gemeinsamen Dienststelle zur Verfügung. Beide Bediensteten erledigen die Aufgaben des Gemeindevollzugsdienstes gemeinsam im Namen und auf Weisung der jeweils zuständigen Gemeinde.

Sofern die Personalkosten für die Bediensteten der beiden Gemeinden gleich hoch sind, erfolgt keine Kostenerstattung.

Bei abweichenden Personalkosten der Bediensteten findet eine Kostenerstattung in Höhe von 50 % des Unterschiedsbetrags durch die Gemeinde mit den geringeren Personalkosten statt.



¹¹¹ Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 08.02.2021, S 7107.2.1-39/5 St33 – ein gesetzlicher Wettbewerbsausschluss nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG stellt eine Ausnahme dar.

¹¹² § 71 Abs. 2 Satz 1 Alt. 2 SächsKomZG.

4.1.4.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Bei der gemeinsamen Dienststelle handelt es sich um keine eigenständige jPöR, es ist daher keine Unternehmereigenschaft dieser festzustellen.

Zu prüfen ist die Behandlung der Kostenerstattung und damit ist auf das Leistungsaustauschverhältnis zwischen den beiden Gemeinden abzustellen.

Analog zu dem vorherigen Beispielfall (4.1.3) findet kein Zuständigkeitswechsel der Aufgabe des Gemeindevollzugsdienstes statt. Sowohl bei Vorliegen einer Kostenerstattung als auch bei fehlender Kostenerstattung liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor, da zumindest ein tauschähnlicher Umsatz nach § 3 Abs. 12 S. 2 UStG gegeben ist. Gegebenenfalls fehlt es auch an einem Leistungsaustausch, da die gemeinsame Dienststelle insbesondere bei fehlender Kostenerstattung möglicherweise als Aufwandspool einzuordnen ist. Da die Feststellung eines Leistungsaustausches im vorliegenden Beispiel auf das Ergebnis der Würdigung keinen Einfluss hat, unterbleibt eine weitere Auseinandersetzung an dieser Stelle und es wird vereinfachend von einem Leistungsaustausch ausgegangen.

Bei Annahme eines Leistungsaustausches handeln die Gemeinden jeweils unternehmerisch im Sinne von § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG. Die Leistung jeder Gemeinde auf eine mögliche Nicht-Steuerbarkeit nach § 2b UStG zu prüfen.

Aufgrund der Ausgestaltung als mandatierende Zweckvereinbarung liegt eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor.¹¹³

Nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG ist bei Leistungen zwischen jPöR von keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen auszugehen, sofern es sich bei der Leistung um eine sogenannte Vorbehaltsaufgabe handelt. Ein Vorbehaltsaufgabe ist auch im vorliegenden Beispielfall analog zum vorherigen Fall gegeben, da die Aufgaben des Gemeindevollzugsdienstes hoheitliche Tätigkeiten sind, bei welchen eine Privatisierung durch die Übertragung auf private Dritte rechtlich ausgeschlossen ist.¹¹⁴

Die erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit der Personalgestellung erfolgen nichtunternehmerisch.

4.1.4.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Beide Gemeinden gelten hinsichtlich der Tätigkeit der Personalgestellung nicht als Unternehmer nach § 2b Abs. 1 UStG. Es liegen daher keine steuerbaren Leistungen von Gemeinde B an Gemeinde A vor. Auf eine etwaige Kostenerstattung und deren Form kommt es für das Ergebnis nicht an.

Die vorgenommene rechtliche Würdigung ist grundsätzlich auf die Bildung einer gemeinsamen Dienststelle für andere hoheitliche wettbewerbsferne Tätigkeiten übertragbar.

Zu beachten ist jedoch, dass eine gesetzliche Grundlage erforderlich ist, welche sinngemäß beinhaltet, dass nur ein Angestellter oder Beamter einer Gemeinde bzw. anderen jPöR diese bestimmte Aufgabe ausüben darf.

¹¹³ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

¹¹⁴ §§ 1, 2 und 9 Sächsisches Polizeibehördengesetz.

Fehlt eine solche Vorschrift, muss das Vorliegen einer Vorbehaltsaufgabe nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG verneint werden und es schließt sich eine weitere Prüfung zum Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen an.

Sofern die Prüfung zum Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen zum Ergebnis kommt, dass größere Wettbewerbsverzerrungen gegeben sind bzw. das Risiko der Annahme solcher besteht, bietet sich die Ausgestaltung als Aufwandspool an.¹¹⁵

4.1.5 Ausgestaltung als Zweckverband

4.1.5.1 Sachverhaltsdarstellung (A-5)

Die Gemeinden A – D gründen einen Zweckverband¹¹⁶ als neue jPöR. Diesem Zweckverband wurde die Eignung und Zuständigkeit für die Kontrolle und Verfolgung von Geschwindigkeitsverstößen zugesprochen. Der „Blitzerzweckverband“ erledigt die Kontrollen und zugehörigen Verfahren anschließend in eigener Zuständigkeit. Hierfür hat der Zweckverband eigenes qualifiziertes Personal, die notwendige technische Ausstattung sowie die erforderliche Software.

Die übertragenden Gemeinden sind daher von ihrer Aufgabe bzw. Pflicht der Überwachung von Geschwindigkeitsverstößen befreit. Bei den Kontrollen und den Verfolgungen der Geschwindigkeitsverstößen dürfen die Gemeinden selbst nicht mehr tätig werden, es besteht demnach keine parallele Zuständigkeit.

Bei der Verrechnung und Kostenerstattung bestehen zwei Alternativen.

Bei Alternative eins werden die Personal- und Sachkosten abzüglich der Einnahmen nach dem Schlüssel der Straßen-Kilometer auf die Gemeinden A-D umgelegt.

In Alternative zwei wird der Zweckverband vorrangig nach Beauftragung zur Kontrolle durch die Gemeinden tätig und erhält hierfür eine pauschale Kostenerstattung („Fallpauschale“) von der jeweiligen Gemeinde. Um die gewisse Einflussnahme durch die Mitgliedsgemeinden zu ermöglichen, wird die Verbandssatzung mit einer entsprechenden Klausel versehen, dass den Gemeinden ein Mitspracherecht zu Ort und Zeit der Kontrolle von Geschwindigkeitsverstößen zusteht. Außerdem wird in die Verbandssatzung eine typisierte Ermittlung der Fallpauschale aufgenommen. Sofern durch diese Pauschale nicht alle Kosten gedeckt sind, wird der Restbetrag analog zu Alternative eins auf die Gemeinden entsprechend verteilt.



¹¹⁵ Siehe Ausführungen unter 3.2.3.

¹¹⁶ §§ 44 ff. SächsKomZG.

4.1.5.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Fraglich ist die umsatzsteuerliche Behandlung der Umlage bzw. Kostenerstattung plus Umlage jeweils bei den Alternativen eins und zwei.

Durch den Zusammenschluss von Gemeinden in einem Zweckverband entsteht eine neue rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts.¹¹⁷ Demzufolge ist neben der Unternehmereigenschaft der Gemeinden auch die des Zweckverbandes unter Beachtung von § 2b UStG zu prüfen.

In einem ersten Schritt ist die mögliche Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu würdigen, diese erfordert insbesondere einen Leistungsaustausch, welcher bei Leistung und Gegenleistung vorliegt. Dabei sind die Leistungsbeziehungen jeweils der Gemeinden A – D mit dem Zweckverband zu betrachten.

Alternative eins – Umlage nach Straßen-Kilometer

Die Kostenerstattungen oder Umlagen, welche die Gemeinden A – D jeweils an den Zweckverband zahlen, finden im vorliegenden Fall bei Alternative eins nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches statt, da keine Leistungen durch den Zweckverband an die Gemeinden erbracht werden und auch kein Zusammenhang zwischen der Umlage und den einzelnen Blitzeinsätzen besteht.¹¹⁸ Gestützt wird diese Auffassung auch durch den EuGH, welcher ausführt, dass bei Übertragung öffentlicher Befugnisse auf eine neu zuständige Stelle die Umverteilung der für die Ausübung dieser Befugnisse erforderlichen Mittel von der bisher zuständigen Stelle auf die neu zuständige Stelle nicht als Entgeltentrichtung beurteilt werden könne und stattdessen als notwendige Folge der Kompetenzübertragung zu werten sei.¹¹⁹

Anderer Meinung ist dabei das Bayerische Landesamt für Steuern, welches bei der Aufgabenübertragung gegen Entgelt von einem Leistungsaustausch ausgeht.¹²⁰ Der Gegenauffassung ist unseres Erachtens nicht zu folgen, da aufgrund der Aufgabendelegation keine Aufgabe mehr bei den übertragenden Gemeinden besteht und somit auch keine Leistungen an diese ausgeführt werden können. Gemäß § 46 SächsKomZG findet ein Übergang der Aufgaben von den beteiligten Mitgliedern auf den Zweckverband statt, die Verfahrensweise entspricht derselbigen bei einer Aufgabendelegation.

Die Kostenerstattungen sind demnach gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich nicht steuerbar und einer weitergehenden Prüfung unter § 2b UStG bedarf es unseres Erachtens bei der Form der Aufgabendelegation auf einen Zweckverband grundsätzlich nicht. Sofern durch die Finanzverwaltung bei Alternative eins von einem Leistungsaustausch ausgegangen werden sollte, wird auf die Ausführungen zu § 2b UStG bei Alternative zwei verwiesen.

¹¹⁷ § 45 Abs. 1 S. 1 SächsKomZG.

¹¹⁸ Vgl. Baldauf, ZKF 2023, 270-274 unter 7. b) sowie OFD Frankfurt a.M., Verfügung vom 04.02.2022, S7107 A-005-St 110.2 unter II. 1.

¹¹⁹ EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-51/15, Celex-Nr. 62015CJ0051, Rz. 44 f., 49 – Urteil zum Begriff des öffentlichen Auftrags, Grundsätze jedoch auch zur Anwendung der MwStSystRL heranzuziehen, vgl. Rauber, NVwZ 2021, 1197-1201: Umsatzsteuerpflicht und interkommunale Zusammenarbeit.

¹²⁰ Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33 unter I.

Alternative zwei – Kostenerstattung je Beauftragung durch die Gemeinde

Grundsätzlich gilt auch bei Alternative zwei das für die vorherige Alternative Aufgeführte und es ist unabhängig von der Art der Umverteilung der Mittel von keinem Leistungsaustausch auszugehen.

Ausnahmsweise wäre eine grundsätzliche Steuerbarkeit bei Alternative zwei gegeben, sofern die Kostenerstattung als Entgelt von dritter Seite zu bewerten wäre oder die Gemeinden mit dem Zweckverband in einem gegenseitigen Vertrag (bzw. Vereinbarung) ausdrücklich die Aufgabenübernahme und Ausgleichszahlung vereinbaren.¹²¹ Bei Alternative zwei der Kostenerstattung ist in den einzelnen Beauftragungen (auf Basis der Regelungen in der Verbandssatzung) durch die jeweilige Gemeinde ggf. eine solche gegenseitige Vereinbarung zu sehen. Die Folge wäre ein Leistungsaustausch zwischen der beauftragenden Gemeinde und dem Zweckverband, da der Zweckverband konkret für die jeweilige Kontrolle ein in der Verbandssatzung geregeltes Entgelt erhält.

Ein Entgelt von dritter Seite kann per se ausgeschlossen werden, da der Zweckverband keine steuerbaren Umsätze tätigt und ein preisauflösender Charakter der Umlagen nicht denkbar ist.

Sollte von einer Leistungsausführung an die Gemeinden und daher von einem Leistungsaustausch ausgegangen werden, wäre dies für das Ergebnis der steuerlichen Würdigung nicht von Relevanz, da sich auch unter Prüfung von § 2b UStG keine Steuerbarkeit ergibt. Hierzu wird auf die nun folgenden Ausführungen verwiesen.

Der Prüfung von § 2b UStG vorangestellt, erfolgt im vorliegenden Fall eine Einordnung der möglichen Leistungen des Zweckverbandes an die Gemeinden.

Der „Blitzerzweckverband“ erbringt als leistungsausführende jPöR selbständig Leistungen gegenüber den (beteiligten) Gemeinden. Bei den Leistungen handelt es sich um die Geschwindigkeitsmessungen, Auswertungen und die sich möglicherweise anschließende Verfolgung festgestellter Ordnungswidrigkeiten mit der Erteilung von Bußgeldbescheiden. Insgesamt zielen die genannten Teilleistungen auf die Überwachung und Ahndung von Geschwindigkeitsverstößen ab. Da der Zweckverband alle Aufgaben übertragen bekommen hat, welche mit Geschwindigkeitsverstößen im Zusammenhang stehen und diese abschließend zu bearbeiten hat, ist aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers jeweils von einer einheitlichen Leistung (mit sich unterordnenden unselbständigen Nebenleistungen) an die einzelne Kommune auszugehen.¹²² Der Umstand, dass beispielsweise die Bereitstellung und Bedienung der Messtechnik auch private Dritte ausführen könnten und als Leistung auf dem Markt anbieten, rechtfertigt allein keine Aufspaltung des gesamten Vorgangs in unterschiedliche Leistungen, da es dem durchschnittlichen Leistungsempfänger (Kommune) insbesondere auf die Aufgabendelegierung im Ganzen ankommt.¹²³

Die Prüfung der Unternehmereigenschaft des Zweckverbands für die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Verkehrsüberwachung hat nach § 2b UStG zu erfolgen.

Indem der Zweckverband aufgrund seiner öffentlich-rechtlichen Satzung hoheitliche Aufgaben übernimmt, handelt er insoweit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage.¹²⁴ Die Leistungen werden dabei für die einzelnen Gemeinden erbracht, welche jeweils die leistungsempfangenden jPöR darstellen.

¹²¹ Vgl. Baldauf, ZKF 2023, 270-274.

¹²² A 3.10 Abs. 1 S. 2, 3 UStAE, beispielsweise hat die Messleistung als Nebenleistung keinen eigenen Zweck für den Leistungsempfänger, vgl. BFH, Urteil vom 24.11.1994, V R 30/92, BFHE 176, 482, BStBl. II 1995, 151, Rz. 10.

¹²³ A 3.10 Abs. 3 S. 3 UStAE.

¹²⁴ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 8.

Die Prüfung größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer kann sich daher grundsätzlich in einem ersten Schritt nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG richten. Bei der Überwachung und Ahndung von Geschwindigkeitsverstößen handelt es sich um hoheitliche Vorbehaltsaufgaben, welche nicht auf Private übertragen werden dürfen.¹²⁵ Insoweit sind größere Wettbewerbsverzerrungen grundsätzlich ausgeschlossen.

Auch die Prüfung nach dem allgemeinen Schema zu größeren Wettbewerbsverzerrungen gelangt zu keinem anderen Ergebnis. Leistungen der Überwachung und Ahndung von Geschwindigkeitsverstößen sind nicht marktrelevant, da rechtlich keine Möglichkeit besteht, dass gleichartige Leistungen auch private Dritte anbieten dürfen.¹²⁶ Gleichartige Leistungen würden nur dann vorliegen, wenn auch Dritte aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen. Hierbei ist unseres Erachtens im vorliegenden Fall auf die gesamte Leistung für den Vergleich der Gleichartigkeit abzustellen und keine Aufgliederung in die verschiedenen Bestandteile wie Messung, Erlass des Bescheides und Erhebung vorzunehmen. Nach unserem Dafürhalten sind die Leistungsbestandteile Bereitstellung und Bedienung von Messtechnik nicht separat zu betrachten und wir würden bereits an diesem Punkt der allgemeinen Wettbewerbsprüfung nicht vom Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen ausgehen, da ein Privater rechtlich keine gleichartige Leistung anbieten kann wie der Zweckverband.¹²⁷

Spätestens bei dem zweiten Punkt des allgemeinen Schemas, den rechtlichen Rahmenbedingungen auf dem Markt, müsste aufgrund der für die Gemeinden befreienden Wirkung, als besondere rechtliche Rahmenbedingung, der Aufgabenübertragung zum Ausschluss von Marktrelevanz führen. Da die Übertragung einer gesetzlichen Pflichtaufgabe stattfindet, hat die befreiende Wirkung den entscheidenden Einfluss darauf, dass die Übertragung auf einen Zweckverband erfolgt.¹²⁸ Daher hat die Tätigkeit des Zweckverbandes keine Marktrelevanz.

Mangels Vorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen wird der Zweckverband im Rahmen der Leistungen der Überwachung und Ahndung von Geschwindigkeitsverstößen nicht unternehmerisch tätig.¹²⁹ Die Kostenerstattungen, welche der Zweckverband erhält, sind nicht steuerbar und unter § 2b UStG besteht bei diesem Leistungsaustausch keine umsatzsteuerliche Relevanz.

Zu beachten ist, dass der Zweckverband keinen Vorsteuerabzug aus Eingangsumsätzen im Zusammenhang mit seiner Kerntätigkeit (u. a. Geschwindigkeitsmessungen, Erlass der Bescheide) vornehmen darf.

¹²⁵ §§ 1, 2 Sächsisches Polizeibehördengesetz, § 3 Sächsische Ordnungswidrigkeiten Zuständigkeitsverordnung, § 49 Straßenverkehrsordnung.

¹²⁶ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 23 f.

¹²⁷ Vgl. insoweit Auffassung verschiedener Länder zum Bauhofzweckverband, welcher verschiedene Leistungsbestandteile übernimmt, die für den Begriff der Gleichartigkeit zusammenzufassen sind (vgl. u. a. Finanzministerium Schleswig-Holstein, Schreiben vom 01.08.2022, VI 3510-S7107-001).

¹²⁸ Bayerisches Landesamt für Steuern, Schreiben vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33, unter II. 3.

¹²⁹ Bayerisches Landesamt für Steuern, Schreiben vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33, unter III. 1: analoges Beispiel mit Übertragung der Verkehrsüberwachung auf Zweckverband, welcher gegenüber seinen Mitgliedern nicht unternehmerisch tätig wird.

4.1.5.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Wie bei der Würdigung unter 4.1.1 bei der Aufgabendelegation kann bereits vor Prüfung von § 2b UStG unseres Erachtens regelmäßig eine umsatzsteuerliche Relevanz aufgrund des fehlenden Leistungsaustauschs verneint werden. Da diese Auffassung jedoch in Sachsen nicht durch eine Verfügung des Landesamts für Steuern und Finanzen geregelt ist und die Verwaltungsansichten in den Bundesländern differieren, hat eine Prüfung nach § 2b UStG zu erfolgen, bei welcher von einem Leistungsaustausch ausgegangen wird. Die Prüfung von § 2b UStG führt im Ergebnis jedoch auch zu einer Nichtsteuerbarkeit der (möglichen) sonstigen Leistungen des Zweckverbands an die einzelnen Gemeinden.

Nach unserer Auffassung erbringt der Blitzerweckverband keine steuerbaren Leistungen an die Mitglieder.

Die vorgenommene rechtliche Würdigung ist auf die Übertragung anderer hoheitlicher Aufgaben auf einen Zweckverband grundsätzlich gleichermaßen anwendbar.

Sofern von einem Leistungsaustausch ausgegangen wird, ist jedoch nach Maßgabe von § 2b Abs. 1 S. 2 UStG zu beachten, dass die Behandlung als Nichtunternehmer zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen darf. Es ist daher stets eine einzelfallbezogene Wettbewerbsprüfung durchzuführen. Zu untersuchen wäre beispielsweise, inwiefern die Voraussetzungen von § 4 Nr. 29 UStG erfüllt sind und eine Kostenteilungsgemeinschaft vorliegt. Der Zweckverband stellt bereits einen rechtsfähigen und damit selbständigen Zusammenschluss von Personen, in dem Fall Gemeinden, dar. Betreffend der weiteren Erfordernisse einer Kostenteilungsgemeinschaft wird auf die Darstellung im Anhang 4 verwiesen. Sofern die Voraussetzungen von § 4 Nr. 29 UStG gegeben wären, könnte man gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG größere Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer ausschließen und es wäre ebenfalls eine Nichtsteuerbarkeit aufgrund der fehlenden Unternehmereigenschaft des Zweckverbandes gegeben.

4.2 Nicht-hoheitliche Tätigkeiten

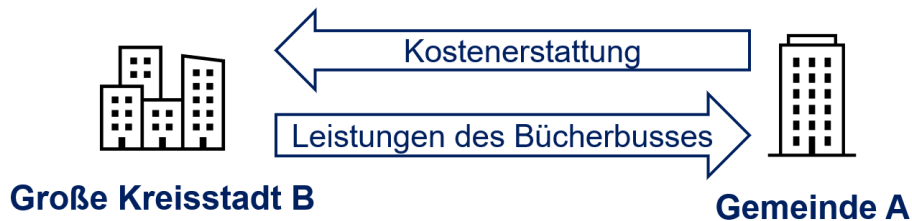
4.2.1 Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung

4.2.1.1 Sachverhaltsdarstellung (B-2)

Die Gemeinde A würde ihren Bürgern gern die Möglichkeit zum Zugang zu Bibliotheksleistungen vor Ort gewähren. Deshalb vereinbart die Gemeinde A mit der Großen Kreisstadt B im Rahmen einer mandatierenden Zweckvereinbarung¹³⁰, dass die Gemeinde A in die Route des Bibliotheksbusses von B aufgenommen wird und B damit die Nutzungsmöglichkeit einer Bibliothek zur Verfügung stellt. Demzufolge erweitert B die Route des Busses und fährt regelmäßig auch die Gemeinde A an. Die Große Kreisstadt B stellt dabei die gesamte Ausstattung des Busses inklusive der auszuleihenden Medien.

¹³⁰ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 1 SächsKomZG.

Die Gemeinde A trägt im Rahmen der Kostenerstattung die anteiligen Personalkosten, laufenden Kosten des Busses sowie die Kosten seiner Ausstattung. Zusätzlich trägt A eine jährliche Pauschale zum Ausgleich der Kosten für die Beschaffung der Medien.



4.2.1.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Zu prüfen ist, wie die Behandlung der Kostenerstattung auf der Ebene der Großen Kreisstadt B zu erfolgen hat.

Die große Kreisstadt B erbringt als leistungsausführende jPöR an die Gemeinde A eine sonstige Leistung gemäß § 3 Abs. 9 UStG, indem sie die Gemeinde A mit in die Tour des Busses aufnimmt. Kompakt ausgedrückt handelt es sich um die Zur-Verfügung-Stellung eines Bibliothekszugangs durch die Große Kreisstadt B. Aufgrund der hierfür geleisteten Kostenerstattung durch die Gemeinde A liegt ein Leistungsaustausch vor. Grundsätzlich ist B daher unternehmerisch tätig im Sinne von § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG.

Fraglich ist, ob B für diese Leistungen als Unternehmer gemäß § 2b Abs. 1 UStG anzusehen ist.

Aufgrund der Ausgestaltung als mandatierende Zweckvereinbarung liegt eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor.¹³¹

Die Behandlung von B als Nichtunternehmer hinsichtlich der Tätigkeit des Bücherbusses ist gemäß § 2b Abs. 1 S. 2 UStG ausgeschlossen, sofern dies zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere dann nicht vor, wenn eine vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistung ohne Recht auf Verzicht einer Steuerbefreiung unterliegt. Im vorliegenden Fall ist dabei § 4 Nr. 20 a) S. 1 UStG einschlägig. Demnach sind Umsätze einer Bücherei steuerfrei, sofern die Bücherei zu einer öffentlichen Körperschaft gehört. Bei dem Bibliotheksbus handelt es sich um eine Bücherei und die Kostenerstattung durch A stellt einen Umsatz im Zusammenhang mit dem Bibliotheksbus dar. Gemäß § 9 Abs. 1 UStG besteht auch keine Option, auf die Steuerfreiheit zu verzichten.

Aufgrund von § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG liegen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen bei den Leistungen des Bibliotheksbusses vor. Daher handelt die Große Kreisstadt B insoweit nicht unternehmerisch und die Kostenerstattung wird nicht der Umsatzbesteuerung unterworfen.

Zu beachten ist, dass der Großen Kreisstadt B kein Recht auf den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG betreffend der mit dem Bücherbus in Verbindung stehenden Eingangsumsätzen zusteht.

¹³¹ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 1 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

4.2.1.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Die Leistungen des Bibliotheksbusses der Großen Kreisstadt B erfolgen im Rahmen eines Leistungsaustausches. Aufgrund der Einschlägigkeit der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 a) S. 1 UStG für Umsätze einer Bücherei liegen gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG keine größeren Wettbewerbsverzerrungen bei der Behandlung als Nichtunternehmer vor. Die Große Kreisstadt B gilt hinsichtlich der Umsätze des Bibliotheksbusses nach § 2b Abs. 1 UStG nicht als Unternehmer und hat daher die Kostenerstattungen nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Die rechtliche Würdigung ist in dieser Gestaltung sehr einzelfallabhängig. Da es sich bei dieser Fallkategorie um keine Übertragung hoheitlicher Vorbehaltsaufgaben handelt, hat stets eine Prüfung des Vorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer zu erfolgen. Das Ergebnis der hiesigen umsatzsteuerlichen Würdigung ist daher nur sehr begrenzt auf andere Sachverhalte übertragbar, da nicht immer eine Steuerbefreiung für vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen einschlägig ist. Exemplarisch sind für die Anwendbarkeit von § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG aufgrund der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 a) S. 1 UStG (analog zum hiesigen Fall) Darbietungen von Theatern oder Chören zu ergänzen.

Sofern keine Steuerbefreiung für vergleichbare Leistungen, welche auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden, einschlägig wäre und auch die Prüfung auf das Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen nach dem allgemeinen Schema nicht zum Ausschluss der Steuerbarkeit führen würde, müsste die weitere Prüfung analog zu den Ausführungen unter 4.2.2.2 vorgenommen werden.

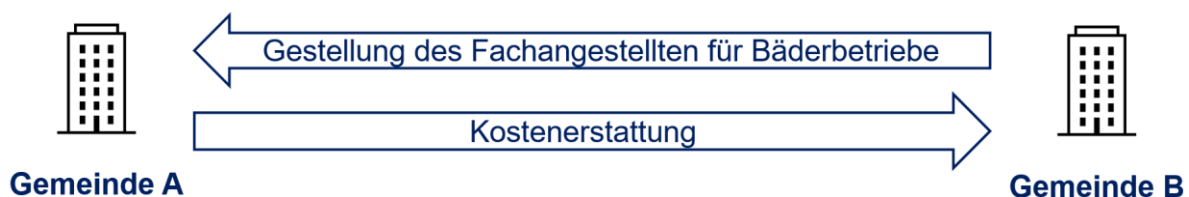
4.2.2 Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung mit Zur-Verfügung-Stellung von Personal

4.2.2.1 Sachverhaltsdarstellung (B-3)

Gemeinde A und Gemeinde B betreiben je ein Freibad. Die Verkehrssicherungs- und Aufsichtspflicht durch Sicherstellung einer Betriebs- und Badeaufsicht erfordert, dass in dem jeweiligen Freibad ein Fachangestellter für Bäderbetriebe die Leitung und Aufsicht des Personals wahrnimmt. Da Gemeinde A kurzfristig keinen Fachangestellten für Bäderbetriebe zur Verfügung hat, wird die Gemeinde B in Form einer mandatierenden Zweckvereinbarung¹³² mit der Zur-Verfügung-Stellung eines Fachangestellten für Bäderbetriebe im Umfang von durchschnittlich 0,35 VZÄ beauftragt.

Die Leitung und Aufsicht des Personals im Freibad der Gemeinde A wird auch von der Fachkraft der Gemeinde B wahrgenommen.

Entsprechend des tatsächlichen Einsatzes in der Gemeinde A ermittelt die Gemeinde B, bei welcher der Fachangestellte für Bäderbetriebe arbeitsrechtlich angestellt ist, die anteiligen Personalkosten und stellt diese der Nachbargemeinde in Rechnung.



¹³² § 71 Abs. 2 S. 1 i. V. m. S. 3 SächsKomZG.

4.2.2.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Zu prüfen ist die umsatzsteuerliche Behandlung der Kostenerstattung an die Gemeinde B.

Indem die Gemeinde B an die Gemeinde A Personal überlässt, erbringt sie eine sonstige Leistung gemäß § 3 Abs. 9 UStG, welche auch im Rahmen eines Leistungsaustauschs stattfindet, da die leistungsausführende Gemeinde hierfür ein Entgelt erhält.¹³³ Die überlassende Gemeinde übt damit eine gewerbliche Tätigkeit selbständig, nachhaltig (über mehrere Monate) und mit der Absicht der Einnahmeerzielung (Verlangen eines Entgelts) aus. Unter Würdigung von § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG ist die Gemeinde, welche das Personal überlässt, daher als Unternehmer anzusehen.

Bei der folgenden Prüfung von § 2b UStG ist festzustellen, dass aufgrund der Ausgestaltung als mandatierende Zweckvereinbarung eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vorliegt.¹³⁴

Anschließend an die Feststellung der Tätigkeitsausübung im Rahmen öffentlicher Gewalt stellt sich die Frage, inwiefern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Von den gesetzlichen Ausnahmefällen käme potenziell § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG in Frage. Sofern Gemeinde B in einem Kalenderjahr aus der Gestellung von Fachangestellten für Bäderbetriebe voraussichtlich die Umsatzgrenze von 17.500 EUR nicht übersteigt, liegen unseres Erachtens keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor und die Gemeinde B würde insoweit nicht unternehmerisch handeln.¹³⁵ Die Personalgestellung wäre demnach nicht steuerbar. An dieser Stelle ist zu beachten, dass das zuständige Finanzamt den Begriff der gleichartigen Tätigkeiten ggf. weit auslegen könnte, wonach alle Personalgestellungen der Gemeinde B gleichartige Tätigkeiten darstellen würden und daher für die Prüfung der Grenze von 17.500 EUR zusammenzufassen wären.

Sollte die Gemeinde B voraussichtlich die Umsatzgrenze von 17.500 EUR im Jahr überschreiten, würde die Prüfung des Vorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen nach dem allgemeinen Schema erfolgen. Bei der Gestellung von Fachangestellten für Bäderbetriebe handelt es sich um eine Tätigkeit, welche auch private Dritte auf dem Markt anbieten. Die Marktrelevanz nach Art der Leitung liegt folglich vor. Auf Unterschiede in den rechtlichen Rahmenbedingungen kommt es vorliegend auch nicht an, da auch eine private Personalvermittlung einen Fachangestellten für Bäderbetriebe mit der gleichen Wirkung zur Verfügung stellen könnte. Die Vorschriften des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes mit der Beschränkung der Dauer der Leihe auf einen kürzeren Zeitraum, als dies bei der interkommunalen Zusammenarbeit der Fall wäre, führen unseres Erachtens zu keiner eingeschränkten Marktrelevanz.¹³⁶

Besonderheiten bei der räumlichen Marktrelevanz¹³⁷ bestehen ebenfalls nicht. Es ist festzuhalten, dass eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (sofern kein Fall von § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG vorliegt).

Ein Fall von § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG ist hier nicht einschlägig, da vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen unter keine Steuerbefreiung ohne Recht auf Verzicht fallen.

¹³³ A 1.1 Abs. 16 S. 1 UStAE.

¹³⁴ § 71 Abs. 2 S. 1 i. V. m. S. 3 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

¹³⁵ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 36 – bei Personalgestellungen für verschiedene Bereiche werden u.E. nicht die gleichen Bedürfnisse aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers befriedigt.

¹³⁶ Aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers werden unseres Erachtens die gleichen Bedürfnisse befriedigt, unabhängig von einer möglichen gesetzlichen Beschränkung der Überlassungsdauer auf beispielsweise 18 Monate.

¹³⁷ Vgl. Prüfschema in Anhang 2.

Die Gemeinde B wird somit hinsichtlich der Personalgestellung unternehmerisch tätig und erbringt steuerbare Umsätze. Eine Steuerbefreiung (sowohl mit als auch ohne Recht auf Verzicht nach § 9 UStG) dieser Umsätze gemäß § 4 UStG ist nicht ersichtlich. Der Steuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG 19 %.¹³⁸

Gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG ist die leistungsausführende Gemeinde zur Rechnungsausstellung mit Ausweis von Umsatzsteuer gegenüber der Gemeinde A verpflichtet.

Auf Seite der leistungsempfangenden Gemeinde A ist die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG zu prüfen. Hierfür sind die Ausgangsumsätze zu würdigen, welche im Zusammenhang mit dem Fachangestellten für Bäderbetriebe stehen. In erster Linie sind dies Eintrittsberechtigungen in ein Schwimmbad. Die Eintrittsberechtigungen unterliegen als sonstige Leistung im Regelfall der Umsatzsteuer. Ob eine Versteuerung zum ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG stattfindet, ist dabei ohne Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug. Entscheidend ist der Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen. Da dieser Zusammenhang im vorliegenden Fall gegeben ist kann die leistungsempfangende Gemeinde den Vorsteuerabzug geltend machen.

Sofern in dem Freibad der Gemeinde A auch Schulschwimmen angeboten wird, was wiederum als nicht unternehmerisch einzuordnen ist, müsste eine Quote für den anteiligen Abzug der Vorsteuer ermittelt werden.

4.2.2.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Sofern aus Gründen der Höhe der Umsätze eine Nichtsteuerbarkeit nach § 2b Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 UStG ausscheidet, stellt die Gestellung durch die Gemeinde B einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz dar. Die Personalgestellung wäre daher der Umsatzsteuer zu unterwerfen, jedoch kann die leistungsempfangende Gemeinde A den Steuerbetrag aus der Rechnung von Gemeinde B als Vorsteuer regelmäßig abziehen und erleidet daher keine wirtschaftliche Belastung.

Die vorgenommene rechtliche Würdigung ist grundsätzlich auch auf andere Personalgestellungen anwendbar. Dabei kommt der Prüfung des Vorsteuerabzugs besonderes Gewicht zu.

Sollte bei der Ausführung einer nicht-hoheitlichen Tätigkeit im Rahmen einer mandatierenden Zweckvereinbarung auf Ebene der leistungsempfangenden Gemeinde ein Vorsteuerabzug nicht möglich sein, kann geprüft werden, inwiefern ggf. die Lösung über einen Aufwandspool in Betracht kommen würde.¹³⁹

¹³⁸ Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG dürfte nicht möglich sein, da es sich bei der Personalgestellung lediglich um eine Betriebsführungsleistung handelt. Aus der Rechtsprechung ist mitunter auch auf die Anwendung der ermäßigten Besteuerung für Umsätze der Betriebsführung zu schließen (vgl. BFH, Urteil vom 11.02.2010, V R 30/08, Rz. 28).

¹³⁹ Vgl. Anhang 3.

4.2.3 Ausgestaltung als Gemeinsame Dienststelle

4.2.3.1 Sachverhaltsdarstellung (B-4)

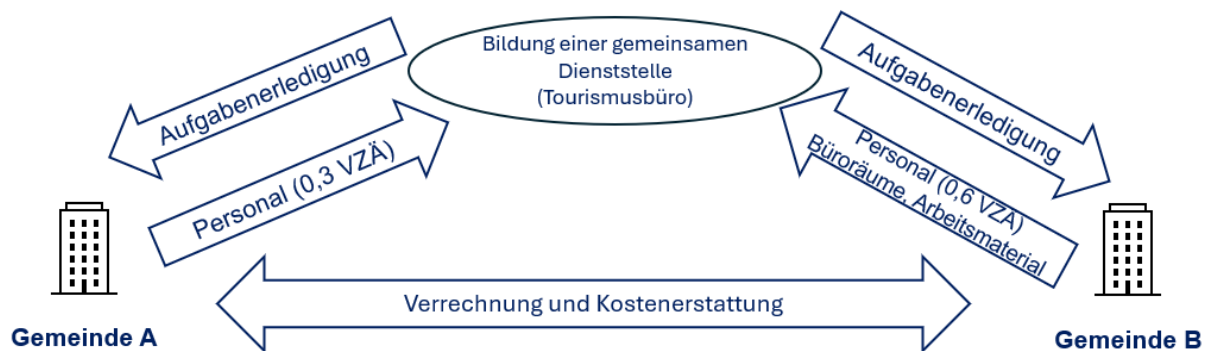
Die Gemeinden A und B haben jeweils einen Beschäftigten, welcher sich zeitanteilig mit dem Tourismusmanagement beschäftigt. Bei Gemeinde A nimmt der Beschäftigte hierfür 0,1 VZÄ ein und bei Gemeinde B 0,6 VZÄ. Dieser Unterschied liegt an der größeren touristischen Bedeutung der Gemeinde B.

Im Rahmen einer Zweckvereinbarung¹⁴⁰ zur Errichtung einer gemeinsamen Dienststelle wird das Betreiben eines gemeinsamen Tourismusbüros vereinbart. Gemeinde A stellt hierfür auf Wunsch der Gemeinde B 0,3 VZÄ zur Verfügung und damit mehr, wie sie selbst benötigt. In Höhe der Differenz (0,2 VZÄ) ist der Beschäftigte daher für die Gemeinde B tätig, da diese einen größeren Personalbedarf hat. Die Gemeinde B stellt 0,6 VZÄ bereit.

Das gemeinsame Tourismusbüro der Beschäftigten befindet sich in Räumen der Gemeinde B. In diesem Büro erledigt das gebildete virtuelle Team¹⁴¹ Aufgaben des Tourismusmanagements und der Touristeninformation für beide Gemeinden. Das jeweilige Teammitglied handelt im Namen und auf Weisung der jeweils zuständigen Gemeinde.

Festzuhalten ist an dieser Stelle, dass die Gemeinde B das Büro für beide Gemeinden zur Verfügung stellt und Gemeinde A anteilig Personal der Gemeinde B bereitstellt.

Gemeinde A erstattet 50 % der für das Büro anfallenden Kosten an Gemeinde A und Gemeinde B erstattet die Personalkosten der Gemeinde A im Umfang von 0,2 VZÄ.



¹⁴⁰ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 SächsKomZG.

¹⁴¹ Bei dem virtuellen Team handelt es sich um eine Organisationsform zur ggf. auch ortsunabhängigen Erledigung von (gemeinsamen) Aufgaben mit einer gewissen Abhängigkeit voneinander.

4.2.3.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Darstellung der einzelnen Leistungen

Umsatzsteuerlich zu würdigen sind die Leistungsbeziehungen zwischen den beiden Gemeinden; das Tourismusbüro selbst ist nicht als eigenständiger Unternehmer zu betrachten.

Vereinfacht dargestellt, erbringt die Gemeinde A eine Gestellung von Personal an die Gemeinde B, welche einen höheren Bedarf an VZÄ hat. Außerdem stellt die Gemeinde B in einem gewissen Umfang ebenfalls Personal und die notwendigen Räume inklusive Ausstattung der Gemeinde A zur Verfügung.

Zu prüfen ist die Behandlung der Kostenerstattung bei beiden Gemeinden.

Beide Gemeinden erbringen jeweils sonstige Leistungen gemäß § 3 Abs. 9 UStG. Aufgrund der Vereinbarung eines Entgeltes in der Form der Kostenerstattung ist ein Leistungsaustausch jeweils festzustellen. Zusätzlich ist ein tauschähnlicher Umsatz nach § 3 Abs. 12 S. 2 UStG jedenfalls bei gegenseitiger Vertretung der beiden Beschäftigten aus Gemeinde A und B anzunehmen. Möglicherweise sind auch noch weitere tauschähnliche Umsätze vorliegend, um dies genau zu beurteilen, müsste jedoch konkret dargelegt werden, wann der Beschäftigt einer Gemeinde Tätigkeiten für die andere Gemeinde wahrnimmt.

Die Gemeinden A und B üben damit eine gewerbliche Tätigkeit selbständig, nachhaltig (über mehrere Monate) und mit der Absicht der Einnahmeerzielung aus. Unter Würdigung nach § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG sind beide Gemeinden daher als Unternehmer anzusehen.

Würdigung nach § 2b UStG

Bei der sich anschließenden Prüfung unter § 2b UStG ist festzustellen, dass eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt jeweils vorliegt, da eine Zweckvereinbarung und damit ein öffentlich-rechtlicher Vertrag geschlossen wird.¹⁴²

Im Rahmen der Prüfung größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer ist insbesondere § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG zu prüfen. Sofern eine Gemeinde aus gleichartigen Tätigkeiten voraussichtlich keinen Umsatz über 17.500 EUR erzielen wird, liegen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor und die jeweiligen Umsätze sind nicht steuerbar.

Die Leistungen werden zwar im Rahmen der interkommunalen Zusammenarbeit ausgeübt, jedoch handelt es sich um keine Vorbehaltsaufgabe, welche nur durch jPÖR ausgeführt werden darf. Demnach ist ein Fall von § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.

Bei der Zur-Verfügung-Stellung der Büroräume liegt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 a) UStG nahe und es stellt sich die Frage, ob ein Fall von § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG vorliegen könnte. Da gemäß § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiung jedoch verzichtet werden kann, sind vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachten Leistungen nicht ohne Recht auf Verzicht steuerfrei und es ist kein Fall von § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG zu konstatieren.

Die Marktrelevanz der ausgeführten Leistung (Zur-Verfügung-Stellung von Personal) ist unseres Erachtens gegeben; ein Wettbewerb zu privaten Dritten (z. B. Leiharbeitsfirmen) besteht nach unserem Dafürhalten.

¹⁴² § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass es nicht auf einen (potenziellen) Wettbewerb zur Bildung einer Gemeinsamen Dienststelle ankommt, welche gemäß dem SächsKomZG ausschließlich jPöR bilden können.

Die umsatzsteuerlich relevante Leistung ist die Gestellung von Personal zwischen den Gemeinden, unabhängig von der „Zwischenschaltung“ der Gemeinsamen Dienststelle. Demnach kann eine Wettbewerbsrelevanz bei der Zusammenarbeit in der Form einer Gemeinsamen Dienststelle nicht aus dem Grund verneint werden, dass mit privaten Wirtschaftsteilnehmern keine Gemeinsame Dienststelle gebildet werden kann.

Sofern man von einem Überschreiten der Grenze von 17.500 EUR je gleichartiger Tätigkeit ausgeht, ist die Steuerbarkeit nicht aufgrund von § 2b Abs. 1 UStG ausgeschlossen und die jeweiligen Umsätze sind weiter nach dem allgemeinen Schema der Umsatzsteuer zu würdigen.

Einschlägigkeit von Steuerbefreiungsvorschriften

Die Gestellung von Personal durch die Gemeinde A ist unter keine Steuerbefreiung zu fassen. Gleiches gilt für die tauschähnlichen Umsätze zwischen beiden Gemeinden.

Bei der Gestellung von Personal sowie der Zurverfügungstellung der Räume, der bürotechnischen Ausstattung und des Arbeitsmaterials durch Gemeinde B ist zu prüfen, ob die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 a) UStG (teilweise) Anwendung findet.

Unseres Erachtens liegt umsatzsteuerlich ein Vertrag besonderer Art vor, bei welchem das Nutzungsrecht der Gemeinde A an den Räumlichkeiten der Gemeinde B gegenüber der Gestellung von Personal durch die Gemeinde B zurücktritt.¹⁴³ Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 a) UStG kommt damit nicht in Betracht.¹⁴⁴

Die leistungsausführenden Gemeinden erbringen folglich steuerbare Umsätze, welche auch als steuerpflichtig einzuordnen sind.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage für die Umsätze richtet sich nach § 10 Abs. 2 S. 2 UStG und ist der Wert des jeweils anderen Umsatzes zuzüglich/abzüglich der erhaltenen/geleisteten Baraufgabe (Kostenerstattung). Hierbei handelt es sich um einen subjektiven Wert, den der Empfänger zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist.¹⁴⁵ Aus dieser Formulierung wird jedoch auch nicht ersichtlich, welcher konkrete Wert anzusetzen ist. Der BFH stellt daher auf den in Geld ausgedrückten eigenen Aufwand des Leistungsempfängers ab.¹⁴⁶ Im vorliegenden Fall wären dies bei der Bemessung des Umsatzes der Gemeinde A die anteiligen Personalkosten der Gemeinde A, die beispielsweise bei einer Vertretung der Beschäftigten von Gemeinde B anfallen und zusätzlich die Kostenerstattung.

Aus unserer Sicht stellt sich die Wertermittlung hierbei als kompliziert dar, weil diese maßgeblich von den tatsächlichen Tätigkeiten (zeitlicher Umfang) des einzelnen Bediensteten für die jeweils andere Gemeinde abhängt und daher nur die anteiligen Personalkosten umfasst.¹⁴⁷

¹⁴³ A 4.12.6 Abs. 1 S. 1 UStAE.

¹⁴⁴ A 4.12.6 Abs. 1 S. 2 UStAE.

¹⁴⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 25.04.2018, XI R 21/16, BFHE 261, 436, BStBl. II 2018, 505, Rz. 21 m. w. N.

¹⁴⁶ Vgl. u. a. BFH, Urteil vom 17.03.2010, XI R 17/08, BFHE 230, 466, BStBl. II 2017, 828, Rz. 20.

¹⁴⁷ Vgl. A 10.5 Abs. 1 S. 1-4 UStAE.

Gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG sind die leistungsausführenden Gemeinden zur Rechnungsausstellung mit Ausweis von Umsatzsteuer gegenüber den leistungsempfangenden Gemeinden verpflichtet.

Vorsteuerabzug

Auf Seite der jeweils leistungsempfangenden Gemeinde ist die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG zu prüfen. Hierfür sind die Ausgangsumsätze zu würdigen, welche im Zusammenhang mit dem Tourismusbüro stehen. Unserer Erfahrung nach ist eine Gemeinde mit dem Tourismusbüro nicht unternehmerisch tätig oder führt steuerfreie Ausgangsumsätze¹⁴⁸ aus. Die Vorsteuer ist demnach nicht abzugsfähig und stellt eine wirtschaftliche Belastung bei der jeweils leistungsempfangenden Gemeinde dar. Führt die jeweilige Gemeinde neben nicht steuerbaren bzw. steuerfreien Ausgangsumsätzen auch steuerpflichtige Ausgangsumsätze aus, ist gemäß § 15 Abs. 4 UStG eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge zur Ermittlung des abzugsfähigen Teils vorzunehmen.

Lösungsvorschlag – Aufwandspool

Um eine wirtschaftliche Definitivbelastung durch die Umsatzsteuer sowie aufwendige Ermittlungen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage bei den tauschähnlichen Umsätzen und der Abzugsfähigkeit der Umsatzsteuer zu vermeiden, bietet sich die Ausgestaltung als Aufwandspool an. Bei einer Gestaltung als Aufwandspool fehlt es bei den einzelnen Leistungen an der Steuerbarkeit, wodurch es auf die Anwendung von § 2b UStG und etwaiger Steuerbefreiungsvorschriften nicht weiter ankommt.

Da sowohl die Rechtsprechung, Verwaltung und auch die Literatur hinsichtlich des Vorliegens eines Aufwandspools keine deckungsgleichen Ansichten vertreten, stellen wir im Folgenden zwei denkbare Fallgestaltungen dar und würdigen diese anhand der EuGH-Rechtsprechung und der Verwaltungsauffassung.

Alle Auffassungen erfordern, dass für das Tourismusbüro mit dem virtuellen Team eine nicht rechtsfähige Gesellschaft mittels eines Vertrags gegründet wird. Hierbei handelt es sich typischerweise um eine sogenannte Innen-GbR. In dem Vertrag wird der gemeinsame Zweck¹⁴⁹ der Gesellschaft, in dem Fall die Tourismusförderung beider Gemeinden durch Tourismusmanagement und die Touristeninformation, geregelt. Für die Bestimmung eines gemeinsamen Zwecks sind die Vorschriften des Zivilrechts maßgeblich. Anzumerken ist, dass kein separater Vertrag nötig ist, sondern das Bestehen einer nicht rechtsfähigen Gesellschaft sich auch aus der Zweckvereinbarung ergeben kann.

Fallgestaltung 1: keine Zahlungen

In der ersten Fallgestaltung erfolgen keine Zahlungen zwischen den Mitgliedern der Gesellschaft (Gemeinden A und B). Dabei wird vertraglich vereinbart, dass die Gesellschafter der Gesellschaft (Aufwandspool) bestimmte Leistungen unentgeltlich zur Verfügung stellen, welche (alle) Gesellschafter der Gesellschaft unentgeltlich aus dem Pool heraus nutzen können.¹⁵⁰ Im vorliegenden Fall könnte die unentgeltliche Überlassung des jeweiligen Personals, der Räume und der Arbeitsmittel vereinbart werden. Bei dieser Gestaltung müsste u.E. ein Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern ausgeschlossen sein.¹⁵¹

¹⁴⁸ Ausgenommen: Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 1 bis 7 UStG, § 25 Abs. 2 UStG oder nach § 26 Abs. 5 UStG.

¹⁴⁹ Der Zweck ist als gemeinsam einzuordnen, sofern durch den erhofften Erfolg die Ziele aller erreicht werden sollen, vgl. Böhmer, JuristenZeitung 1994, 982, 990.

¹⁵⁰ Vgl. A 1.6 Abs. 8 S. 2 UStAE.

¹⁵¹ Vgl. A. 1.6 Abs. 8 S. 2 UStAE; vgl. auch analog BFH, Urteil vom 07.12.1967, V 45/65, BFHE 91, 448, BStBl. II 1968, 398, Rz. 30 f.

Zu einem Leistungsaustausch zwischen den einzelnen Gesellschaftern untereinander dürfte es nach unserem Dafürhalten gleichermaßen nicht kommen, da keine Zahlung eines Spitzenausgleichs stattfindet.¹⁵²

Ein außersteuerlicher Nachteil bei dieser Gestaltung wäre, dass aufgrund differierender Beiträge möglicherweise eine Gemeinde wegen des fehlenden wertmäßigen Ausgleichs finanziell benachteiligt wäre. Durch die Möglichkeit der individuellen Gestaltung der Gesellschafterbeiträge jeder Gemeinde, könnte einer Benachteiligung jedoch entgegengesteuert werden.

Fallgestaltung 2: Kostenerstattungen

Die zweite Fallgestaltung erfolgt entsprechend dem EuGH-Fall „EDM“.¹⁵³ In diesem Urteil wurde entschieden, in welchem Fall eine Zusammenarbeit mehrerer Mitglieder eines Konsortiums¹⁵⁴ umsatzsteuerbar ist. Zweck des Konsortiums war die gemeinsame Entdeckung von Lagerstätten sowie Untersuchungen hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit des Abbaus. EDM ist dabei ein Mitglied des Konsortiums mit koordinierenden Aufgaben.¹⁵⁵

Entscheidend ist bei diesem Fall, dass jedes Mitglied des Konsortiums Rechnungen über durchgeführte Arbeiten stellte, in welchen die entsprechenden Kosten aufgeführt waren und diese an EDM schickte, damit die insgesamt angefallenen Kosten nach dem im Konsortialvertrag vereinbarten Prozentsatz auf die Mitglieder aufgeteilt werden können.¹⁵⁶

Der EuGH entschied, dass die Mitglieder des Konsortiums hinsichtlich des jeweils im Vertrag festgelegten Arbeitsanteils keine Leistung gegen Entgelt und damit keinen steuerbaren Umsatz ausführten.¹⁵⁷

Überträgt man den Sachverhalt aus dem Urteil auf das Tourismusbüro der beiden Gemeinden, wäre das Tourismusbüro als Konsortium zu betrachten und die Gemeinden A und B wären die Mitglieder. Die Gemeinden müssten vertraglich die jeweiligen Arbeitsanteile (Personalgestellungen und Sachleistungen) vereinbaren. Die auf die jeweiligen Arbeitsanteile anfallenden Kosten wären durch die Mitglieder zu dokumentieren und eine Gemeinde müsste die Aufteilung dieser Kosten auf beide Gemeinden nach einem vorher vereinbarten Schlüssel vornehmen.¹⁵⁸ Als Aufteilungsschlüssel käme im vorliegenden Fall beispielsweise die Anzahl touristischer Übernachtungen oder die Anzahl der Besucher von Parks und Museen innerhalb der Gemeinden in Frage. Die Zahlungsflüsse zur Kostenverrechnung dürften unseres Erachtens nach keinen steuerbaren Spitzenausgleich darstellen, sondern als nicht steuerbar zu würdigen sein.¹⁵⁹ Aus der Formulierung des UStAE¹⁶⁰ ist gewissermaßen zu schließen, dass die getroffene Entscheidung im EDM-Fall auch der Verwaltungsauffassung entspräche.

Bei der Lösung im Sinne des EDM-Falls besteht der große Vorteil darin, dass keine Mitgliedsgemeinde durch einen möglicherweise höheren Arbeitsanteil finanziell benachteiligt wird. Mithilfe des Aufteilungsschlüssels kann ein genauer Kostenausgleich erreicht werden.

¹⁵² Vgl. Plikat, UStB 2009, 41-45 unter 6.; Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b) sowie Folgerung aus A 1.6 Abs. 8 S. 4 UStAE.

¹⁵³ EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01 (Urteil „EDM“).

¹⁵⁴ Ein Konsortium ist ein vorübergehender Zusammenschluss von Unternehmen, welcher der gemeinsamen Durchführung eines größeren Geschäfts dient.

¹⁵⁵ EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01, Rz. 17.

¹⁵⁶ EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01, Rz. 18.

¹⁵⁷ EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01, Rz. 91.

¹⁵⁸ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

¹⁵⁹ Vgl. EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01, Rz. 91.

¹⁶⁰ Vgl. A 1.6 Abs. 8 S. 7 UStAE, Bezugnahme auf EDM-Fall.

Einschätzung

Die erste Fallgestaltung ohne das Leisten von Ausgleichszahlungen ist unseres Erachtens durch die Auffassung der Finanzverwaltung, der EuGH-Rechtsprechung und der Fachliteratur gedeckt.¹⁶¹ Daher sollte die Ausgestaltung in dieser Form wahrscheinlich mit weniger Hürden verbunden sein.

Bei der Ausgestaltung in der Form der zweiten Variante mit dem Leisten von Zahlungen bestünde unseres Erachtens das Risiko, dass die Finanzverwaltung die Zahlungen als steuerbaren Spitzenausgleich zwischen den Gesellschaftern bewertet.¹⁶² Für diese Beurteilung spielt der Grund der Zahlung des Ausgleichs eine maßgebliche Rolle. Sofern für den Erhalt eines individuellen Vorteils gezahlt wird, müsste regelmäßig ein Leistungsaustausch vorliegen.¹⁶³ Grund für die Ausgleichszahlungen zwischen den Gemeinden könnte vermutlich auch sein, dass Gemeinde B von der zusätzlichen Arbeitszeit der Bediensteten von Gemeinde A profitieren kann und daher einen eigenen, individuellen Vorteil erhält, welchen sie ohne die Kooperation nicht hätte. Hierin könnte durch die Finanzverwaltung möglicherweise ein steuerbarer (und steuerpflichtiger) Spitzenausgleich zu sehen sein.

Sofern auf die Zahlung von Umlagen und Kostenerstattungen zum Ausgleich nicht verzichtet werden soll und daher die Ausgestaltung in Form der zweiten Variante erfolgt, ist jedoch anzumerken, dass die tauschähnlichen Umsätze nicht steuerbar sein dürften und allenfalls die Behandlung der Zahlungen begründetermaßen als steuerbar erfolgen könnte.

4.2.3.3 Auslagerung des Tourismusbüros in einen rechtsfähigen Zusammenschluss

Als Alternative zum Aufwandspool besteht eine weitere Option zur Ausgestaltung der Zusammenarbeit, bei welcher es nicht zur Entstehung von Umsatzsteuer kommt. Hierbei handelt es sich um die Auslagerung des Tourismusbüros auf einen rechtsfähigen Zusammenschluss, beispielsweise in der Form einer Kapitalgesellschaft. Der rechtsfähige Zusammenschluss würde bei dieser Gestaltung die Aufgaben im Bereich des Tourismusmanagements und der Touristeninformation mittels eines privatrechtlichen Vertrags übertragen bekommen und sonstige Leistungen an die Mitgliedsgemeinden erbringen. Die Beschäftigten wären bei diesem Beispiel (im Rahmen eines Teilzeitarbeitsvertrags) direkt bei der Kapitalgesellschaft als Arbeitgeber angestellt.

Die erforderlichen Räume des Tourismusbüros könnte die Gemeinde B an die Kapitalgesellschaft umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 12 a) UStG vermieten.

Bei dieser Ausgestaltung würde sich kein Anwendungsfall von § 2b Abs. 1 UStG ergeben, da es sich bei der Kapitalgesellschaft um keine jPöR handelt. Die Leistungen im Tourismusbereich der Kapitalgesellschaft an die jeweilige Gemeinde wären daher steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Jedoch kommt im vorliegenden Fall die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG zum Tragen.

Die Prüfung von § 4 Nr. 29 UStG orientiert sich im Folgenden an der zugehörigen Checkliste im Anhang 4.

¹⁶¹ Vgl. Quellen zur ersten Fallgestaltung und hinsichtlich der EuGH-Rechtsprechung auch zur zweiten Fallgestaltung.

¹⁶² Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

¹⁶³ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

Ein selbständiger Zusammenschluss liegt vor, da die Kapitalgesellschaft ein eigenständiger Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG ist.¹⁶⁴

Die Leistungen des Tourismusmanagements und der Touristeninformation stellen sonstige Leistungen dar, welche an die Mitgliedsgemeinden erbracht werden. Lieferungen durch die Kapitalgesellschaft an die Mitglieder würden nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG fallen.

Bei den einzelnen Gemeinden als Leistungsempfänger handelt es sich grundsätzlich um begünstigte Mitglieder des Zusammenschlusses, da diese insoweit hinsichtlich des touristischen Bereichs keine steuerbaren Umsätze ausführen.¹⁶⁵ Die Touristeninformation stellt grundsätzlich eine nicht unternehmerische Tätigkeit dar, welche dem Gemeinwohl zugutekommt. Dies ergibt sich auch aus der exemplarischen Aufzählung der zugehörigen Gesetzesbegründung des Bundestags und aus dem zugehörigen BMF-Schreiben, welche die interkommunale Zusammenarbeit im Bereich des Tourismus als eine von § 4 Nr. 29 UStG umfasste (hoheitliche) Tätigkeit darstellen.¹⁶⁶ Was genau unter Tourismus alles zu fassen ist, bleibt jedoch unbeantwortet und bedarf unseres Erachtens einer Abstimmung mit der Finanzverwaltung.

Im Zusammenhang mit dem Erfordernis der Unmittelbarkeit ist festzustellen, dass die Kapitalgesellschaft Leistungen an die Mitgliedsgemeinden erbringt, welche unmittelbar den begünstigten Tätigkeiten (Förderung des Tourismus) des Mitglieds dienen und auch keine allgemeinen Verwaltungstätigkeiten darstellen. Der Betrieb eines Tourismusbüros dient nicht nur mittelbar der Tourismusförderung, sondern stellt einen unmittelbaren Schwerpunkt im Bereich des Tourismus von Gemeinden dar.

Die Steuerbefreiung würde im vorliegenden Fall auch nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen, da keine Indizien für einen Missbrauch vorliegen. Insbesondere erbringt die Kapitalgesellschaft keine gleichen Leistungen entgeltlich an Nichtmitglieder und zusätzlich steht auch nicht die umsatzsteuerliche Optimierung im Vordergrund der Gestaltung, sondern die Bündelung von Aufgaben des touristischen Bereichs beider Gemeinden mit der gegenseitigen Vertretung. Zudem handelt es sich bei dem Betrieb eines Tourismusbüros um keine Leistung, welche andere Marktteilnehmer in gleicher Weise anbieten.¹⁶⁷

Erforderlich wäre zusätzlich, dass die Mitgliedsgemeinden die genauen Kosten der Kapitalgesellschaft erstatten. Die Kapitalgesellschaft dürfte daher lediglich die Selbstkosten (u. a. Personal, Raummiete, Material) weiterberechnen und keine Absicht haben, einen Gewinn zu erzielen.

Die Leistungen der Kapitalgesellschaft im touristischen Bereich an die Gemeinden dürften daher gemäß § 4 Nr. 29 UStG steuerfrei sein, sofern der Tourismus als eine dem Gemeinwohl dienende nichtunternehmerische Tätigkeit eingeordnet werden kann. Um das Risiko zu vermeiden, dass das zuständige Finanzamt eine andere Rechtsauffassung teilt, wird auch hierbei die vorherige Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt, ggf. im Rahmen einer verbindlichen Auskunft, empfohlen.

¹⁶⁴ BMF, Schreiben vom 19.07.2022, III C 3 - S 7189/20/10001, BStBl. I 2022, 1208, unter II. 1.1.

¹⁶⁵ Vgl. Hölzer in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 212. Lieferung, 10/2024, § 4 UStG, Rz. 86 - Zuordnung zum nichtwirtschaftlichen Bereich bei den Gemeinden.

¹⁶⁶ BT-Drucksache 19/13436 vom 23.09.2019, 152 sowie BMF, Schreiben vom 19.07.2022, III C 3 - S 7189/20/10001, BStBl. I 2022, 1208, unter III. 3.

¹⁶⁷ BMF, Schreiben vom 19.07.2022, III C 3 - S 7189/20/10001, BStBl. I 2022, 1208, unter II. 2. – auch bei Besteuerung der Kostenerstattung würden die Mitgliedsgemeinden als Kundschaft bestehen bleiben.

4.2.3.4 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Bei der Bildung eines Tourismusbüros als Gemeinsame Dienststelle ergibt sich bei der Prüfung der Steuerbarkeit der Leistungsverhältnisse zwischen den Gemeinden nach Maßgabe von § 2b UStG regelmäßig eine Steuerbarkeit. Lediglich sofern die gleichartigen Umsätze 17.500 EUR nicht überschreiten, entfällt gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG die Steuerbarkeit.

Bei der möglichen Steuerpflicht der Umsätze ist der Vorsteuerabzug zu prüfen. Aus unserer Sicht dürfte der Vorsteuerabzug jedoch, wenn überhaupt, nur anteilig möglich sein. Daher führt mindestens ein Teil der entstehenden Umsatzsteuerbeträge zu einer wirtschaftlichen Belastung.

Sofern auch die Anwendung der Kleinunternehmerregelung betragsmäßig wegen der Höhe der Umsätze ausscheidet, ist die Ausgestaltung als Aufwandspool in Betracht zu ziehen. Bei beabsichtigter Ausgestaltung als Aufwandspool wird die Beantragung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO beim örtlich zuständigen Finanzamt empfohlen, um abschließende Rechtssicherheit bei der Ausgestaltung und deren Rechtsfolgen zu erlangen.

Die Lösung über eine Kostenteilungsgemeinschaft ist bei dieser Kooperationsform mangels Rechtsfähigkeit nicht opportun, dafür müsste das Tourismusbüro beispielsweise als Kapitalgesellschaft ausgestaltet werden. Eine solche Gestaltung würde unseres Erachtens im vorliegenden Fall, wie an obigen Ausführungen erkennbar ist, ebenfalls zu einer Vermeidung etwaiger Belastungen mit Umsatzsteuer führen.

Sofern sowohl die Ausgestaltung als Aufwandspool als auch die Lösung als Kostenteilungsgemeinschaft bei Anpassung des Sachverhalts möglich wäre, würden wir der Lösung als Aufwandspool den Vorzug geben. Der Aufwandspool erfordert nicht die Gründung einer (neuen) rechtsfähigen Körperschaft und minimiert damit zusätzlichen administrativen Aufwand durch die Gründung sowie durch die laufenden Verwaltungsarbeiten (Buchhaltung, Rechnungsprüfung, ggf. Abgabe von Steuererklärungen). Zudem ist der Beitritt weiterer Gemeinden bei einem Aufwandspool einfacher zu gestalten als bei einer rechtsfähigen Kostenteilungsgemeinschaft.

Die vorgenommene rechtliche Würdigung ist grundsätzlich auch auf eine Gemeinsame Dienststellen in anderen nicht hoheitlichen Bereichen anwendbar. Die Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen sollte im Regelfall zum Ergebnis kommen, dass die Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde und daher eine Behandlung als Unternehmer zu erfolgen hat. Daran anschließend kommt der Prüfung etwaiger Steuerbefreiungen besonderes Gewicht zu. Hierbei ist jeder Einzelfall gesondert zu beurteilen.

4.2.4 Ausgestaltung als Zweckverband

4.2.4.1 Sachverhaltsdarstellung (B-5)

Die Gemeinden A – D unterhalten jeweils Freibäder. Zur Sicherstellung des Betriebsablaufs aller Bäder mit dem bestmöglichen Einsatz des Personals wird der Betrieb der gesamten Freibäder auf den neu gegründeten Zweckverband¹⁶⁸ übertragen. Die Einflussnahme der Gemeinden auf den Freibäderzweckverband erfolgt in der Verbandsversammlung. Aufgrund der Übertragung des Betriebs der Freibäder auf den Zweckverband erledigt dieser in eigener Zuständigkeit mit eigenem Personal den täglichen Betrieb und die Unterhaltung der Freibäder.

¹⁶⁸ §§ 44 ff. SächsKomZG.

Die Einnahmen aus den Eintrittsgebühren sowie die Sach- und Personalkosten werden für jedes Bad einzeln ermittelt. Der sich ergebende Restbetrag (Differenz aus Eintrittsgebühren und den jeweiligen Kosten) wird durch die Gemeinde, welcher das Freibad gehört, im Wege einer Umlage zum Defizitausgleich getragen.



4.2.4.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Zu prüfen ist, wie die Behandlung der Umlagen (Defizitausgleich), welche durch die Gemeinden an den Zweckverband gezahlt werden, zu erfolgen hat.

Analog zu den Ausführungen unter 4.1.5 ist zunächst festzuhalten, dass durch den Zusammenschluss von Gemeinden in einem Zweckverband eine neue rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts entsteht, dessen Unternehmereigenschaft neben derer der Gemeinden unter Beachtung von § 2b UStG zu prüfen ist.

In einem ersten Schritt ist die mögliche Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu würdigen, diese erfordert insbesondere einen Leistungsaustausch, welcher bei Leistung und Gegenleistung vorliegt. Dabei sind die Leistungsbeziehungen jeweils zwischen den Gemeinden A – D und dem Zweckverband zu betrachten.

Die Umlagen, welche die jeweiligen Gemeinden an den Zweckverband zahlen, könnten im Rahmen eines für die Steuerbarkeit geforderten Leistungsaustauschs erfolgen. Für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs wären in erster Linie Leistungen durch den Zweckverband an die Gemeinden erforderlich.

Der Zweckverband erbringt im Rahmen des laufenden Bäderbetriebs Leistungen (Eintrittsberechtigungen für das Freibad) an Dritte und nicht an die Gemeinde. Aufgrund der geschlossenen Zweckvereinbarung ist der Zweckverband originär für den Bäderbetrieb verantwortlich.¹⁶⁹ Die Verantwortung besteht daher nicht mehr bei der Gemeinde und der Zweckverband betreibt die Bäder in eigener Angelegenheit.

Um einen Leistungsaustausch mit den Gemeinden festzustellen, ist unseren Erachtens nach insbesondere auf die vertraglichen Beziehungen zwischen jeder Gemeinde und dem Zweckverband abzustellen. In Abhängigkeit von den vertraglichen Beziehungen kann der gezahlte Defizitausgleich als unechter steuerbarer Zuschuss, als echter nicht steuerbarer Zuschuss, als Gesellschafterbeitrag oder als steuerbares Entgelt von dritter Seite zu würdigen sein.

¹⁶⁹ § 46 SächsKomZG.

Würdigung als unechter steuerbarer Zuschuss

Bei der Würdigung als unechter und damit steuerbarer Zuschuss kann insbesondere auf die Rechtsprechung des BFH zurückgegriffen werden.

Für die Übertragung eines Schwimmbades der öffentlichen Hand an einen Privaten mit der vertraglichen Vereinbarung, dass die öffentliche Hand Betriebskostenzuschüsse für die Aufrechterhaltung des öffentlichen Badebetriebs an den Privaten zahlt, hat der BFH entschieden, dass die Betriebskostenzuschüsse im Rahmen eines Leistungsaustauschs erfolgen und daher steuerbar sind.¹⁷⁰ In einem anderen Urteil zu der Thematik des Zuschusses führt der BFH hinsichtlich der Annahme einer Leistung gegen Entgelt aus, dass der Leistungsempfänger identifizierbar sein müsse und dieser einen Vorteil zu erhalten habe, der bei seiner Tätigkeit einen Kostenfaktor bilden könnte.¹⁷¹

In beiden genannten Streitfällen war jeweils die Behandlung des Zuschusses von einer jPÖR an eine juristische Person des Privatrechts strittig. Im vorliegenden Fall des Freibäderzweckverbands ist jedoch die Behandlung von Zuschüssen zwischen jPÖR zu bestimmen. Dennoch kann unseres Erachtens auf einzelne Entscheidungsgründe des BFH zur steuerlichen Einordnung zurückgegriffen werden.

Ein gegenseitiger Vertrag zwischen jeder Gemeinde und dem Zweckverband, in welchem (zusätzlich zur/ in der Zweckvereinbarung) die Übertragung der Aufgabe des Bäderbetriebs gegen Zahlung eines Ausgleichs konkret vereinbart wird, würde zur Annahme eines Leistungsaustauschs und damit zur Steuerbarkeit führen.¹⁷² Sollte beispielsweise die Zweckvereinbarung zwischen den Gemeinden und dem Zweckverband den Bestandteil der Aufrechterhaltung des Bäderbetriebs gegen die Gewährung von Umlagen zum Ausgleich eines Defizits enthalten, müsste hierin ein wechselseitiger Zusammenhang zu sehen sein, welcher zu Steuerbarkeit des Zuschusses führen würde.

Würden die Gemeinden die Bäder selbst betreiben, hätten diese auf ihrer Ebene einen Kostenfaktor. Da dieser Kostenfaktor durch die Übertragung des Betriebs auf den Zweckverband wegfällt, hat die Gemeinde somit einen Vorteil erhalten. Damit läge ein Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts vor, welcher zur grundsätzlichen Steuerbarkeit des Zuschusses führen würde.¹⁷³

Unter Beachtung der obigen Ausführungen wären die Umlagen der Gemeinden an den Zweckverband tendenziell nicht als echter Zuschuss einzuordnen. Der Zweckverband würde daher steuerbare sonstige Leistungen (Sicherung des Bäderbetriebs) gegen Entgelt an die Mitgliedsgemeinden erbringen.

Die obige Beurteilung berücksichtigt jedoch nicht den Umstand, dass der Empfänger der Umlagen ebenfalls eine jPÖR darstellt und wir uns daher auf dem Gebiet interkommunaler Zusammenarbeit mit der Aufgabenübertragung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage bewegen.

¹⁷⁰ BFH, Urteil vom 19.11.2009, V R 29/08, Rz. 13.

¹⁷¹ BFH, Beschluss vom 22.07.2008, V B 34/07, Rz. 8.

¹⁷² Vgl. BFH, Urteil vom 19.11.2009, V R 29/08, Rz. 13 sowie A 10.2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 und A 10.2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStAE.

¹⁷³ Vgl. BFH, Beschluss vom 22.07.2008, V B 34/07, Rz. 8 sowie A 10.2 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 UStAE.

Würdigung als echter nicht steuerbarer Zuschuss

Sofern die rechtliche Gestaltung derart gewählt wird, dass in der Zweckverbandssatzung der Defizitausgleich durch Erhebung einer Verbandsumlage geregelt ist und der Zweckverband die Umlagezahlungen durch Verwaltungsakt gegenüber den Mitgliedsgemeinden festsetzt, sollte unseres Erachtens in den Umlagezahlungen kein steuerbares Entgelt zu sehen sein.¹⁷⁴

Zusätzlich sollte geregelt werden, dass den Gemeinden kein Recht zusteht, gegen den Verwaltungsakt einzuwenden, dass der Zweckverband seine Aufgabe des Betriebs der Freibäder nicht vereinbarungsgemäß erfüllt hat bzw. erfülle.¹⁷⁵

An dieser Stelle kann jedoch nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden, dass die sächsische Finanzverwaltung der soeben dargestellten Würdigung bei dem Sachverhalt folgt. Sollte eine Umsetzung in dieser Art beabsichtigt sein, wird daher die Beantragung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO empfohlen.

Würdigung als Gesellschafterbeitrag

An einem Leistungsaustausch fehlt es, wie bei einem echten Zuschuss auch, wenn eine Gesellschaft Geldmittel zur Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks erhält.¹⁷⁶ Übertragen auf den Zweckverband hat dieser das Bestreben, den Betrieb der Bäder zu gewährleisten. Die Ausgleichszahlungen durch die Mitgliedsgemeinden („Gesellschafter des Zweckverbands“) an den Zweckverband dienen der Übernahme des Verlusts und sollen die weitere Tätigkeit des Zweckverbands (Bäderbetrieb) ermöglichen, daher liegt bei einem solchen Gesellschaftsverhältnis kein Leistungsaustausch vor.¹⁷⁷

Die zitierten Urteile beschäftigen sich mit dem Leistungsaustausch im Gesellschaftsverhältnis. Vorliegend sind die Verhältnisse zwischen einem Zweckverband und dessen Mitgliedsgemeinden zu würdigen. Demnach liegen keine deckungsgleichen Fälle vor, gleichwohl sind unseres Erachtens die Grundsätze zur Würdigung von Gesellschafterbeiträgen ebenso anzuwenden und die Zahlung des Defizitausgleichs ist als nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag zu würdigen.

Würdigung als Entgelt von dritter Seite

Ein Entgelt von dritter Seite wäre anzunehmen, sofern zwischen den Leistungen des Zweckverbandes an Dritte und dem Defizitausgleich durch die Gemeinde ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen würde.¹⁷⁸ Dies ist im vorliegenden Fall jedoch gegeben. Die Kostenerstattung durch die jeweilige Gemeinde erfolgt nicht in Abhängigkeit von konkreten Ausgangsumsätzen des Zweckverbands, sondern dient dem Ausgleich eines Defizits. Ein preisauffüllender Charakter des Defizitausgleichs kann nicht festgestellt werden.

¹⁷⁴ Vgl. Rauber, NVwZ 2021, 1197-1201: Umsatzsteuerpflicht und interkommunale Zusammenarbeit, unter VI. 2. c).

¹⁷⁵ Vgl. Rauber, NVwZ 2021, 1197-1201: Umsatzsteuerpflicht und interkommunale Zusammenarbeit, unter VI. 2. c).

¹⁷⁶ A 1.1. Abs. 1 S. 10 UStAE sowie BFH, Urteil vom 20.04.1988, X R 3/82, BFHE 153, 445, BStBl. II 1988, 792, Rz. 30, 31 und Leitsatz.

¹⁷⁷ A 1.6 Abs. 1 S. 4 UStAE sowie BFH, Urteil vom 11.04.2002, V R 65/00, BStBl. II 2002, 782, Rz. 31 und 2. Leitsatz.

¹⁷⁸ A 10.2 Abs. 3 S. 5 UStAE.

Deutlich wird dies im folgenden Beispiel. Ein Freibad der Gemeinde C ist das gesamte Jahr wegen Umbaumaßnahmen geschlossen und hat daher ein hohes Defizit, welches durch die Gemeinde C ausgeglichen wird. Im vorliegenden Fall erfolgt die Zahlung des Defizitausgleichs unabhängig von Ausgangsumsätzen des Bades, daher kann auch bei vorhandenen Ausgangsumsätzen nicht von einem Entgelt von dritter Seite ausgegangen werden.

Folgen der (Nicht-)Annahme der Steuerbarkeit

Würde man die Steuerbarkeit mangels eines Leistungsaustauschs verneinen (vgl. Würdigung als echter nicht steuerbarer Zuschuss oder als Gesellschafterbeitrag), ergäbe sich umsatzsteuerlich kein weiterer Prüfungsbedarf. Aufgrund dessen, dass die Steuerbarkeit jedoch nicht auszuschließen ist, wird im Folgenden zusätzlich die weitere umsatzsteuerliche Würdigung der Umlage auf Ebene des Zweckverbands bei Annahme der Steuerbarkeit dargelegt.

Da der Zweckverband als jPöR unternehmerisch tätig ist, ist nach § 2b UStG zu prüfen, inwiefern eine Steuerbarkeit gegebenenfalls entfällt. Eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt liegt vor, da die Basis der Leistungen an die Gemeinden die Satzung des Zweckverbandes darstellt.¹⁷⁹

Sofern die an den Zweckverband gezahlten Umlagen durch die einzelnen Gemeinden in Summe nicht 17.500 EUR übersteigen, würden bei einer Behandlung als Nichtunternehmer gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen. Andere gesetzliche Regelbeispiele für das Fehlen größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer sind nicht ersichtlich.

Bei Überschreiten der Grenze von 17.500 EUR schließt sich die allgemeine Prüfung der Wettbewerbsrelevanz an. Dabei ist festzustellen, dass auch private Dritte den Betrieb eines Schwimmbades und damit eine vergleichbare Leistung an die Gemeinde ausführen könnten. Die Wettbewerbsrelevanz nach der Art der Leistung liegt demnach vor. Die rechtlichen Rahmenbedingungen auf dem Markt und die räumliche Relevanz¹⁸⁰ führen zu keinem Wettbewerbsausschluss. Daher ist festzuhalten, dass eine Behandlung des Zweckverbands als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde und die Steuerbarkeit nach § 2b Abs. 1 UStG nicht entfällt, sofern kein Fall von § 2b Abs. 2 Nr. 1 oder 2 UStG einschlägig ist.

Die Umlagen der Gemeinde wären jeweils mangels einschlägiger Steuerbefreiungsvorschrift auf Ebene des Zweckverbandes steuerpflichtig.

Zu beachten ist, dass auch bei Umlagen für die Betriebskosten der ermäßigte Steuersatz von 7 % gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs mit dem Betrieb des Schwimmbades anzuwenden ist.¹⁸¹

Gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG wäre der leistungsausführende Zweckverband zur Rechnungsausstellung mit Ausweis von Umsatzsteuer gegenüber den leistungsempfangenden Gemeinden verpflichtet.

Bei den leistungsempfangenden Gemeinden ist der Vorsteuerabzugs gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG mangels Leistungsbezug für das Unternehmen ausgeschlossen.

¹⁷⁹ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 8.

¹⁸⁰ Vgl. Prüfschema in Anhang 2.

¹⁸¹ Vgl. BFH, Urteil vom 19.11.2009, V R 29/08, Rz. 14.

Lösung als Kostenteilungsgemeinschaft – Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG

Ein gesetzliches Regelbeispiel für das Fehlen größerer Wettbewerbsverzerrungen stellt § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG dar. Laut dieser Vorschrift liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere dann nicht vor, wenn vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht einer Steuerbefreiung unterliegen.

Die Einschlägigkeit dieser Vorschrift hängt im vorliegenden Fall davon ab, ob der Freibäderzweckverband, bei Annahme des Leistungsaustauschs, Leistungen an die jeweiligen Mitgliedsgemeinden ausführt, welche bei Ausgestaltung in privatrechtlicher Form unter die Steuerbefreiung von § 4 Nr. 29 UStG fallen würden.

Die Prüfung von § 4 Nr. 29 UStG orientiert sich im Folgenden an der zugehörigen Checkliste im Anhang 4.

In einem ersten Schritt ist das Vorliegen eines begünstigten Zusammenschlusses im Sinne von § 4 Nr. 29 UStG zu prüfen.

Die Selbständigkeit des Zusammenschlusses ist gegeben, da der Zweckverband einen eigenständigen Unternehmer im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG darstellt.¹⁸² Begünstigte sonstige Leistungen des Zweckverbands als Zusammenschluss an seine Mitglieder liegen ebenfalls vor. Die Übernahme des Bäderbetrieb stellt eine sonstige Leistung an die jeweilige Mitgliedsgemeinde dar.

Einen besonderen Stellenwert bei der Prüfung von § 4 Nr. 29 UStG nimmt der unmittelbare Leistungsbezug für begünstigte Tätigkeiten der Gemeinden ein. Die Übernahme des Betriebs der Bäder stellt bei den Gemeinden keinen Eingangsumsatz dar, welcher in den hoheitlichen Bereich einzuordnen ist. Daher ist zu prüfen, inwiefern die Gemeinden mit der Zahlung der Umlage eine dem Gemeinwohl dienende nichtunternehmerische Tätigkeit ausüben. Unseres Erachtens werden die Gemeinden durch die Zahlung des Defizitausgleichs nicht unternehmerisch tätig und führen keine steuerbaren Umsätze aus.¹⁸³

Zusätzlich zur nichtunternehmerischen Tätigkeit wird durch den Gesetzeswortlaut gefordert, dass die Tätigkeit der Mitglieder dem Gemeinwohl dienen. Dieser Begriff ist durch das UStG, die MwStSystR und durch Verwaltungsschreiben bisher nicht definiert. Unseres Erachtens kann dabei auf die allgemeine Definition des Gemeinwohls abgestellt werden. Demnach dient eine Tätigkeit dem Gemeinwohl, sofern diese das Wohl aller einer Gemeinschaft entsprechend dem öffentlichen Interesse fördert.¹⁸⁴ Durch den Ausgleich des Defizits der Bäder stellen die Gemeinden sicher, dass uneingeschränkt jeder einen kostengünstigeren Zugang zum Bad hat und somit kein kostendeckendes Entgelt durch die Bäder erhoben werden müsste. Die Gemeinden üben damit unseres Erachtens eine dem Gemeinwohl dienende nichtunternehmerische Tätigkeit aus.

Der Betrieb der Bäder durch den Zweckverband stellt nach unserem Dafürhalten eine sonstige Leistung dar, welche unmittelbar der begünstigten, dem Gemeinwohl dienenden nichtunternehmerischen, Tätigkeit der Gemeinden zugutekommt.

Durch die Steuerfreistellung dürfte es zu keinen Wettbewerbsverzerrungen kommen. Indizien für einen Missbrauch liegen unseres Erachtens nicht vor.

¹⁸² BMF, Schreiben vom 19.07.2022, III C 3 - S 7189/20/10001, BStBl. I 2022, 1208, unter 1.1.

¹⁸³ Vgl. BMF, Schreiben vom 19.07.2022, III C 3 - S 7189/20/10001, BStBl. I 2022, 1208, unter 1.3 – entscheidend ist die Nichtsteuerbarkeit der Tätigkeit des Mitglieds, der Grund hierfür spielt keine Rolle. Sofern keine Leistungen durch die Mitglieder erbracht werden, dürfte dies unseres Erachtens auch begünstigt sein.

¹⁸⁴ Vgl. Hölzer in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 4 UStG, Rz. 80.

Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG ist zudem eine genaue Kostenerstattung durch das Mitglied an die Kostenteilungsgemeinschaft notwendig. Da die Bäder durch die Eintrittsgelder Einnahmen erzielen, dürfte die Kostenerstattung lediglich auf den Betrag aller Aufwendungen, gekürzt um die Einnahmen, lauten.

Sofern die Ausgestaltung des Zweckverbands und der Beziehungen der Mitgliedsgemeinden entsprechend der hiesigen Ausführungen erfolgen sollte, dürften die Zahlungen zum Ausgleich des Defizits durch die Gemeinden gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG i. V. m. § 4 Nr. 29 UStG nicht steuerbar sein. Da die Ausgestaltung als Kostenteilungsgemeinschaft aufgrund der fehlenden „Bestätigung“ durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften aktuell mit Herausforderungen verbunden ist, empfehlen wir das Einholen einer verbindlichen Auskunft.

4.2.4.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Die Umlagen der Gemeinden an den Freibäderzweckverband sind nach unserem Dafürhalten aufgrund der Konstellation der interkommunalen Zusammenarbeit in der Ausgestaltung als Zweckverband nicht steuerbar. Da jedoch auch die reale Möglichkeit besteht, dass ein sächsisches Finanzamt die Umlagen als steuerbar behandelt, empfehlen wir eine Abstimmung mit dem örtlich zuständigen Finanzamt vorzunehmen, welche gegebenenfalls auch in der Form einer verbindlichen Auskunft erfolgen kann.

Die vorgenommene Würdigung mit der Unsicherheit hinsichtlich des Vorliegens eines Leistungsaustauschs ist auch auf vergleichbare Gestaltungen mit der Aufgabenübertragung auf einen Zweckverband übertragbar. Das Feststellen eines Leistungsaustauschs hängt insbesondere von den konkreten vertraglichen Gestaltungen ab.

Die Möglichkeit der Ausgestaltung als Aufwandspool entfällt aufgrund der Rechtsfähigkeit des Zweckverbands. Eine Lösung über die Kostenteilungsgemeinschaft sollte unseres Erachtens, sofern der Leistungsaustausch bejaht wird, möglich sein. Wir empfehlen hier das Einholen einer verbindlichen Auskunft.

4.3 Unterstützungsleistungen

4.3.1 Ausführung im Rahmen einer Aufgabendelegierung

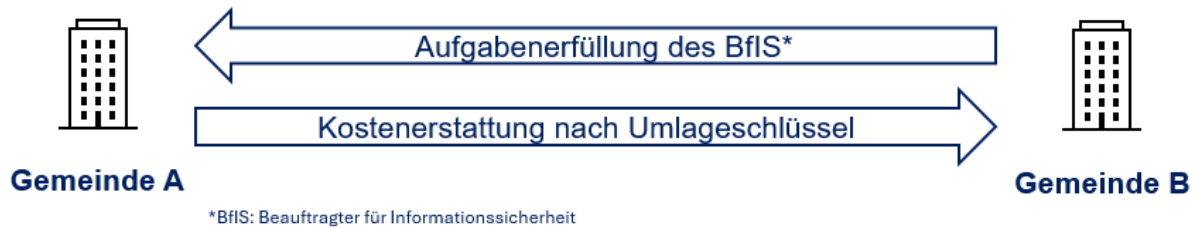
4.3.1.1 Sachverhaltsdarstellung (C-1)

In Form einer delegierenden Zweckvereinbarung¹⁸⁵ überträgt die Gemeinde A an die Gemeinde B die gesetzliche Pflicht zur Bestellung eines BfIS auch für die Verwaltung der Gemeinde A. Neben der Pflicht zur Bestellung eines BfIS überträgt die Gemeinde A keine weiteren Pflichten. Die Zuständigkeit und Verantwortung für die Gewährleistung der Informationssicherheit in Gemeinde A verbleibt daher auch bei Gemeinde A. Insbesondere die Umsetzung von Vorschlägen des BfIS fällt in die Zuständigkeit der Gemeinde A.

Gemeinde B übernimmt in eigener Zuständigkeit und mit eigenen Beschäftigten die Aufgabenerfüllung des BfIS für Gemeinde A. Dies umfasst unter anderem Beratungs- und Schulungsangebote. Zusätzlich stellt Gemeinde B die Büroräume, Softwarelizenzen und finanziert Qualifikationen des BfIS.

¹⁸⁵ § 71 Abs. 1 SächsKomZG.

Nach einem Umlageschlüssel erfolgt die Zuordnung der Personal- sowie Sachkosten und die Gemeinde A zahlt den auf sie entfallenden Anteil als Kostenerstattung.



4.3.1.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Fraglich ist, wie die umsatzsteuerliche Behandlung der Kostenerstattung bei Gemeinde B zu erfolgen hat.

In einem ersten Schritt ist daher die mögliche Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu würdigen. Diese erfordert insbesondere einen Leistungsaustausch, welcher bei Vorliegen von Leistung und Gegenleistung gegeben ist. Die Kostenerstattung, welche die abgebende Gemeinde A an die übernehmende Gemeinde B zahlt, findet im vorliegenden Fall nach unserem Dafürhalten nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs statt, da keine Leistungen durch die übernehmende Gemeinde B an die abgebende Gemeinde A erbracht werden.¹⁸⁶ Die Delegation der Pflicht zur Benennung des BfIS bewirkt, dass die Gemeinde A von der Pflicht befreit ist und nun die Gemeinde B originär zuständig ist für die Benennung des BfIS in Gemeinde A.

Anderer Meinung ist dabei das Bayerische Landesamt für Steuern, welches bei der Aufgabenübertragung gegen Entgelt von einem Leistungsaustausch ausgeht.¹⁸⁷ Der Gegenauffassung ist unseres Erachtens nicht zu folgen, da aufgrund der Aufgabendelegation keine Aufgabe mehr bei der übertragenden Gemeinde besteht und diese somit nicht als Leistungsempfänger auftritt.

Die Kostenerstattung ist unseres Erachtens gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht steuerbar und einer weitergehenden Prüfung unter § 2b UStG bedarf es bei dieser Form der interkommunalen Zusammenarbeit grundsätzlich nicht.

Ausnahmsweise wäre eine Steuerbarkeit gegeben, sofern beide Gemeinden in einem gegenseitigen Vertrag ausdrücklich die Aufgabenübernahme und Kostenerstattung vereinbaren.¹⁸⁸ Durch eine solche Vertragsgestaltung würde die Wirkung der Aufgabendelegation überlagert werden.

Sollte ein gegenseitiger Vertrag in der zuvor bestimmten Form vorliegen und würde daher ein Leistungsaustausch und damit auch die Steuerbarkeit gegeben sein, wäre selbst dies für das Ergebnis der steuerlichen Würdigung nicht von Relevanz, da sich auch unter Prüfung von § 2b UStG keine Steuerbarkeit ergibt. Hierzu verweisen wir auf die nun folgenden Ausführungen zu § 2b UStG.

¹⁸⁶ Vgl. Baldauf, ZKF 2023, 270-274 unter 7. b) sowie OFD Frankfurt a.M., Verfügung vom 04.02.2022, S7107 A-005-St 110.2 unter II. 1.

¹⁸⁷ Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33, unter I.

¹⁸⁸ Vgl. Baldauf, ZKF 2023, 270-274 sowie A 10.2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStAE.

Gemäß § 2b Abs. 1 UStG gilt eine jPöR nicht als Unternehmer, sofern eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vorliegt und eine Behandlung als Nichtunternehmer zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Aufgrund der Ausgestaltung als delegierende Zweckvereinbarung liegt eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor.¹⁸⁹

Die Prüfung auf das Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen richtet sich nach dem allgemeinen Schema, da kein gesetzliches Regelbeispiel für das Fehlen größerer Wettbewerbsverzerrungen einschlägig ist.¹⁹⁰

Die Marktrelevanz nach der Art der Leistung ist positiv festzustellen. Bei dem BfIS kann es sich auch um einen Beschäftigten eines privaten Unternehmens handeln, der gleichermaßen die Beschäftigten der Gemeinde A schult und Beratungen durchführt.¹⁹¹

Den rechtlichen Rahmenbedingungen auf dem Markt kommt aufgrund der für die Gemeinde A rechtsbefreienden Wirkung durch die Aufgabendelegation eine besondere Bedeutung zu. Da die Übertragung der gesetzlichen Pflichtaufgabe zur Benennung des BfIS erfolgt, hat die befreiende Wirkung den entscheidenden Einfluss darauf, dass die Übertragung an eine andere jPöR stattfindet.¹⁹² Eine Übertragung auf einen privaten Dritten wäre nicht mit rechtsbefreiender Wirkung möglich. Daher hat die Tätigkeit der Gemeinde B im Zusammenhang mit der Benennung des BfIS für Gemeinde A keine Wettbewerbsrelevanz.

Mangels Vorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen wird die Gemeinde B im Rahmen der Leistungen der Benennung des BfIS nicht unternehmerisch tätig. Die Kostenerstattungen, welche die ausführende jPöR erhält, sind nicht steuerbar. Unter § 2b UStG besteht, selbst bei Vorliegen eines Leistungsaustauschs, keine umsatzsteuerliche Relevanz.

Zu beachten ist, dass der Gemeinde B aus Eingangsumsätzen im Zusammenhang mit Bestellung des BfIS kein Vorsteuerabzug zusteht.

Die Leistungen der Gemeinde B an die Gemeinde A, welche über die im Rahmen der delegierenden Zweckvereinbarung geregelte Benennung des BfIS hinausgehen, sind gesondert zu würdigen und stellen ggf. steuerbare und steuerpflichtige Leistungen dar.

4.3.1.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Bei der Übertragung der Pflicht zur Benennung des BfIS im Rahmen einer Aufgabendelegation gegen Kostenerstattung liegt kein steuerbarer Vorgang vor. Unseres Erachtens scheidet die umsatzsteuerliche Relevanz bereits am Leistungsaustausch. Sofern man den Leistungsaustausch jedoch ausnahmsweise bejahen sollte, liegt aufgrund des Fehlens größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung der Gemeinde B als Nichtunternehmer nach § 2b UStG kein Handeln im Rahmen des Unternehmens durch Gemeinde B vor.

Die vorgenommene rechtliche Würdigung sollte auf die Übertragung anderer Unterstützungsleistungen im Rahmen einer delegierenden Zweckvereinbarung gleichermaßen anwendbar sein.

¹⁸⁹ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13 i. V. m. §§ 71 Abs. 1 SächsKomZG sowie Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33 unter I.

¹⁹⁰ Vgl. § 2b Abs. 2, 3 UStG – Das Überschreiten der Grenze von 17.500 EUR wird angenommen.

¹⁹¹ § 8 Abs. 1 S. 2 Sächsisches Informationssicherheitsgesetz.

¹⁹² Bayerisches Landesamt für Steuern, Schreiben vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33, unter II. 3.

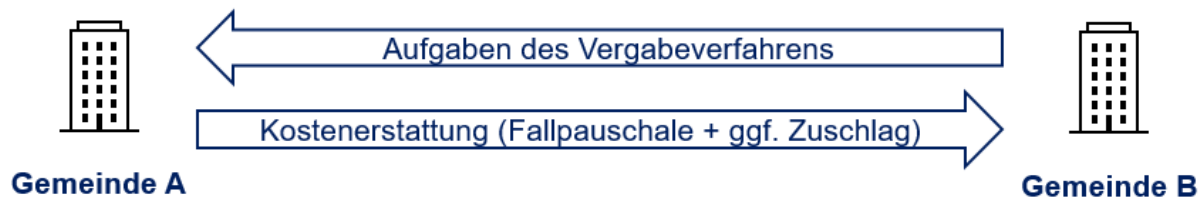
4.3.2 Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung

4.3.2.1 Sachverhaltsdarstellung (C-2)

Die Gemeinde A beauftragt die Gemeinde B im Rahmen einer mandatierenden Zweckvereinbarung¹⁹³ mit der Durchführung des Vergabeverfahrens für öffentliche Aufträge der Gemeinde A. Die Gemeinde B ist dabei mit eigenem Personal im Namen und auf Weisung der Gemeinde A bei der Erledigung von bestimmten Aufgaben des Vergabeverfahrens tätig. Ein Zuständigkeitswechsel findet nicht statt. Wesentliche inhaltliche Fragen der Ausschreibung, notwendige Beschlüsse sowie Entscheidungen trifft die Gemeinde A weiterhin in eigener Verantwortung.

Die Büroräume sowie das Arbeitsmaterial werden von der Gemeinde B zur Verfügung gestellt. Sofern es sich um gemeindeindividuelle Materialien handelt, welche zur Aufgabenerledigung erforderlich sind, stellt diese die Gemeinde A zur Verfügung.

Die Personal- und Sachkosten werden als Fallpauschale ermittelt. Ergänzend können noch Zuschläge bei besonders umfangreichen Ausschreibungsverfahren dazu kommen. Die auf diese Weise ermittelten Beträge für die tatsächlich angefallenen Vergabeverfahren zahlt die Gemeinde A im Wege der Kostenerstattung an Gemeinde B.



4.3.2.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Zu prüfen ist die umsatzsteuerliche Behandlung der Kostenerstattung bei der Gemeinde B.

Mit der Ausführung von Aufgaben des Vergabeverfahrens erbringt die Gemeinde B an die Gemeinde A sonstige Leistungen gemäß § 3 Abs. 9 UStG. Da die Gemeinde A ein Entgelt an die Gemeinde B in Form der Kostenerstattung zahlt, liegt ein Leistungsaustausch vor. Die Zuständigkeit für die Durchführung des Vergabeverfahrens befindet sich nach wie vor bei Gemeinde A, daher erledigt die Gemeinde B keine eigenen Aufgaben, sondern fremde Aufgaben und wird daher unternehmerisch tätig im Sinne von § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG.

Weiterhin ist zu prüfen, ob die Leistungen der Gemeinde B möglicherweise gemäß § 2b Abs. 1 UStG von der Steuerpflicht ausgenommen sind. Hierfür ist eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt erforderlich und die Behandlung der Gemeinde B als Nichtunternehmer darf zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen.

Durch die Ausgestaltung der Zusammenarbeit als mandatierende Zweckvereinbarung liegt eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor.¹⁹⁴

¹⁹³ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 1 SächsKomZG.

¹⁹⁴ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 1 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

Die Aufgaben des Vergabeverfahrens, welche die Gemeinde B wahrnimmt, können auch private Dritte übernehmen. Es liegt daher keine Vorbehaltsaufgabe nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG vor.

Sofern die Gemeinde B die Grenze von 17.500 EUR aus den Umsätzen im Zusammenhang mit dem Vergabeverfahrens nicht übersteigt, ist von keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen auszugehen.

Bei Überschreiten der Umsatzgrenze schließt sich die allgemeine Prüfung der Wettbewerbsrelevanz an. Die Marktrelevanz nach Art der Leistung ist positiv festzustellen, da auch private Dritte solche Leistungen auf dem Markt anbieten können und sie dies gegenwärtig auch tun. Zahlreiche Rechtsanwaltskanzleien haben sich auf das Vergaberecht spezialisiert und beraten auch die öffentlichen Auftraggeber.

Zudem bestehen keine besonderen rechtlichen Rahmenbedingungen mit Einfluss auf die Aufgabenübertragung, da keine Aufgabendelegation vorliegt.¹⁹⁵ Hinsichtlich der räumlichen Relevanz¹⁹⁶ liegt auch kein Sonderfall vor. Die Behandlung der Gemeinde B als Nichtunternehmer würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen, deshalb sind die Umsätze im Zusammenhang mit den Aufgaben des Vergabeverfahrens steuerbar. Mangels einer einschlägigen Steuerbefreiungsvorschrift sind die Leistungen zudem steuerpflichtig.

Gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG ist die Gemeinde B zur Rechnungsausstellung mit Ausweis von Umsatzsteuer gegenüber der leistungsempfangenden Gemeinde A verpflichtet.

Zu beachten ist, dass der leistungsausführenden Gemeinde B für die Eingangsumsätze im Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Umsätzen des Vergabeverfahrens insoweit der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG zusteht.

Die leistungsempfangende Gemeinde A kann die Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG für solche Eingangsumsätze des Vergabeverfahrens geltend machen, welche dem unternehmerischen Bereich der Gemeinde zuzuordnen sind, mit welchem diese steuerpflichtige Ausgangsumsätze ausführt.

Beauftragt die Gemeinde A die Gemeinde B beispielsweise mit der Durchführung des Vergabeverfahrens für die IT-Infrastruktur des Einwohnermeldeamtes, kann die leistungsempfangende Gemeinde A die Vorsteuer nicht gegenüber dem Finanzamt geltend machen, da es an einem Leistungsbezug für das Unternehmen mangelt. Wird hingegen für die Gemeinde A das Vergabeverfahren für den Neubau der Schwimmhalle durchgeführt, kann die Gemeinde A den Vorsteuerabzug durchführen, da ein Leistungsbezug für das Unternehmen vorliegt und die Gemeinde A mit dem Schwimmbad steuerpflichtige Ausgangsumsätze ausführt bzw. ausführen wird.

4.3.2.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Gemeinde B erbringt im Wege der Wahrnehmung von Aufgaben des Vergabeverfahrens für Gemeinde A steuerpflichtige Ausgangsumsätze. Der Gemeinde A steht aus den in den Rechnungen von Gemeinde B ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträgen in der Regel kein Vorsteuerabzug zu.

¹⁹⁵ Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33, unter II.

¹⁹⁶ Vgl. Prüfschema in Anhang 2.

Die vorgenommene Würdigung ist auch auf andere Unterstützungsleistungen, welche in Form der Aufgabenmandatierung übertragen werden, analog anwendbar. Schwerpunkte der umsatzsteuerlichen Beurteilung stellen auch bei vergleichbaren Fällen insbesondere die einzelfallbezogene Prüfung größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer und sofern die Steuerbarkeit vorliegt die Prüfung einschlägiger Steuerbefreiungsvorschriften dar.

4.3.3 Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung mit Zur-Verfügung-Stellung von Personal

4.3.3.1 Sachverhaltsdarstellung (C-3)

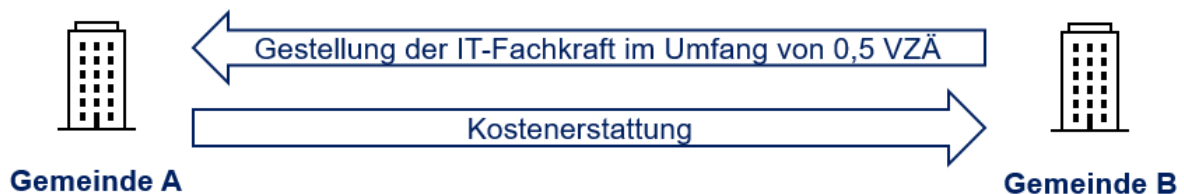
Wesentliche Dienstleistungen im IT-Bereich haben die Gemeinden A und B an einen privaten Dienstleister vergeben. Zur gezielten Beauftragung, Koordination und Überwachung des privaten Dienstleisters wird beabsichtigt, eine IT-Fachkraft zu beschäftigen. Unter anderem aus Kostengründen planen die Gemeinde A und B eine gemeinsame IT-Fachkraft anzustellen.

Gemeinde B schafft eine Vollzeitstelle für die IT-Fachkraft, welche in beiden Gemeinden eingesetzt wird.

Im Rahmen einer mandatierenden Zweckvereinbarung¹⁹⁷ beauftragt die Gemeinde A die Gemeinde B mit der Zur-Verfügung-Stellung einer IT-Fachkraft im Umfang von 0,5 VZÄ. Die Abstimmung des Einsatzplans erfolgt zwischen den Gemeinden A und B. Dies stellt die einzige Einflussnahme von Gemeinde B auf den Einsatz in Gemeinde A dar.

Beide Gemeinden stellen jeweils die Räumlichkeiten und Arbeitsmittel für den Einsatz in ihrer Gemeinde zur Verfügung, daher werden zwischen den Gemeinden keine Sachleistungen erbracht.

Die anteiligen (50 %) Personalkosten der IT-Fachkraft in Gemeinde B werden der Gemeinde A in Rechnung gestellt. Es findet ausschließlich eine Kostenerstattung statt, die Gemeinde B erhebt keinen Aufschlag auf die Personalkosten.



4.3.3.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Zu prüfen ist, wie die umsatzsteuerliche Behandlung der Kostenerstattung bei Gemeinde B zu erfolgen hat.

Die Gestellung der IT-Fachkraft stellt eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG von Gemeinde B an Gemeinde A dar. Der Leistungsaustausch ist unstrittig aufgrund der Kostenerstattung gegeben.¹⁹⁸ Die Gemeinde B wird daher gegenüber der Gemeinde A unternehmerisch tätig im Sinne von § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG.

¹⁹⁷ § 71 Abs. 2 S. 1 i. V. m. S. 3 SächsKomZG.

¹⁹⁸ A 1.1 Abs. 16 S. 1 UStAE.

Es ist nach § 2b Abs. 1 UStG zu prüfen, inwiefern die Steuerbarkeit der Gestellung der IT-Fachkraft ggf. entfällt.

Aufgrund der Ausgestaltung als mandatierende Zweckvereinbarung liegt eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor.¹⁹⁹ Zusätzlich hierzu ist für eine Nichtsteuerbarkeit aufgrund von § 2b UStG erforderlich, dass die Behandlung der Gemeinde B als Nichtunternehmer zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Von den gesetzlichen Regelbeispielen für das Fehlen größerer Wettbewerbsverzerrungen könnte allenfalls § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG einschlägig sein, sofern Gemeinde B aus der Gestellung der IT-Fachkraft keinen Umsatz erzielt, welcher 17.500 EUR übersteigt.²⁰⁰

Es wird angenommen, dass der Umsatz die Höhe von 17.500 EUR übersteigt, daher hat die Prüfung auf mögliche Wettbewerbsverzerrungen nach dem allgemeinen Schema zu erfolgen.

Zuerst ist hierbei die Marktrelevanz nach Art der Leistung zu bestimmen. Bei der vorliegenden Leistung der Gemeinde B handelt es sich um die Personalgestellung einer IT-Fachkraft. Solche Leistungen werden rechtlich zulässig auch durch private Dritte auf dem Markt angeboten. Demnach ist die Leistung der Gemeinde B unzweifelhaft marktrelevant.

Aufgrund der Ausgestaltung als Aufgabenmandatierung ergeben sich aus den rechtlichen Rahmenbedingungen keine Besonderheiten.²⁰¹ Hinsichtlich der räumlichen Bedeutung ergibt sich auch kein Ausschluss einer Marktrelevanz.

Die Personalgestellung durch Gemeinde B stellt eine marktrelevante Leistung dar. Die Behandlung der Gemeinde B hinsichtlich der Personalgestellung als Nichtunternehmer würde daher zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Die Steuerbarkeit ist daher nicht nach § 2b Abs. 1 UStG ausgeschlossen.

Gemeinde B erbringt durch die Personalgestellung an Gemeinde A steuerbare Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG. Für die Leistung ist keine Steuerbefreiungsvorschrift einschlägig, es liegt eine steuerpflichtige Leistung vor.

Gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG ist die Gemeinde B zur Rechnungsausstellung mit Ausweis von Umsatzsteuer gegenüber der leistungsempfangenden Gemeinde A verpflichtet.

Grundsätzlich würde der Gemeinde B aus Eingangsumsätzen im Zusammenhang mit der Personalgestellung der Vorsteuerabzug zustehen. Die offensichtlich einzige mit der Personalgestellung direkt in Verbindung stehende Eingangsleistung ist die Tätigkeit der IT-Fachkraft, welche von Gemeinde B Arbeitslohn erhält. Der Arbeitslohn ist jedoch nicht vorsteuerbelastet, daher erübrigt sich hier die Prüfung der Geltendmachung der Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt.

Bei der leistungsempfangenden Gemeinde A stellt sich aufgrund der Eingangsrechnung mit Ausweis von Umsatzsteuer die Frage der Abzugsfähigkeit dieser. Für die Beurteilung der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist der konkrete Einsatz der IT-Fachkraft maßgeblich. Sofern die Fachkraft ausschließlich für hoheitliche und damit nichtunternehmerische Zwecke eingesetzt wird, fehlt es an einem Leistungsbezug für das Unternehmen und der Vorsteuerabzug ist nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG nicht möglich.

¹⁹⁹ § 71 Abs. 2 S. 1 i. V. m. S. 3 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

²⁰⁰ Vgl. zum Tatbestand von § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG Ausführungen unter 3.1.2.2.

²⁰¹ Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33, unter II.

Sollte die IT-Fachkraft auch für den unternehmerischen Bereich eingesetzt werden, in welchem die Gemeinde steuerpflichtige Ausgangsumsätze ausführt, ist die Vorsteuer aus der Rechnung der Gemeinde insoweit abzugsfähig. Die Ermittlung des abzugsfähigen Teils der Vorsteuer würde sich in dem Fall nach § 15 Abs. 4 UStG richten.²⁰² Gemäß § 15 Abs. 4 S. 2 UStG kann die Gemeinde B die nicht abzugsfähigen Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln.

In Höhe der nicht abzugsfähigen Vorsteuer führt der in der Rechnung der Gemeinde B enthaltene Umsatzsteuerbetrag bei Gemeinde A zu einer wirtschaftlichen Belastung.

4.3.3.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Gemeinde B erbringt im Wege der Personalgestellung an Gemeinde A steuerpflichtige Ausgangsumsätze. Der Gemeinde A steht aus den in den Rechnungen von Gemeinde B ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträgen ggf. ein anteiliger Vorsteuerabzug zu.

Die vorgenommene Würdigung ist auch auf andere Unterstützungsleistungen, welche in Form der Aufgabenmandatierung mit der Zur-Verfügung-Stellung von Personal übertragen werden, analog anwendbar. Schwerpunkte der umsatzsteuerlichen Beurteilung stellen auch bei vergleichbaren Fällen insbesondere die einzelfallbezogene Prüfung größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer und sofern die Steuerbarkeit vorliegt, die Prüfung einschlägiger Steuerbefreiungsvorschriften dar.

4.3.4 Ausgestaltung als Gemeinsame Dienststelle

4.3.4.1 Sachverhaltsdarstellung (C-4)

Die Gemeinden A und B verfügen jeweils über eine angestellte IT-Fachkraft. Die beiden IT-Fachkräfte sind hinsichtlich Erfahrung und Qualifikation unterschiedlich aufgestellt und ergänzen sich daher gut.

Beide Gemeinden beschließen die Bildung eines virtuellen Teams²⁰³ bestehend aus den beiden IT-Fachkräften im Wege einer Zweckvereinbarung²⁰⁴ zur Errichtung einer gemeinsamen Dienststelle.

Gemeinde A und B stellen demzufolge jeweils ihre IT-Fachkraft im Umfang von 1,0 VZÄ der gemeinsamen Dienststelle zur Verfügung. Die fachliche Leitung übernimmt die höher qualifizierte Fachkraft von Gemeinde A. Das Team erledigt anfallende IT-Aufgaben beider Gemeinden, sofern diese nicht an die weiterhin vorhandenen externen Dienstleister vergeben worden sind. Sachleistungen werden zwischen den Gemeinden nicht erbracht, da jede Gemeinde die notwendigen Räume und Arbeitsmittel für ihren Beschäftigten zur Verfügung stellt.

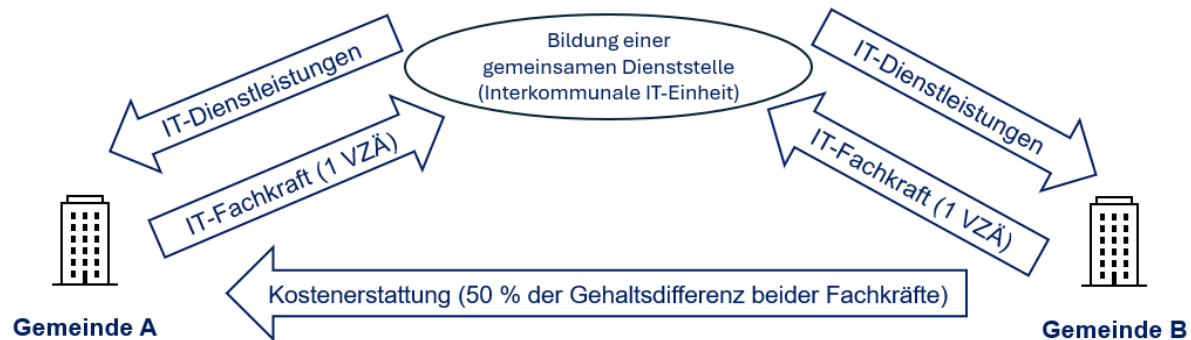
²⁰² A 15.17 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 i. V. m. Abs. 2 S. 1 UStAE zur Einordnung in die Fallgruppe, bei welcher die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen ist.

²⁰³ Bei dem virtuellen Team handelt es sich um eine Organisationsform zur ggf. auch ortsunabhängigen Erledigung von (gemeinsamen) Aufgaben mit einer gewissen Abhängigkeit voneinander.

²⁰⁴ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 SächsKomZG.

Aufgrund der ausgeglichenen Sachkosten zwischen beiden Gemeinden findet diesbezüglich keine Kostenerstattung statt.

Durch die Eingruppierung der IT-Fachkraft von Gemeinde A in einer höheren Entgeltgruppe als die IT-Fachkraft der Gemeinde B haben die Gemeinden jeweils unterschiedliche Personalkosten. Die höheren Personalkosten der Gemeinde A gleicht die Gemeinde B im Wege der Kostenerstattung zu 50 % des Differenzbetrags zwischen den Gehältern beider IT-Fachkräfte aus.



4.3.4.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Zu prüfen sind die Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Gemeinden und der hieraus resultierenden Behandlung der Kostenerstattung. Der gemeinsamen Dienststelle fehlt es an der Unternehmereigenschaft, daher liegen umsatzsteuerlich keine Leistungen von dieser an die einzelnen Gemeinden vor.

Für die Beurteilung der jeweiligen Leistungsbeziehungen sind die beiden Gemeinden zunächst getrennt zu beurteilen.

Die Gemeinde A erbringt an die Gemeinde B einen tauschähnlichen Umsatz gemäß § 3 Abs. 12 S. 2 UStG mit Baraufgabe, da Gemeinde A für ihre sonstige Leistung als Entgelt von Gemeinde B auch eine sonstige Leistung und zusätzlich eine Baraufgabe (Kostenerstattung) erhält.

Die Gemeinde B erbringt an die Gemeinde A einen tauschähnlichen Umsatz gemäß § 3 Abs. 12 S. 2 UStG ohne Baraufgabe, da Gemeinde B für ihre sonstige Leistung als Entgelt von Gemeinde A auch eine sonstige Leistung erhält.

Bei den sonstigen Leistungen, welche die Gemeinden gegenseitig erbringen, handelt es sich jeweils um IT-Dienstleistungen.

Beide Gemeinden handeln grundsätzlich jeweils unternehmerisch gemäß § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG, da ihren IT-Dienstleistungen jeweils ein Entgelt gegenübersteht.

Rechtsformbedingt ist für beide Gemeinden zu prüfen, ob sie jeweils gemäß § 2b Abs. 1 UStG für ihre IT-Dienstleistungen nicht als Unternehmer gelten. Erforderlich wäre hierfür neben einer Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt auch, dass die Behandlung als Nichtunternehmer zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt liegt jeweils vor, da eine Zweckvereinbarung und damit ein öffentlich-rechtlicher Vertrag geschlossen wurde.²⁰⁵

Bei der Prüfung größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer ist festzustellen, dass von den gesetzlichen Regelbeispielen (vgl. § 2b Abs. 2, 3 UStG) für das Fehlen solcher größerer Wettbewerbsverzerrungen lediglich § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG einschlägig sein könnte, wenn der Umsatz aus gleichartigen Tätigkeiten 17.500 EUR nicht übersteigt. Überschreiten die Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten 17.500 EUR, schließt sich die Prüfung des Vorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen nach dem allgemeinen Schema an.

Die IT-Dienstleistungen könnten auch private Dritte auf dem Markt erbringen, demnach ist die Marktrelevanz nach Art der Leistung gegeben. Hinsichtlich der rechtlichen Rahmenbedingungen und der räumlichen Relevanz bestehen keine Besonderheiten.

Bei den IT-Dienstleistungen handelt es sich um wettbewerbsrelevante Tätigkeiten der Gemeinden. Daher führen diese jeweils steuerbare und mangels einschlägiger Steuerbefreiungsvorschriften auch steuerpflichtige Ausgangsumsätze aus.

Die Bemessungsgrundlage für die Umsätze richtet sich aufgrund des Vorliegens tauschähnlicher Umsätze nach § 10 Abs. 2 S. 2 UStG und ermittelt sich analog zu den Ausführungen unter 0.

Gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG sind beide Gemeinden zur Rechnungsausstellung an die leistungsempfangende Gemeinde verpflichtet.

Der Vorsteuerabzug bei den Gemeinden aus den Eingangsumsätzen richtet sich in erster Linie nach der Verwendung der empfangenen IT-Dienstleistungen. Dabei stellt sich die Frage, ob diese für unternehmerische Zwecke oder für nicht unternehmerische Zwecke verwendet werden, also ob ein Leistungsbezug für das Unternehmen vorhanden ist.²⁰⁶ Die für den nichtunternehmerischen Bereich bezogenen IT-Dienstleistungen eröffnen per se nicht die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs. Von den Leistungen, welche für den unternehmerischen Bereich bezogen werden, berechtigen nur diejenigen zum Vorsteuerabzug, die der Ausführung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze dienen.

In Ergänzung zu der komplexeren Bemessung der Umsätze würden sich bei der Prüfung der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs auch umfangreichere Ermittlung notwendigerweise ergeben.

Lösungsvorschlag – Aufwandspool

Um eine wirtschaftliche Definitivbelastung durch die Umsatzsteuer sowie aufwendige Ermittlungen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage bei den tauschähnlichen Umsätzen und der Abzugsfähigkeit der Umsatzsteuer zu vermeiden, bietet sich die Ausgestaltung als Aufwandspool an. Bei einer Gestaltung als Aufwandspool fehlt es bei den einzelnen Leistungen an der Steuerbarkeit, wodurch es auf die Anwendung von § 2b UStG und etwaiger Steuerbefreiungsvorschriften regelmäßig nicht weiter ankommt.

²⁰⁵ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

²⁰⁶ § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG.

Hinsichtlich der beiden möglichen Fallgestaltungen wird an dieser Stelle auf die Ausführungen im allgemeinen Teil unter 3.2.3 sowie auf die Ausführungen zum konkreten Fall unter 0 verwiesen.

Die interkommunale IT-Einheit müsste hierfür als nicht rechtsfähige Gesellschaft (Innen-GbR) ausgestaltet werden. Dies kann auch aus der Zweckvereinbarung ableiten lassen.

In der ersten Fallgestaltung erfolgen keine Zahlungen zwischen den Gemeinden A und B. Zudem wird vertraglich vereinbart, dass die Gesellschafter der Gesellschaft Ihre IT-Fachkraft unentgeltlich zur Verfügung stellen, welche die Gesellschafter unentgeltlich aus dem Pool heraus nutzen dürfen.²⁰⁷ Bei dieser Gestaltung müsste unseres Erachtens ein Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern ausgeschlossen sein.²⁰⁸ Zu einem Leistungsaustausch zwischen den einzelnen Gesellschaftern untereinander dürfte es nach unserem Dafürhalten gleichermaßen nicht kommen, da keine Zahlung eines Spitzenausgleichs stattfindet.²⁰⁹

Ein außersteuerlicher Nachteil bei dieser Gestaltung wäre, dass aufgrund differierender Beiträge möglicherweise eine Gemeinde wegen des fehlenden wertmäßigen Ausgleichs finanziell benachteiligt wäre. Durch die Möglichkeit der individuellen Gestaltung der Gesellschafterbeiträge jeder Gemeinde, könnte einer Benachteiligung jedoch entgegengesteuert werden.

Die zweite Fallgestaltung erfordert, dass die Gemeinden vertraglich die Gestellung der IT-Fachkraft vereinbaren. Die für die IT-Fachkraft anfallenden Kosten wären durch die Gemeinden zu dokumentieren und eine Gemeinde müsste die Aufteilung dieser Kosten auf beide Gemeinden nach einem vorher vereinbarten Schlüssel vornehmen.²¹⁰ Im vorliegenden Fall käme beispielsweise die gleichmäßige Aufteilung auf die Gemeinden infrage. Die Zahlungsflüsse zur Kostenverrechnung dürften unseres Erachtens nach keinen steuerbaren Spitzenausgleich darstellen, sondern als nicht steuerbar zu würdigen sein.²¹¹

Bei der Lösung nach der zweiten Fallgestaltung besteht der große Vorteil darin, dass keine Mitgliedsgemeinde durch einen möglicherweise höheren Kostenanteil finanziell benachteiligt ist. Mithilfe des Aufteilungsschlüssels kann ein genauer Kostenausgleich erreicht werden.

Die erste Fallgestaltung ohne das Leisten von Ausgleichszahlungen ist unseres Erachtens durch die Auffassung der Finanzverwaltung, der EuGH-Rechtsprechung und der Fachliteratur gedeckt.²¹² Daher sollte die Ausgestaltung in dieser Form wahrscheinlich mit weniger Hürden verbunden sein.

Bei der Ausgestaltung in Form der zweiten Variante mit dem Leisten von Zahlungen bestünde unseres Erachtens das Risiko, dass die Finanzverwaltung die Zahlungen als steuerbaren Spitzenausgleich zwischen den Gesellschaftern bewertet.²¹³ Für diese Beurteilung spielt der Grund der Zahlung des Ausgleichs eine maßgebliche Rolle. Sofern für den Erhalt eines individuellen Vorteils gezahlt wird, müsste regelmäßig ein Leistungsaustausch vorliegen.²¹⁴

²⁰⁷ Vgl. A 1.6 Abs. 8 S. 2 UStAE.

²⁰⁸ Vgl. A. 1.6 Abs. 8 S. 2 UStAE; vgl. auch analog BFH, Urteil vom 07.12.1967, V 45/65, BFHE 91, 448, BStBl. II 1968, 398, Rz. 30 f.

²⁰⁹ Vgl. Plikat, UStB 2009, 41-45 unter 6.; Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b) sowie Folgerung aus A 1.6 Abs. 8 S. 4 UStAE.

²¹⁰ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

²¹¹ Vgl. EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01, Rz. 91.

²¹² Vgl. Quellen zur ersten Fallgestaltung und hinsichtlich der EuGH-Rechtsprechung auch zur zweiten Fallgestaltung.

²¹³ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

²¹⁴ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

Grund für die Ausgleichszahlungen zwischen den Gemeinden könnte vermutlich auch sein, dass Gemeinde B von der zusätzlichen Qualifikation des Bediensteten von Gemeinde A profitieren kann und daher einen eigenen, individuellen Vorteil erhält, welchen sie ohne die Kooperation nicht hätte. Hierin könnte die Finanzverwaltung möglicherweise einen steuerbaren (und steuerpflichtigen) Spitzenausgleich sehen.

Im Vergleich zu dem Grundfall, ohne „Aufwandspool-Lösung“, ergäben sich bei dieser Gestaltung dennoch umsatzsteuerliche Vorteile, auch wenn der Spitzenausgleich zu versteuern wäre. Im Grundfall unterliegt nicht nur die Kostenerstattung der Umsatzsteuer, sondern auch Teile der Personalkosten, welche in die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage einfließen würden. Bei der Lösung als Aufwandspool würde hingegen allenfalls die Umsatzsteuer auf die Ausgleichszahlung anfallen. Die Problematik der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei dem tauschähnlichen Umsatz entfielen ebenfalls.

4.3.4.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Bei der Bildung einer Interkommunalen IT-Einheit als Gemeinsame Dienststelle ergibt sich bei der Prüfung der Steuerbarkeit der Leistungsverhältnisse zwischen den Gemeinden nach Maßgabe von § 2b UStG regelmäßig eine Steuerbarkeit. Lediglich sofern die gleichartigen Umsätze 17.500 EUR nicht überschreiten, entfällt gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG die Steuerbarkeit.

Bei der möglichen Steuerpflicht der Umsätze ist der Vorsteuerabzug zu prüfen. Aus unserer Sicht dürfte der Vorsteuerabzug jedoch, wenn überhaupt, nur anteilig möglich sein. Daher führt mindestens ein Teil der entstehenden Umsatzsteuerbeträge zu einer wirtschaftlichen Belastung beim Leistungsempfänger.

Sofern auch die Anwendung der Kleinunternehmerregelung betragsmäßig wegen der Höhe der Umsätze ausscheidet, ist die Ausgestaltung als Aufwandspool in Betracht zu ziehen. Bei beabsichtigter Ausgestaltung als Aufwandspool wird die Beantragung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO beim örtlich zuständigen Finanzamt empfohlen, um abschließende Rechtssicherheit bei der Ausgestaltung und deren Rechtsfolgen zu erlangen.

Die Lösung über eine Kostenteilungsgemeinschaft mit der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG ist bei dieser Kooperationsform mangels Rechtsfähigkeit nicht opportun; dafür müsste die Interkommunale IT-Einheit beispielsweise auf eine Kapitalgesellschaft ausgelagert werden.²¹⁵ Unseres Erachtens sind die IT-Dienstleistungen zudem lediglich als allgemeine Verwaltungsleistungen anzusehen, welche nicht unmittelbar bei den jeweiligen Mitgliedern (Mitgliedsgemeinden) der Kapitalgesellschaft zur Ausführung begünstigter Zwecke verwendet werden.²¹⁶ Die Steuerbefreiung von § 4 Nr. 29 UStG würde demnach nicht für die IT-Dienstleistungen, welche die Kapitalgesellschaft beispielsweise erbringt, einschlägig sein.

Die vorgenommene rechtliche Würdigung ist grundsätzlich auch auf Gemeinsame Dienststellen bei anderen Unterstützungsleistungen anwendbar. Die Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen sollte, sofern die Grenze hinsichtlich gleichartiger Umsätze von 17.500 EUR überschritten wird, im Regelfall zum Ergebnis kommen, dass die Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde und daher eine Behandlung als Unternehmer zu erfolgen hat. Daran anschließend kommt ggf. der Prüfung von Steuerbefreiungsvorschriften größeres Gewicht zu als im vorliegenden Fall.

²¹⁵ Vgl. insoweit die Ausführungen unter 4.2.3.3.

²¹⁶ BMF, Schreiben vom 19.07.2022, III C 3, S 7189/20/10001, BStBl. I 2022, 1208, unter 1.4 – die Unmittelbarkeit wäre bspw. bei Bereitstellung und Unterhaltung von individuell zugeschnittener IT-Infrastruktur durch den Zusammenschluss gegeben.

Die Ausgestaltung als Aufwandspool ist sehr von dem Einzelfall abhängig, daher wird hier stets empfohlen, eine Abstimmung mit dem steuerlichen Berater über die Chancen und Risiken einer solchen Gestaltung vorzunehmen.

4.3.5 Ausgestaltung als Zweckverband

4.3.5.1 Sachverhaltsdarstellung (C-5)

Die Gemeinde A verfügt bisher über keinen vollständig ausgestatteten Bauhof und hat bis auf kleinere Arbeiten die Leistungen regelmäßig an externe Dritte vergeben. Aufgrund der Schwierigkeit zuverlässige Anbieter zu finden, würde die Gemeinde A gern wieder einen eigenen Bauhof aufbauen.

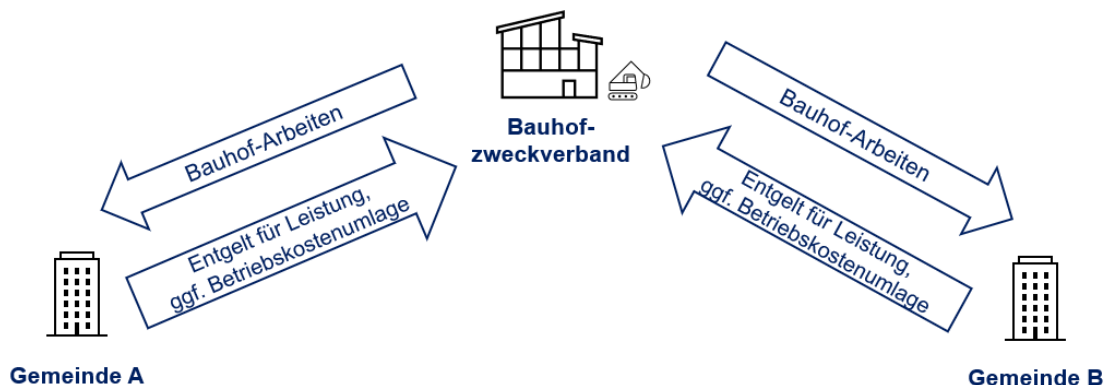
Die Nachbargemeinde B hat einen umfangreichen Bauhof eingerichtet, welcher in seinem jetzigen Zustand jedoch nicht zusätzlich die Kapazitäten hat, auch den Bedarf der Gemeinde A abzudecken.

Beide Gemeinden beschließen daher die Errichtung eines Zweckverbandes²¹⁷, welcher Leistungen des Bauhofs nach Anforderung durch die Gemeinden ausführt. Eine Übertragung öffentlicher Aufgaben auf den Zweckverband ist hingegen nicht vorgesehen. Über die Verbandsversammlung haben die Gemeinden die Möglichkeit zur weiteren Einflussnahme wie beispielsweise zum Beschluss von notwendigen Investitionen.

Die Tätigkeiten nimmt der Bauhofzweckverband mit eigenem Personal und eigener Ausstattung vor.

Die Personal- und Sachkosten werden in einem ersten Schritt durch Entgelte für die Leistungen an die jeweilige Gemeinde erhoben. Entsteht hierdurch ein Verlust auf Ebene des Zweckverbands, wird dieser in Form einer Betriebskostenumlage zu je 50 % durch die Verbandsmitglieder ausgeglichen.

Bei Investitionen kann eine Kapitalumlage zu gleichen Teilen bei den Verbandsmitgliedern erhoben werden.



²¹⁷ §§ 44 ff. SächsKomZG.

4.3.5.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Fraglich ist die umsatzsteuerliche Behandlung des Entgelts für die Leistungen und der Betriebskostenumlage auf Ebene des Bauhofzweckverbands.

Analog zu den Ausführungen unter 4.1.5 ist zunächst festzuhalten, dass durch den Zusammenschluss von Gemeinden in einem Zweckverband eine neue rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts entsteht, dessen Unternehmereigenschaft neben derer der Gemeinden unter Beachtung von § 2b UStG zu prüfen ist.

In einem ersten Schritt ist die mögliche Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu würdigen, diese erfordert insbesondere einen Leistungsaustausch, welcher bei Leistung und Gegenleistung vorliegt. Dabei sind die Leistungsbeziehungen der Gemeinden A bzw. B jeweils mit dem Bauhofzweckverband zu betrachten.

Die Entgelte sowie Umlagen, welche die jeweiligen Gemeinden an den Zweckverband zahlen, könnten im Rahmen eines für die Steuerbarkeit geforderten Leistungsaustauschs erfolgen. Um einen Leistungsaustausch feststellen zu können, wären in erster Linie Leistungen durch den Zweckverband an die Gemeinden erforderlich.

Indem der Bauhofzweckverband an eine Mitgliedsgemeinde eine Bauleistung erbringt und hierfür ein Entgelt von der jeweiligen Gemeinde erhält, besteht zwischen der konkreten Bauleistung und dem Entgelt ein wechselseitiger Zusammenhang, da die Entgeltzahlung konkret für die jeweilige Leistung des Zweckverbands erfolgt. Der Bauhofzweckverband wird daher grundsätzlich unternehmerisch tätig im Sinne von § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG.

Rechtsformbedingt schließt sich die Prüfung von § 2b Abs. 1 UStG an, inwiefern der Bauhofzweckverband ggf. hinsichtlich seiner (gesamten) Tätigkeit als Nichtunternehmer gelten könnte. Erforderlich hierfür wären eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt und die Behandlung als Nichtunternehmer dürfte zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen.

Eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt liegt aufgrund der Satzung des Zweckverbandes als Handlungsgrundlage regelmäßig vor.²¹⁸

Die Beurteilung, inwiefern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt, richtet sich in dem vorliegenden Fall primär nach dem allgemeinen Schema hierzu. Die gesetzlichen Regelbeispielen (vgl. § 2b Abs. 2, 3 UStG) für das Fehlen größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer sind unseres Erachtens nicht einschlägig.

Die Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen nach dem allgemeinen Schema stellt zuerst auf die Marktrelevanz nach der Art der Leistung ab. Eine solche liegt vor, sofern rechtlich die Möglichkeit besteht, dass auch private Dritte solche Leistungen anbieten dürfen.

Da der Bauhofzweckverband im vorliegenden Falle nicht die öffentlichen Aufgaben (zum Beispiel die Straßenbaulastträgerschaft), die unter anderem mit den Bauhofleistungen erfüllt werden sollen, befreiend übertragen bekommt, sondern lediglich wie ein Privater nach Beauftragung durch die Gemeinde(n) tätig wird, liegt eine marktrelevante Tätigkeit vor.

²¹⁸ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 8.

Durch die hier ausschließliche Übertragung von Serviceleistungen und Hilfstätigkeiten (Unterstützungsleistungen) auf den Zweckverband, kommt den marktrelevanten rechtlichen Rahmenbedingungen keine Relevanz zu. Ein Fall der besonderen rechtlichen Rahmenbedingungen durch die die befreiende Wirkung einer Übertragung liegt somit nicht vor.

Auch die räumliche Marktrelevanz ist gegeben, daher würde eine Behandlung als Nichtunternehmer hinsichtlich der Ausführungen einzelner Unterstützungsleistungen des Bauhofs zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen.

Der Bauhofzweckverband erbringt somit an die Gemeinden und ggf. auch an Dritte steuerbare und steuerpflichtige Leistungen.

Gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG ist der Zweckverband zur Rechnungsausstellung mit Ausweis von Umsatzsteuer gegenüber den leistungsempfangenden Gemeinden verpflichtet.

Der Vorsteuerabzug bei der jeweils leistungsempfangenden Gemeinde dürfte unseres Erachtens nur in wenigen Fällen möglich sein und die in der Rechnung enthaltene Vorsteuer würde zu einer Kostenbelastung führen.

4.3.5.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Der Bauhofzweckverband erbringt an die Gemeinden A und B regelmäßig steuerbare Umsätze. Leistungen an andere Rechtsträger wären ebenfalls als steuerbar einzuordnen. Ein Ausschluss der Steuerbarkeit gemäß § 2b Abs. 1 UStG dürfte unseres Erachtens nicht möglich sein.

Bei den leistungsempfangenen Gemeinden wäre die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs zu prüfen.

Die vorgenommene rechtliche Würdigung ist auf andere Zweckverbände, welche Unterstützungsleistungen ausführen, grundsätzlich auch anwendbar, sofern die Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer zu keinem anderen Ergebnis kommt.

Lösungsvorschlag – Vollständige Übertragung

Um bei einer Bündelung von Ressourcen im Bereich des Bauhofs eine Belastung mit Umsatzsteuer zu vermeiden, könnte der Sachverhalt wie folgt angepasst werden. Anstelle der Beauftragung des Zweckverbands mit einzelnen Serviceleistungen und Hilfstätigkeiten, erfolgt die Übertragung der gesamten öffentlichen Aufgaben des Bauhofs mit rechtsbefreiender Wirkung auf den Zweckverband. An dieser Stelle ist anzumerken, dass die Aufgaben eines Bauhofs gesetzlich nicht hinreichend definiert sind und daher auf jeden Fall geprüft werden muss, welche gemeindlichen Aufgaben über die Hilfstätigkeiten und Serviceleistungen hinaus (beispielsweise die Straßenbaulasträgerschaft) vollständig auf den Zweckverband übertragen werden sollen und ob dies auch rechtlich möglich ist.

Fokussiert man sich bei diesem angepassten Sachverhalt direkt auf die Prüfung der Wettbewerbsverzerrungen nach § 2b Abs. 1 UStG, ergibt sich eine, im Vergleich zum Grundsachverhalt, maßgeblich andere rechtliche Würdigung.

Kommunalrechtlich ist die umfassende Übertragung der Aufgaben eines Bauhofs auf einen privaten Dritten mit befreiender Wirkung ausgeschlossen. Private Dritte könnten einzelne Leistungen, welche dem Bauhof zuzuordnen sind, erbringen, jedoch nicht das „Gesamtpaket“ der (öffentlichen) Aufgaben inklusive Serviceleistungen eines Bauhofs.

Nach der Verwaltungsauffassung anderer Bundesländer sei eine solche Übertragung des „Gesamtpakets“ nicht marktrelevant, da eine Übertragung aller (öffentlichen) Bauhofaufgaben auf private Dritte mit rechtsbefreiender Wirkung für die Gemeinden ausgeschlossen ist.²¹⁹

Die Marktrelevanz nach der Art der Leistung läge demzufolge nicht vor und eine Behandlung als Nichtunternehmer würde zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Die Bauhof-Leistungen des Zweckverbands an die Mitgliedsgemeinden wären daher unseres Erachtens mangels Leistungsausführung durch ein Unternehmen gemäß § 2b Abs. 1 UStG nicht steuerbar. Wir weisen darauf hin, dass nach unserem Kenntnisstand keine entsprechende sächsische Verfügung existiert. Es wäre wünschenswert, wenn sich die sächsische Finanzverwaltung diesen Verfügungen anschließen bzw. diese übernehmen würde. Aufgrund der bestehenden Unklarheiten über den konkreten Umfang der Aufgaben eines Bauhofs und den Auswirkungen, falls lediglich partiell öffentliche Aufgaben eines Bauhofs übertragen werden, wird vor einer Umsetzung die einzelfallbezogene Abstimmung mit der Finanzverwaltung in Form einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO empfohlen.

Zu beachten wäre, dass Leistungen des Bauhofzweckverbands an andere private und öffentliche Rechtsträger nicht unter die Behandlung als Nichtunternehmer gemäß § 2b Abs. 1 UStG fallen würden und daher grundsätzlich bei Vorliegen eines Leistungsaustauschs steuerbar wären.

4.4 Hoheitliche Tätigkeiten mit dazugehörigen nicht-hoheitlichen (Unterstützungs-) Aufgaben

4.4.1 Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung

4.4.1.1 Sachverhaltsdarstellung (D-2)

Bei Gemeinde A kündigt der Fachbedienstete für das Finanzwesen. Hierdurch können wesentliche Teile der Kämmereiaufgaben bei Gemeinde A nicht mehr wahrgenommen werden.

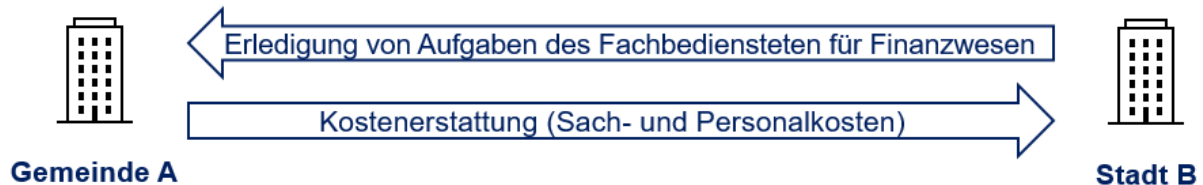
Die Gemeinde A beauftragt daher die Stadt B im Rahmen einer mandatierenden Zweckvereinbarung²²⁰ mit der Erledigung der Aufgaben des Fachbediensteten für das Finanzwesen sowie der damit zusammenhängenden Aufgaben der Finanzplanung, Geschäftsbuchhaltung und öffentlich-rechtlichen Vollstreckung im Namen und auf Weisung der Gemeinde A. Neben der Erledigung dieser Aufgaben erbringt die Stadt B auch Sachleistungen in Form der Bereitstellung von Büroräumen und von Arbeitsmaterial für den Sachbearbeiter. Gemeindeindividuelle Materialien sowie den Softwarezugang stellt Gemeinde A zur Verfügung.

Ein Zuständigkeitswechsel erfolgt bei der Aufgabenmandatierung nicht.

²¹⁹ Finanzministerium Schleswig-Holstein, Schreiben vom 01.08.2022, VI 3510-S7107-001; Bayerisches Landesamt für Steuern, Schreiben vom 18.06.2021, S 7107.2.1-36/8 St33, unter 2. sowie Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz, Schreiben vom 04.04.2022, S 7107 A - St 44 4.

²²⁰ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 1 SächsKomZG.

Entsprechend des tatsächlichen Personaleinsatzes stellt die Stadt B die Kosten für das Personal der Gemeinde A in Rechnung. Zusätzlich werden auch die anteiligen auf den Personaleinsatz entfallenden Sachkosten durch die Stadt B der Gemeinde A in Rechnung gestellt.



4.4.1.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Zu prüfen ist die Behandlung der Kostenerstattung bei Stadt B.

Mit der Ausführung von Aufgaben eines Fachbediensteten für das Finanzwesen führt die Stadt B sonstige Leistungen gemäß § 3 Abs. 9 UStG an die Gemeinde A aus. Die Zur-Verfügung-Stellung der Räume und des Arbeitsmaterials stellen unselbständige Nebenleistungen dar und teilen das Schicksal der Hauptleistung, daher unterbleibt eine gesonderte Behandlung.²²¹

Ein Leistungsaustausch liegt vor, da die Stadt B eine Kostenerstattung erhält, welche in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Erledigung der Aufgaben steht.

Die Stadt B wird mit der Erledigung der Aufgaben grundsätzlich unternehmerisch tätig gemäß § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG. Rechtsformbedingt ist bei der Stadt B zu prüfen, inwiefern diese bei der Erledigung der Aufgaben des Fachbediensteten für Finanzwesen gemäß § 2b Abs. 1 UStG nicht als Unternehmer gilt. Hierfür erforderlich sind eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt und die Behandlung als Nichtunternehmer darf zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen.

Eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt ist vorliegend gegeben, da die Übertragung der Aufgaben im Wege einer mandatierenden Zweckvereinbarung erfolgt.²²²

Bei der Prüfung größerer Wettbewerbsverzerrungen ist zunächst festzuhalten, dass von den gesetzlichen Regelbeispielen für das Fehlen von größeren Wettbewerbsverzerrungen (vgl. § 2b Abs. 2, 3 UStG) lediglich § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG einschlägig sein könnte, sofern die Stadt B voraussichtlich aus der Ausführung von Aufgaben eines Fachbediensteten für das Finanzwesen keinen Umsatz über 17.500 EUR erzielt.

Sofern die Wettbewerbsrelevanz nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist, kann auch nach dem allgemeinen Schema zur Prüfung der Wettbewerbsrelevanz von einem Ausschluss dieser ausgegangen werden. Da sich bereits bei § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG die Frage nach der Betrachtung als „Gesamtpaket“ stellen würde und deren Beantwortung analog, wie bei dem allgemeinen Schema das Ergebnis beeinflusst, verzichten wir an dieser Stelle auf eine genauere Prüfung von § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG und verweisen auf die nun folgenden Ausführungen.

Die Prüfung hat demnach nach dem allgemeinen Schema, inwiefern Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, zu erfolgen.

²²¹ A 3.10 Abs. 5 S. 1, 2 UStAE, die Aufgabenerledigung stellt zweifelsfrei die Hauptleistung dar.

²²² § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 1 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

Der Fachbedienstete für Finanzwesen übt in weiten Teilen Tätigkeiten für die Gemeinde A aus, welche nur er in seiner Eigenschaft als Fachbediensteter für Finanzwesen ausüben darf. Diese „Kerntätigkeiten“ des Fachbediensteten für Finanzwesen darf nur er und kein privater Dritter ausüben.²²³ Zusätzlich führt er auch Aufgaben der Finanzplanung und Geschäftsbuchhaltung aus. Bei diesen Aufgaben könnte theoretisch auch ein qualifizierter privater Dritter tätig werden.

Festzustellen ist demnach, dass durch die leistungsausführende Stadt B eine hinsichtlich rechtlicher Gegebenheiten gemischte Tätigkeit an die Gemeinde A erbracht wird. Im überwiegenden Teil werden Tätigkeiten erbracht, welche aufgrund der Art der Tätigkeit nicht marktrelevant sind.

Wir weisen an dieser Stelle darauf hin, dass wir entsprechend den allgemeinen Ausführungen in 3.2.2 im Folgenden von der Betrachtung als „Gesamtpaket“ ausgehen.

In einem ersten Schritt ist die Marktrelevanz nach der Art der Leistung zu betrachten. Hierbei stellt sich die Frage, inwiefern rechtlich die Möglichkeit besteht, dass auch Dritte solche Leistungen erbringen dürfen. Die sächsische Gemeindeordnung bestimmt, dass gewisse Aufgaben dem Fachbediensteten für Finanzwesen vorbehalten sind, welcher ein Bediensteter der Gemeinde sein muss.²²⁴ Demzufolge dürfen bestimmte Aufgaben, welche auf die Stadt B übertragen wurden, von keinem privaten Dritten erledigt werden, da dieser über keinen Fachbediensteten für Finanzwesen verfügen kann. Für Tätigkeiten, welche vorbereitend und begleitend sind, besteht hingegen keine gesetzliche Regelung, welche besagt, dass diese ausschließlich von einem Fachbediensteten für Finanzwesen erbracht werden dürfen.

Bei der Marktrelevanz nach der Art der Leistung müssen die Leistungen, welche private Dritte anbieten bzw. anbieten könnten gleichartig sein und dieselben Bedürfnisse aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers befriedigen.²²⁵ Im vorliegenden Fall ist dabei unseres Erachtens auf das „Gesamtpaket“ der Aufgabenübertragung abzustellen und keine Aufteilung in Bestandteile vorzunehmen, welche ggf. auch von privaten Dritten erledigt werden können.²²⁶ Ein privater Dritter darf rechtlich nicht das „Gesamtpaket“ an Aufgaben übernehmen, dies ist nur jPÖR möglich, daher liegt keine Marktrelevanz nach der Art der Leistung vor. Die Betrachtung der weiteren Prüfpunkte zum Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen erübrigt sich unseres Erachtens.

Die Behandlung der Stadt B hinsichtlich der Übernahme der Aufgaben des Fachbediensteten für Finanzwesen als Nichtunternehmer führt zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen. Es liegen somit nach § 2b Abs.1 UStG keine steuerbaren Umsätze von Stadt B an Gemeinde A vor.

4.4.1.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Die Stadt B erbringt an die Gemeinde A unseres Erachtens keine steuerbaren Umsätze gemäß § 2b Abs. 1 UStG. Demzufolge unterliegen die Kostenerstattungen nicht der Umsatzsteuer. Da auf Bundes- und Länderebene keine Schreiben von Oberbehörden oder Ministerien veröffentlicht sind, welche regeln, dass keine größeren Wettbewerbsverzerrungen bei der Behandlung als Nichtunternehmer betreffend die Übernahme von Aufgaben des Fachbediensteten für Finanzwesen mit zugehörigen Unterstützungsaufgaben vorliegen, empfehlen wir die Beantragung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO beim örtlich zuständigen Finanzamt.

²²³ § 62 Abs. 1 SächsGemO.

²²⁴ § 62 Abs. 1 SächsGemO.

²²⁵ BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 24.

²²⁶ Folgerung aus: Finanzministerium Schleswig-Holstein, Schreiben vom 01.08.2022, VI 3510-S7107-001 – eine Aufteilung der Tätigkeiten mit einzelnen Aufgabenübertragungen führt aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht zu gleichartigen Leistungen.

Die vorgenommene rechtliche Würdigung ist auf andere Aufgabenübertragungen in Form einer mandatierenden Zweckvereinbarung bei hoheitlich zu erledigenden Aufgaben mit dazugehörigen nicht-hoheitlichen Unterstützungsaufgaben auch anwendbar, sofern die Übertragung des „Gesamtpaketes“ an Aufgaben auf einen privaten Dritten rechtlich nicht möglich ist. Auf Basis der Schreiben verschiedener Bundesländer zur Beurteilung, inwiefern private Dritte gleichartige Leistungen (rechtlich) erbringen dürfen und damit eine Marktrelevanz nach der Art der Leistung vorliegt, sind die Leistungen unseren Erachtens nach nicht künstlich aufzusplitten und daher als Einheit zu betrachten.

4.4.2 Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung mit Zur-Verfügung-Stellung von Personal

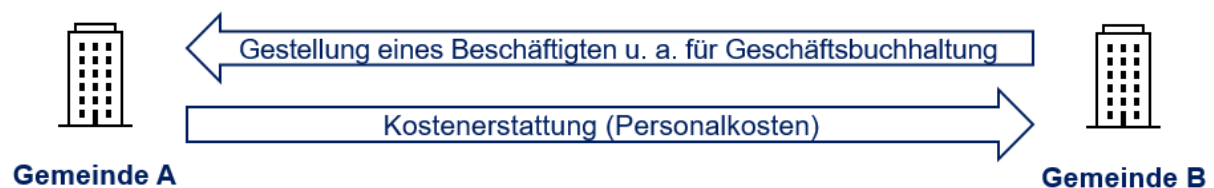
4.4.2.1 Sachverhaltsdarstellung (D-3)

Der Fachbedienstete für das Finanzwesen der Gemeinde A benötigt Unterstützung im Bereich der Geschäftsbuchhaltung und dem Forderungsmanagement inklusive der öffentlich-rechtlichen Vollstreckung von Leistungsbescheiden. Die für diese Bereiche zuständige Sachbearbeiterin der Gemeinde B möchte gern ihre Arbeitszeit anheben.

Die Gemeinde A beauftragt daher die Gemeinde B im Wege einer mandatierenden Zweckvereinbarung²²⁷ mit der Zur-Verfügung-Stellung von geeignetem Personal im Umfang von 0,25 VZÄ für die Wahrnehmung von Aufgaben der Geschäftsbuchhaltung und dem Forderungsmanagement inklusive der öffentlich-rechtlichen Vollstreckung. Zwischen den Gemeinden erfolgt eine quartalsweise Abstimmung des Einsatzplans. Im Übrigen nimmt die Gemeinde B keinen Einfluss auf den Einsatz der Sachbearbeiterin in Gemeinde A.

Den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel bekommt die Sachbearbeiterin von der jeweiligen Gemeinde gestellt, bei welcher sie gerade eingesetzt ist.

Die Kosten für das Personal werden durch Gemeinde B ermittelt und im Umfang von 0,25 VZÄ (entsprechend des Personaleinsatzes) der Gemeinde A als Kostenerstattung in Rechnung gestellt.



4.4.2.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Zu prüfen ist die Behandlung der Kostenerstattung bei der Gemeinde B.

Die Personalgestellung der Gemeinde B an die Gemeinde A stellt eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG dar. Bei der Kostenerstattung handelt es sich dabei um ein Entgelt für die Personalgestellung. Die sonstige Leistung erfolgt daher auch im Rahmen eines Leistungsaustauschs, da sich Leistung und Gegenleistung gegenüberstehen.²²⁸

Demzufolge ist die Gemeinde B grundsätzlich unternehmerisch tätig gemäß § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG.

²²⁷ § 71 Abs. 2 S. 1 i. V. m. S. 3 SächsKomZG.

²²⁸ A 1.1 Abs. 16 S. 1 UStAE.

Rechtsformbedingt ist bei der Gemeinde B zu prüfen, inwiefern diese hinsichtlich der Gestellung der Beschäftigten gemäß § 2b Abs. 1 UStG ggf. nicht als Unternehmer gilt und daher keine steuerbare Leistung erbringt. Erforderlich wäre hierfür eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt, welche bei der Behandlung als Nichtunternehmer zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Aufgrund der Ausgestaltung als mandatierende Zweckvereinbarung liegt eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor.²²⁹

Von den gesetzlichen Regelbeispielen²³⁰ für das Fehlen größerer Wettbewerbsverzerrungen ist kein Fall einschlägig. Deshalb ist anhand des allgemeinen Schemas zu prüfen, inwiefern größere Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer vorliegen.

Als erstes ist hierbei die Marktrelevanz nach der Art der Leistung zu beurteilen. Es kommt darauf an, ob private Dritte rechtlich die Möglichkeit haben, vergleichbare Leistungen anzubieten. Im vorliegenden Fall müsste es rechtlich möglich sein, um eine Marktrelevanz nach Art der Leistung bejahen zu können, dass auch private Dritte (z. B. eine Leiharbeitsfirma) der Gemeinde eine qualifizierte Arbeitskraft für Finanzwesen zur Verfügung stellen können, welche genau die gleichen Tätigkeiten ausüben darf, wie die Angestellte der Gemeinde B.

Bei den Tätigkeiten der allgemeinen Buchhaltung sind rechtlich keine Einschränkungen vorhanden. Die öffentlich-rechtliche Vollstreckung darf gemäß § 5 Sächsisches Verwaltungsvollstreckungsgesetz nur ein Bediensteter einer Behörde und damit kein Leiharbeiter eines privaten Unternehmens ausüben. Die Finanzsachbearbeiterin übt aus rechtlicher Sicht demnach eine gemischte Tätigkeit aus, den Schwerpunkt dieser Tätigkeit stellen vermutlich die Buchhaltungstätigkeiten dar.

Analog zu den allgemeinen Ausführungen unter 3.2.2 sowie den fallspezifischen Ausführungen unter 4.4.1.2 folgen wir auch in diesem Fall der Betrachtung als „Gesamtpaket“. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass diese Auffassung mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden sollte. Insbesondere sofern der Umfang der öffentlich-rechtlichen Vollstreckung nur einen sehr geringfügigen Anteil²³¹ der Arbeit der Finanzsachbearbeiterin umfasst, bestehen auch unseres Erachtens Zweifel, inwiefern die Betrachtung als Gesamtpaket ggf. als unsachgemäß einzuschätzen wäre. Ungeachtet des Abstimmungsbedarfs und etwaiger Zweifel vertreten wir für die folgende Würdigung die Betrachtung als „Gesamtpaket“. Folge dessen ist, dass die Gestellung der Finanzsachbearbeiterin nicht wettbewerbsrelevant ist, da ein privates Unternehmen solch eine Person, welche die gleichen Bedürfnisse der Gemeinde A befriedigt, nicht zur Verfügung stellen kann.

Auf die rechtlichen Rahmenbedingungen und die räumliche Relevanz kommt es daher nicht weiter an.

Die Gemeinde B gilt unseres Erachtens gemäß § 2b Abs. 1 UStG hinsichtlich der Gestellung der Finanzsachbearbeiterin nicht als Unternehmerin und führt demnach keine steuerbaren Umsätze aus.

Der leistungsausführenden Gemeinde B steht kein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Eingangsumsätzen für die Finanzsachbearbeiterin zu. Dies ist jedoch unproblematisch, da die Personalkosten nicht vorsteuerbelastet sind.

²²⁹ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 1 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

²³⁰ Vgl. § 2b Abs. 2, 3 UStG – Das voraussichtliche Überschreiten der Grenze von 17.500 EUR aus gleichartigen Tätigkeiten wird angenommen, Ausführungen zu § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG unter 3.1.2.2.

²³¹ Welcher quantitative oder qualitative Anteil als geringfügig zu betrachten ist, kann auch nur schwer eingeschätzt werden. Denkbar wäre eine Bagatellgrenze von bspw. 5 % oder 10 %, die überschritten werden muss, um eine Betrachtung als „Gesamtpaket“ durchzuführen.

4.4.2.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Die Gemeinde B erbringt nach unserem Dafürhalten an die Gemeinde A mit der Personalgestellung unabhängig von der Umsatzhöhe eine nicht steuerbare Leistung, da sie gemäß § 2b Abs. 1 UStG nicht unternehmerisch tätig wird.

Die vorgenommene rechtliche Würdigung ist auf andere Personalgestellungen im Wege einer mandatierenden Zweckvereinbarung für hoheitliche Tätigkeiten mit dazugehörigen nicht hoheitlichen Unterstützungsaufgaben nur dann gleichermaßen anwendbar, sofern das gestellte Personal (zumindest teilweise) Tätigkeiten zu erledigen hat, welche aufgrund gesetzlicher Regelungen nur Bedienstete einer jPöR wahrnehmen dürfen.

Falls die Personalgestellung nach dem Schema zur Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen als wettbewerbsrelevant und damit steuerbar einzuordnen wäre, würde sich ggf. anbieten, die jeweilige Fachkraft im Rahmen eines Teilzeitarbeitsvertrags bei der Gemeinde mit Personalbedarf anzustellen. Bei dieser Gestaltung kommt es zu keinen Leistungsbeziehungen zwischen den Gemeinden miteinander.

4.4.3 Ausgestaltung als Gemeinsame Dienststelle

4.4.3.1 Sachverhaltsdarstellung (D-4)

Die Gemeinden A und B vereinbaren im Rahmen einer Zweckvereinbarung²³² die Errichtung einer gemeinsamen Dienststelle, welche die Bereiche Kämmerei und Finanzen zusammenführt. Beide Gemeinden bilden daher ein virtuelles Team²³³, bestehend aus dem Fachbediensteten für Finanzwesen von Gemeinde A im Umfang von 1,0 VZÄ und der Finanzsachbearbeiterin von Gemeinde B im Umfang von 1,0 VZÄ. Die fachliche Leitung des Teams übernimmt der Fachbedienstete der Gemeinde A.

Das gemeinsame Team fungiert für beide Gemeinden als Kämmerei und erfüllt die Aufgaben des Fachbediensteten und zugehörige vorbereitende sowie begleitende Aufgaben der Finanzplanung und Buchhaltung.

Zunächst arbeitet jeder Beschäftigte für seine Arbeitgebergemeinde. Durchschnittlich muss der Fachbedienstete der Gemeinde A im Umfang von 0,2 VZÄ in der Funktion als Fachbediensteter für die Gemeinde B tätig werden. Im gleichen Umfang wird der Fachbedienstete daher durch die Sachbearbeiterin der Gemeinde B entlastet. Es wird angenommen, dass die Finanzsachbearbeiterin im Grundfall dieselben Tätigkeiten wie unter 4.4.2.1 aufgeführt, übernimmt (inklusive öffentlich-rechtlicher Vollstreckung).

Der Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel werden durch die Gemeinde bereitgestellt, bei welcher der Arbeitnehmer jeweils beschäftigt ist.

²³² § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 SächsKomZG.

²³³ Bei dem virtuellen Team handelt es sich um eine Organisationsform zur ggf. auch ortsunabhängigen Erledigung von (gemeinsamen) Aufgaben mit einer gewissen Abhängigkeit voneinander.

Da der Fachbedienstete in einer höheren Entgeltgruppe eingruppiert ist als die Sachbearbeiterin, erstattet die Gemeinde B die Differenz bei den Personalkosten zwischen den beiden Beschäftigten für die 0,2 VZÄ. Weitere Kostenerstattungen erfolgen nicht.



4.4.3.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Zu prüfen sind die Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Gemeinden und der hieraus resultierenden Behandlung der Kostenerstattung. Der gemeinsamen Dienststelle fehlt es an der Unternehmereigenschaft, daher liegen umsatzsteuerlich keine Leistungen von dieser an die einzelnen Gemeinden vor.

Für die Beurteilung der jeweiligen Leistungsbeziehungen sind die beiden Gemeinden zunächst getrennt zu beurteilen. Anhand des Sachverhalts wird ersichtlich, dass die konkreten Leistungen abgegrenzt werden können. Bis auf durchschnittlich 0,2 VZÄ ist jeder Beschäftigte vorrangig für seine Gemeinde tätig. Die Prüfung der Leistungsbeziehungen beschränkt sich im Folgenden auf die 0,2 VZÄ.

Die Gemeinde A erbringt an die Gemeinde B einen tauschähnlichen Umsatz gemäß § 3 Abs. 12 S. 2 UStG mit Baraufgabe, da Gemeinde A für ihre sonstige Leistung als Entgelt von Gemeinde B auch eine sonstige Leistung (Tätigkeit der Finanzsachbearbeiterin) und zusätzlich eine Baraufgabe (Kostenerstattung) erhält.

Die Gemeinde B erbringt an die Gemeinde A einen tauschähnlichen Umsatz gemäß § 3 Abs. 12 S. 2 UStG ohne Baraufgabe, da Gemeinde B für ihre sonstige Leistung als Entgelt von Gemeinde A auch eine sonstige Leistung erhält.

Bei den sonstigen Leistungen, welche die Gemeinden gegenseitig erbringen, handelt es sich jeweils um eine Personalgestellung für Kämmerei- und Finanzaufgaben.

Beide Gemeinden handeln grundsätzlich unternehmerisch gemäß § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG, da ihren Personalgestellungen jeweils ein Entgelt gegenübersteht.

Rechtsformbedingt ist für beide Gemeinden zu prüfen, ob sie jeweils gemäß § 2b Abs. 1 UStG für ihre Personalgestellung nicht als Unternehmer gelten. Erforderlich wäre hierfür neben einer Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt auch, dass die Behandlung als Nichtunternehmer zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt liegt jeweils vor, da eine Zweckvereinbarung und damit ein öffentlich-rechtlicher Vertrag geschlossen wurde.²³⁴

Bei der Prüfung größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer ist festzustellen, dass von den gesetzlichen Regelbeispielen (vgl. § 2b Abs. 2, 3 UStG) für das Fehlen solcher größerer Wettbewerbsverzerrungen lediglich § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG einschlägig sein könnte, wenn der Umsatz aus gleichartigen Tätigkeiten 17.500 EUR voraussichtlich nicht übersteigt.

Überschreiten die Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten voraussichtlich 17.500 EUR, schließt sich die Prüfung auf das Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen nach dem allgemeinen Schema an. Dabei werden im Folgenden die Leistungen der Gemeinden A und B getrennt betrachtet.

Gemeinde A erbringt mit der Gestellung des Fachbediensteten für Finanzen eine Leistung, welche nach der Betrachtung als „Gesamtpaket“²³⁵ private Dritte nicht in gleicher Weise rechtlich erbringen können. Der Fachbedienstete für Finanzwesen ist zwingend aus den Gemeindebediensteten zu bestellen und kann daher nicht bei einem privaten Dritten angestellt sein und beispielsweise im Wege der Leiharbeit überlassen werden.²³⁶ Die Gemeinde A gilt daher hinsichtlich der Gestellung des Fachbediensteten für Finanzwesen gemäß § 2b Abs. 1 UStG unseres Erachtens nicht als Unternehmer und erbringt mit der Personalgestellung keinen steuerbaren Umsatz.

Gemeinde B erbringt mit der Gestellung der Finanzsachbearbeiterin eine Leistung, welche nach der Betrachtung als „Gesamtpaket“²³⁷ private Dritte nicht in gleicher Weise rechtlich erbringen können. Eine Personalgestellung durch eine Leiharbeitsfirma würde nicht die gleichen Bedürfnisse der leistungsempfangenden Gemeinde befriedigen wie eine Gestellung durch eine jPöR. Da die Marktrelevanz nach Art der Leistung ausgeschlossen werden kann, liegen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor. Die Gemeinde B gilt somit hinsichtlich der Personalgestellung unseres Erachtens nicht als Unternehmer gemäß § 2b Abs. 1 UStG und erbringt keinen steuerbaren Umsatz.

Abwandlung – Gestellung einer Finanzsachbearbeiterin ohne Vornahme öffentlich-rechtlicher Vollstreckung

An dieser Stelle möchten wir gern einen minimal abgewandelten Sachverhalt für die Gemeinde B würdigen. Die von Gemeinde B gestellte Finanzsachbearbeiterin nimmt in der Abwandlung keine Tätigkeiten der öffentlich-rechtlichen Vollstreckung war.

Ausgehend von der Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen nach § 2b Abs. 1 UStG und unter der Annahme, dass der Umsatz gleichartiger Tätigkeiten voraussichtlich 17.500 EUR übersteigt, ist das allgemeine Schema zum Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer zu betrachten.

Die Marktrelevanz nach der Art der Leistung wäre gegeben, da beispielsweise auch eine Leiharbeitsfirma anstelle der Gemeinde B eine qualifizierte Finanzsachbearbeiterin zur Verfügung stellen könnte.

²³⁴ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

²³⁵ Vgl. Ausführungen unter 4.4.1.2.

²³⁶ § 62 Abs. 1 SächsGemO.

²³⁷ Vgl. Ausführungen unter 4.4.2.2.

Hinsichtlich der rechtlichen Rahmenbedingungen auf dem Markt und der räumlichen Relevanz bestehen keine Besonderheiten. Die Gemeinde B übt mit der Personalgestellung somit eine wettbewerbsrelevante Tätigkeit aus. Eine Behandlung als Nichtunternehmer gemäß § 2b Abs. 1 UStG ist ausgeschlossen, sofern kein Fall von § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG (17.500 EUR-Grenze) vorliegt.

Die Umsätze aus der Personalgestellung der Gemeinde B sind steuerbar gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels einschlägiger Steuerbefreiungsvorschriften auch steuerpflichtig.

Die Bemessungsgrundlage für die Umsätze richtet sich aufgrund des Vorliegens tauschähnlicher Umsätze nach § 10 Abs. 2 S. 2 UStG und ermittelt sich analog zu den Ausführungen unter 0.

Gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG ist die Gemeinde B zur Rechnungsausstellung an die leistungsempfangende Gemeinde A verpflichtet.

Bei der leistungsempfangenden Gemeinde A richtet sich die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer aus der Eingangsrechnung von Gemeinde B grundsätzlich nach dem Einsatz der Finanzsachbearbeiterin.²³⁸

Im vorliegenden Fall dienen die Tätigen der Geschäftsbuchhaltung und des Forderungsmanagements wahrscheinlich sowohl dem unternehmerischen (mit steuerpflichtigen und vermutlich auch schädlichen steuerfreien Ausgangsumsätzen) als auch dem nicht unternehmerischen Bereich der Gemeinde A. Daher kann aus Vereinfachungsgründen eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach einem einheitlichen, ggf. schätzungsweise ermittelten, Verhältnis vorgenommen werden.²³⁹

Der Teil der Vorsteuer, welcher aus der Eingangsrechnung der Gemeinde B nicht abzugsfähig ist, führt auf Ebene der Gemeinde A zu einer wirtschaftlichen Belastung.

Lösungsvorschlag – Aufwandspool

Um bei der Fallabwandlung eine wirtschaftliche Definitivbelastung durch die Umsatzsteuer sowie aufwendige Ermittlungen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage bei den tauschähnlichen Umsätzen und der Abzugsfähigkeit der Umsatzsteuer zu vermeiden, bietet sich die Ausgestaltung als Aufwandspool an. Auch für den Grundfall stellt der Aufwandspool eine Lösung zur rechtssichereren Ausgestaltung des Sachverhalts dar. Bei einer Gestaltung als Aufwandspool fehlt es bei den einzelnen Leistungen an der Steuerbarkeit, wodurch es auf die Anwendung von § 2b UStG und etwaiger Steuerbefreiungsvorschriften grundsätzlich nicht weiter ankommt.

Hinsichtlich der beiden möglichen Fallgestaltungen wird an dieser Stelle auf die Ausführungen im allgemeinen Teil unter 3.2.3 sowie auf die Ausführungen zum konkreten Fall unter 0 verwiesen.

Die interkommunale Einheit für Kämmerei und Finanzen müsste hierfür als nicht rechtsfähige Gesellschaft (Innen-GbR) ausgestaltet werden. Dies kann sich auch aus der Zweckvereinbarung ableiten lassen.

In der ersten Fallgestaltung erfolgen keine Zahlungen zwischen den Gemeinden A und B. Zudem wird vertraglich vereinbart, dass die Gesellschafter der Gesellschaft jeweils Ihre Finanz-Fachkraft für 0,2 VZÄ unentgeltlich zur Verfügung stellen, welche die Gesellschafter unentgeltlich aus dem Pool heraus nutzen dürfen.²⁴⁰

²³⁸ Vgl. auch Ausführungen zum Vorsteuerabzug unter 4.3.3.2.

²³⁹ A 15.18 Abs. 6 UStAE.

²⁴⁰ Vgl. A 1.6 Abs. 8 S. 2 UStAE.

Bei dieser Gestaltung müsste unseres Erachtens ein Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern ausgeschlossen sein.²⁴¹ Zu einem Leistungsaustausch zwischen den einzelnen Gesellschaftern untereinander dürfte es nach unserem Dafürhalten gleichermaßen nicht kommen, da keine Zahlung eines Spitzenausgleichs stattfindet.²⁴²

Ein außersteuerlicher Nachteil bei dieser Gestaltung wäre, dass aufgrund differierender Beiträge möglicherweise eine Gemeinde wegen des fehlenden wertmäßigen Ausgleichs finanziell benachteiligt wäre. Durch die Möglichkeit der individuellen Gestaltung der Gesellschafterbeiträge jeder Gemeinde, könnte einer Benachteiligung jedoch entgegengesteuert werden.

Die zweite Fallgestaltung erfordert, dass die Gemeinden vertraglich die Gestellung ihrer jeweiligen Finanz-Fachkraft vereinbaren. Die für diese Fachkraft anfallenden Kosten wären durch die Gemeinden zu dokumentieren und eine Gemeinde müsste die Aufteilung dieser Kosten auf beide Gemeinden nach einem vorher vereinbarten Schlüssel vornehmen.²⁴³ Im vorliegenden Fall käme beispielsweise die gleichmäßige Aufteilung auf die Gemeinden infrage. Die Zahlungsflüsse zur Kostenverrechnung dürften unseres Erachtens keinen steuerbaren Spitzenausgleich darstellen, sondern als nicht steuerbar zu würdigen sein.²⁴⁴

Bei der Lösung nach der zweiten Fallgestaltung besteht der große Vorteil darin, dass keine Mitgliedsgemeinde durch einen möglicherweise höheren Kostenanteil finanziell benachteiligt ist. Mithilfe des Aufteilungsschlüssels kann ein genauer Kostenausgleich erreicht werden.

Die erste Fallgestaltung ohne das Leisten von Ausgleichszahlungen ist unseres Erachtens durch die Auffassung der Finanzverwaltung, der EuGH-Rechtsprechung und der Fachliteratur gedeckt.²⁴⁵ Daher sollte die Ausgestaltung in dieser Form wahrscheinlich mit weniger Hürden verbunden sein.

Bei der Ausgestaltung in der Form der zweiten Variante mit dem Leisten von Zahlungen bestünde unseres Erachtens das Risiko, dass die Finanzverwaltung die Zahlungen als steuerbaren Spitzenausgleich zwischen den Gesellschaftern bewertet.²⁴⁶ Für diese Beurteilung spielt der Grund der Zahlung des Ausgleichs eine maßgebliche Rolle. Sofern für den Erhalt eines individuellen Vorteils gezahlt wird, müsste regelmäßig ein Leistungsaustausch vorliegen.²⁴⁷ Grund für die Ausgleichszahlungen zwischen den Gemeinden könnte vermutlich auch sein, dass Gemeinde B von der Eignung des Fachbediensteten für Finanzwesen der Gemeinde A profitieren kann und daher einen eigenen, individuellen Vorteil erhält, welchen sie ohne die Kooperation nicht hätte. Hierin könnte durch die Finanzverwaltung möglicherweise ein steuerbarer (und steuerpflichtiger) Spitzenausgleich zu sehen sein.

An dieser Stelle müsste für den Spitzenausgleich ebenfalls eine Prüfung von § 2b Abs. 1 UStG erfolgen, inwiefern die leistungsausführende Gemeinde A diesen ggf. nicht zu versteuern hat. Der Spitzenausgleich wird dabei quantitativ und qualitativ betrachtet für die Gestellung des Fachbediensteten für Finanzwesen gezahlt.

²⁴¹ Vgl. A. 1.6 Abs. 8 S. 2 UStAE; vgl. auch analog BFH, Urteil vom 07.12.1967, V 45/65, BFHE 91, 448, BStBl. II 1968, 398, Rz. 30 f.

²⁴² Vgl. Plikat, UStB 2009, 41-45 unter 6.; Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b) sowie Folgerung aus A 1.6 Abs. 8 S. 4 UStAE.

²⁴³ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

²⁴⁴ Vgl. EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01, Rz. 91.

²⁴⁵ Vgl. Quellen zur ersten Fallgestaltung und hinsichtlich der EuGH-Rechtsprechung auch zur zweiten Fallgestaltung.

²⁴⁶ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

²⁴⁷ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

Eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt liegt jeweils vor, da eine Zweckvereinbarung und damit ein öffentlich-rechtlicher Vertrag geschlossen wurde.²⁴⁸ Größere Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer sind ebenfalls ausgeschlossen, da die Tätigkeit des Fachbediensteten nicht marktrelevant ist.²⁴⁹ Die Gemeinde A gilt insoweit sie den Fachbediensteten an Gemeinde B stellt und hierfür ein Entgelt erhält nicht als Unternehmer nach § 2b Abs. 1 UStG.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass bei Wahl der zweiten Fallgestaltung zwar das Risiko bestünde, dass die Finanzverwaltung die Ausgleichszahlung als steuerbaren Spitzenausgleich behandeln würde, dies jedoch aufgrund der Einschlägigkeit von § 2b Abs. 1 UStG unproblematisch ist.

4.4.3.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Bei der Bildung einer Gemeinsamen Dienststelle für Kämmerei und Finanzen ergibt sich unseres Erachtens bei der Prüfung der Steuerbarkeit der Leistungsverhältnisse zwischen den Gemeinden nach Maßgabe von § 2b UStG bei Vertreten der Betrachtung als „Gesamtpaket“ keine Steuerbarkeit für die Gestellung des Fachbediensteten für Finanzwesen und der Finanzsachbearbeiterin. Im vorliegenden Fall wäre die Gestellung der Finanzsachbearbeiterin durch Gemeinde B nur dann als wettbewerbsrelevant und daher umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig zu konstatieren, wenn diese keine Tätigkeiten der öffentlich-rechtlichen Vollstreckung bei Gemeinde A wahrnehmen würde.

Bei der möglichen Steuerpflicht der Umsätze (in der Fallabwandlung oder sofern die Finanzverwaltung die Betrachtung als „Gesamtpaket“ nicht vertritt) ist der Vorsteuerabzug zu prüfen. Aus unserer Sicht dürfte der Vorsteuerabzug jedoch, wenn überhaupt, nur anteilig möglich sein, daher führt mindestens ein Teil der entstehenden Umsatzsteuerbeträge zu einer wirtschaftlichen Belastung.

Sofern auch die Anwendung der Kleinunternehmerregelung betragsmäßig wegen der Höhe der Umsätze ausscheidet, ist die Ausgestaltung als Aufwandspool in Betracht zu ziehen.

Der Aufwandspool bietet dabei im vorliegenden Fall die Chance, dass gar keine Umsatzsteuer entsteht.

Bei beabsichtigter Ausgestaltung als Aufwandspool wird die Beantragung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO beim örtlich zuständigen Finanzamt empfohlen, um abschließende Rechtssicherheit bei der Ausgestaltung und deren Rechtsfolgen zu erlangen.

Die Ausgestaltung als Aufwandspool ist sehr von dem Einzelfall abhängig, daher wird hier stets empfohlen, eine Abstimmung mit dem steuerlichen Berater über die Chancen und Risiken einer solchen Gestaltung vorzunehmen. Dies gilt insbesondere bei abgewandelten Sachverhalten.

²⁴⁸ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

²⁴⁹ Vgl. Ausführungen bei 4.4.1.2 – der Fachbedienstete für Finanzwesen muss ein Bediensteter einer Gemeinde sein.

4.5 Mischformen

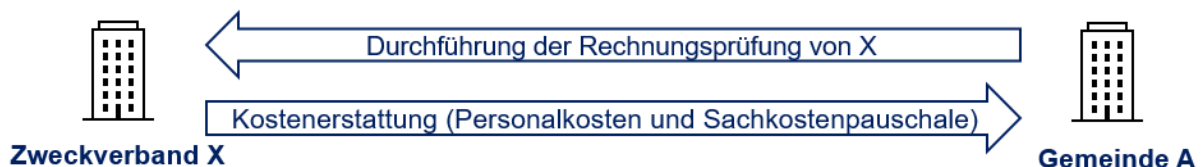
4.5.1 Ausführung im Rahmen einer Aufgabenmandatierung

4.5.1.1 Sachverhaltsdarstellung (E-2)

Der Zweckverband X beauftragt die Mitgliedsgemeinde A im Rahmen einer mandatierenden Zweckvereinbarung²⁵⁰ mit der Rechnungsprüfung durch das Rechnungsprüfungsamt von Gemeinde A.

Die Gemeinde A erledigt mit eigenem Personal im Namen und nach Weisung (soweit keine Weisungsfreiheit für die Aufgabe besteht) des Zweckverbandes X dessen Rechnungsprüfung. Durch Gemeinde A werden die Büroräume und technischen Arbeitsmittel für ihr Personal gestellt.

Der Zweckverband X trägt die Personalkosten im tatsächlich angefallenen Umfang nach Aufschreibung der Gemeinde A. Davon abgeleitet wird zusätzlich eine angemessene Sachkostenpauschale zugeschlagen.



4.5.1.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Zu prüfen ist die umsatzsteuerliche Behandlung der Kostenerstattung bei Gemeinde A.

Mit der Durchführung der Rechnungsprüfung des Zweckverbandes X erbringt die Gemeinde A eine sonstige Leistung gemäß § 3 Abs. 9 UStG. Die Leistung erfolgt auch im Rahmen eines Leistungsaustauschs, da zwischen der Kostenerstattung und der Leistungserbringung ein wechselseitiger Zusammenhang besteht. Der Zweckverband X zahlt die Kostenerstattung konkret für die Durchführung der Rechnungsprüfung. Daher stellt die Kostenerstattung ein Entgelt dar.

Gemeinde A wird grundsätzlich mit der Durchführung der Rechnungsprüfung unternehmerisch tätig gemäß § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG. Aufgrund dessen, dass Gemeinde A eine jPöR ist, schließt sich die Prüfung an, ob gemäß § 2b Abs. 1 UStG die Gemeinde A hinsichtlich der Durchführung der Rechnungsprüfung nicht als Unternehmer gilt. Erforderlich hierfür sind, dass eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt vorliegt und eine Behandlung als Nichtunternehmer zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt ist vorliegend gegeben, da die Übertragung der Aufgaben im Wege einer mandatierenden Zweckvereinbarung erfolgt.²⁵¹

²⁵⁰ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 1 SächsKomZG.

²⁵¹ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 1 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

Bezüglich des Vorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer ist zu differenzieren nach der Höhe des Umsatzes aus der Tätigkeit der Rechnungsprüfung.

Sofern die Umsätze aus Tätigkeiten der Rechnungsprüfung nicht höher als 17.500 EUR sind, liegen gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG unwiderlegbar keine größeren Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer vor. Bei einem Überschreiten der Grenze von 17.500 EUR ist die Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen nach dem allgemeinen Schema vorzunehmen.

Zuerst ist hierbei die Marktrelevanz nach Art der Leistung zu beurteilen, welche vorliegt, wenn die rechtliche Möglichkeit besteht, dass auch Dritte gleichartige Leistungen anbieten dürfen und dies aktuell bereits tun oder zukünftig damit zu rechnen ist. Im vorliegenden Fall besteht die Besonderheit, dass in der Satzung des Zweckverbands bestimmt werden kann, dass ein Zweckverband bei entsprechender Größe ein eigenes Rechnungsprüfungsamt einrichtet oder sich eines anderen kommunalen Rechnungsprüfungsamtes bzw. eines Wirtschaftsprüfers bedient.²⁵² Sofern in der Verbandssatzung keine Regelung diesbezüglich getroffen wird, ist ein geeigneter Bediensteter des Zweckverbands oder eines Verbandsmitglieds zum Rechnungsprüfer zu bestellen.²⁵³

Inwiefern somit auch ein privater Dritter die Aufgaben des Prüfungswesens wahrnehmen kann, hängt von der Verbandssatzung ab. Es ist nicht gesetzlich ausgeschlossen, dass private Dritte die Aufgaben des Prüfungswesens durchführen. Demzufolge besteht eine Marktrelevanz nach Art der Leistung, da auch private Dritte im Prüfungswesen eines Zweckverbands tätig werden dürfen.

Durch die Ausgestaltung als mandatierende Zweckvereinbarung kommt den rechtlichen Rahmenbedingungen auf dem Markt keine Bedeutung zu.²⁵⁴

Auch hinsichtlich der räumlichen Relevanz bestehen keine Besonderheiten.

Die Tätigkeit der Durchführung der Rechnungsprüfung der Gemeinde A ist als wettbewerbsrelevant nach § 2b Abs. 1 S. 2 UStG einzuordnen. Eine Behandlung als Nichtunternehmer für diese Tätigkeit scheidet daher aus, sofern die Umsätze aus der Rechnungsprüfungstätigkeit voraussichtlich über 17.500 EUR liegen.

Sofern aus Gründen der Umsatzhöhe die Gemeinde A unternehmerisch handelt, führt sie steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus. Mangels Steuerbefreiungsvorschrift sind diese auch steuerpflichtig.

Gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG ist die Gemeinde A zur Rechnungsausstellung mit Ausweis von Umsatzsteuer gegenüber der leistungsempfangenden Gemeinde B verpflichtet.

Der Gemeinde A steht aus vorsteuerbelasteten Eingangsumsätzen im Zusammenhang mit der Rechnungsprüfung der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG zu.

Die Kosten für die Rechnungsprüfung stellen auf Ebene des Zweckverbands X Verwaltungsgemeinkosten dar und stehen in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit Ausgangsumsätzen, daher richtet sich deren Berücksichtigung nach den allgemeinen Ausgangsumsätzen des Zweckverbands. Sofern der Zweckverband nicht unternehmerisch tätig ist (z.B. der „Blitzerzweckverband“), sind die Vorsteuerbeträge auch nicht abzugsfähig.

²⁵² § 59 Abs. 1 Nr. 1, 2 SächsKomZG.

²⁵³ § 59 Abs. 2 SächsKomZG.

²⁵⁴ Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33, unter II.

Führt der Zweckverband jedoch ausschließlich steuerbare und steuerpflichtige Ausgangsumsätze aus, ist der Vorsteuerbetrag aus der Rechnung der Gemeinde A abzugsfähig und die Umsatzsteuer stellt keine wirtschaftliche Belastung dar.

Für den Fall, dass der Zweckverband sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist, bzw. sowohl steuerpflichtige als auch schädliche steuerfreie Ausgangsumsätze ausführt, kann aus Vereinfachungsgründen eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach einem einheitlichen, ggf. schätzungsweise ermittelten Verhältnis vorgenommen werden.²⁵⁵

4.5.1.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Die Gemeinde A übt mit der Durchführung der Rechnungsprüfung bei dem Zweckverband X grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit aus und erbringt steuerbare Ausgangsumsätze, sofern die Umsätze im Zusammenhang mit der Rechnungsprüfung über 17.500 EUR liegen.²⁵⁶

Hinsichtlich der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs bei dem Zweckverband X kommt es auf die allgemeinen Ausgangsumsätze des Zweckverbands und deren umsatzsteuerliche Einordnung an. Hier ist es nicht möglich, eine pauschale Aussage zu treffen, da die Würdigung vom Einzelfall abhängig ist.

Sofern beispielsweise mangels unternehmerischer Tätigkeit die Vorsteuer bei dem Zweckverband nicht gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden kann, würde die Umsatzsteuer zu einer wirtschaftlichen Belastung führen. Um dies zu vermeiden, bestünde die Möglichkeit, den Rechnungsprüfer der Gemeinde A im Rahmen eines Teilzeitarbeitsvertrags für die Zwecke der Rechnungsprüfung anzustellen und diesen als geeigneten Bediensteten zum Rechnungsprüfer zu bestellen.²⁵⁷ Bei dieser Gestaltung würde weder auf Ebene der Gemeinde A noch auf Ebene des Zweckverbands X Umsatzsteuer entstehen.

Die vorgenommene rechtliche Würdigung ist auf vergleichbare „Mischformen“ bei der Zusammenarbeit im Rahmen einer mandatierenden Zweckvereinbarung analog anwendbar. Besonderem Gewicht für das Ergebnis der Würdigung kommt der Frage nach dem Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer zu, sofern die Umsätze aus den gleichartigen Tätigkeiten den Betrag von 17.500 EUR überschreiten.

Exkurs – Rechnungsprüfung bei Gemeinden

An dieser Stelle möchten wir auf den Fall der Rechnungsprüfung bei Gemeinden hinweisen.

Die Gemeinden sind verpflichtet, ein Rechnungsprüfungsamt einzurichten, sofern sie sich nicht eines anderen kommunalen Rechnungsprüfungsamtes bedienen.²⁵⁸ Sofern eine Gemeinde weniger als 20.000 Einwohner hat, kann diese einen eigenen Bediensteten als Rechnungsprüfer bestellen oder sich eines anderen kommunalen Rechnungsprüfers, eines Wirtschaftsprüfers oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bedienen.²⁵⁹

²⁵⁵ A 15.18 Abs. 6 UStAE.

²⁵⁶ § 2b Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 UStG.

²⁵⁷ § 59 Abs. 2 SächsKomZG.

²⁵⁸ § 103 Abs. 1 S. 1 SächsGemO.

²⁵⁹ § 103 Abs. 1 S. 2 SächsGemO.

Beauftragt eine Gemeinde das Rechnungsprüfungsamt einer anderen Gemeinde mit der Rechnungsprüfung im Rahmen einer mandatierenden Zweckvereinbarung, würde sich bei der Prüfung unter § 2b UStG die Frage des Vorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen bei der Behandlung als Nichtunternehmer stellen.

Insoweit betragsmäßig kein Fall von § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG vorliegt und die Prüfung der Wettbewerbsrelevanz nach dem allgemeinen Schema erforderlich ist, kommt es wieder auf die Marktrelevanz nach der Art der Leistung an.

Gemeinden mit mindestens 20.000 Einwohnern können sich für die Rechnungsprüfung nicht eines Wirtschaftsprüfers bedienen. Es besteht rechtlich gesehen nicht die Möglichkeit, einen privaten Dritten hiermit zu beauftragen. Daher handelt die leistungsausführende Gemeinde²⁶⁰, indem sie die Aufgabe der Rechnungsprüfung für die andere Gemeinde übernimmt, nicht unternehmerisch gemäß § 2b Abs. 1 UStG, sofern eine öffentlich-rechtliche Handlungsgrundlage gegeben ist.

Bei Gemeinden mit weniger als 20.000 Einwohnern besteht hingegen die rechtliche Möglichkeit, sich auch eines Wirtschaftsprüfers für die Rechnungslegung zu bedienen. Demzufolge ist eine Leistung durch einen privaten Dritten nicht gesetzlich ausgeschlossen. Die Gemeinde, welche die Aufgabe der Rechnungsprüfung für eine andere Gemeinde übernimmt, handelt daher insoweit unternehmerisch und es liegt kein Ausschluss der Unternehmereigenschaft über § 2b Abs. 1 UStG vor.

4.5.2 Ausgestaltung als Gemeinsame Dienststelle

4.5.2.1 Sachverhaltsdarstellung (D-2)

Die Gemeinden A und B vereinbaren in einer Zweckvereinbarung²⁶¹ die Errichtung einer gemeinsamen Dienststelle. Zweck ist dabei die Aufteilung der Aufgaben passend zum jeweils vorhandenen Fachpersonal vorzunehmen. Hierfür bringt die Gemeinde A im Umfang von je 1,0 VZÄ ihren Fachbediensteten für Finanzwesen und ihren Meldewesensachbearbeiter in das virtuelle Team²⁶² ein. Gemeinde B steuert ihre Finanzsachbearbeiterin im Umfang von 0,75 VZÄ und ihren Personalsachbearbeiter im Umfang von 0,6 VZÄ bei. Es wird eine konkrete Vereinbarung darüber angenommen, welches Fachpersonal in welchem Umfang durch welche Gemeinde zur Verfügung gestellt wird. Aus Vereinfachungsgründen gehen wir davon aus, dass die Finanzsachbearbeiterin der Gemeinde B für die Gemeinde A keine Tätigkeiten der öffentlich-rechtlichen Vollstreckung wahrnimmt.

Das „universelle“ virtuelle Team erledigt die Aufgaben des Fachbediensteten für das Finanzwesen, der Buchhaltung, des Einwohnermeldewesens und der Personalverwaltung für beide Gemeinden jeweils im Namen und auf Weisung der zuständigen Gemeinde.

Die notwendigen Arbeitsplätze und Arbeitsmittel stellt die Gemeinde ihren jeweiligen Beschäftigten zur Verfügung.

²⁶⁰ Dies ist die Gemeinde, welche die Rechnungsprüfung für eine andere Gemeinde ausübt.

²⁶¹ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 SächsKomZG.

²⁶² Bei dem virtuellen Team handelt es sich um eine Organisationsform zur ggf. auch ortsunabhängigen Erledigung von (gemeinsamen) Aufgaben mit einer gewissen Abhängigkeit voneinander.

Da Gemeinde B im Vergleich zu Gemeinde A aufgrund der Eingruppierung in Tarifgruppen und des zeitlichen Umfangs geringere Personalkosten für die in das virtuelle Team eingebrachten Beschäftigten zu tragen hat, muss Gemeinde B eine Kostenerstattung in Höhe von 50 % der Personalkostendifferenz zu Gemeinde A an die Gemeinde A zahlen.



4.5.2.2 Umsatzsteuerliche Würdigung

Zu prüfen sind die Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Gemeinden und der hieraus resultierenden Behandlung der Kostenerstattung. Der gemeinsamen Dienststelle fehlt es an der Unternehmereigenschaft, daher liegen umsatzsteuerlich keine Leistungen von dieser an die einzelnen Gemeinden vor.

Für die Beurteilung der jeweiligen Leistungsbeziehungen sind die beiden Gemeinden zunächst getrennt zu beurteilen. Das Beispiel fasst gewissermaßen die bisherigen Beispiele zur Gemeinsamen Dienststelle und zur mandatierenden Zweckvereinbarung mit der Zur-Verfügung-Stellung von Personal zusammen.

Die Gemeinde A erbringt an die Gemeinde B tauschähnliche Umsätze gemäß § 3 Abs. 12 S. 2 UStG mit Baraufgabe, da Gemeinde A für ihre sonstigen Leistungen als Entgelt von Gemeinde B auch sonstige Leistungen (Gestellung der Finanzsachbearbeiterin, des Personalsachbearbeiters) und zusätzlich eine Baraufgabe (Kostenerstattung wegen Personalkostendifferenz) erhält.

Die Gemeinde B erbringt an die Gemeinde A tauschähnliche Umsätze gemäß § 3 Abs. 12 S. 2 UStG ohne Baraufgabe, da Gemeinde B für ihre sonstigen Leistungen als Entgelt von Gemeinde A auch sonstige Leistungen (Gestellung Fachbediensteter, Meldewesensachbearbeiter) erhält.

Bei den sonstigen Leistungen, welche die Gemeinden gegenseitig erbringen, handelt es sich jeweils um Personalgestellungen für verschiedenste Verwaltungstätigkeiten.

Beide Gemeinden handeln grundsätzlich unternehmerisch gemäß § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG, da ihren Personalgestellungen jeweils ein Entgelt gegenübersteht.

Rechtsformbedingt ist für beide Gemeinden zu prüfen, ob sie jeweils gemäß § 2b Abs. 1 UStG für ihre Personalgestellung nicht als Unternehmer gelten. Erforderlich wäre hierfür neben einer Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt auch, dass die Behandlung als Nichtunternehmer zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt liegt jeweils vor, da eine Zweckvereinbarung und damit ein öffentlich-rechtlicher Vertrag geschlossen wurde.²⁶³

Bei der Prüfung größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer ist festzustellen, dass von den gesetzlichen Regelbeispielen (vgl. § 2b Abs. 2, 3 UStG) für das Fehlen solcher größeren Wettbewerbsverzerrungen kein Fall einschlägig sein wird.²⁶⁴

Dabei müssen im Folgenden die einzelnen Leistungen der Gemeinden A und B teilweise getrennt betrachtet werden.

Gemeinde A erbringt mit der Gestellung des Fachbediensteten für Finanzen nach der Betrachtung als „Gesamtpaket“²⁶⁵ eine Leistung, welche private Dritte nicht in gleicher Weise rechtlich erbringen können. Der Fachbedienstete für Finanzwesen ist zwingend aus den Gemeindebediensteten zu bestellen und kann daher nicht bei einem privaten Dritten angestellt sein und beispielsweise im Wege der Leiharbeit überlassen werden.²⁶⁶ Die Gemeinde A gilt daher hinsichtlich der Gestellung des Fachbediensteten für Finanzwesen gemäß § 2b Abs. 1 UStG nicht als Unternehmer.

Bei den Gestellungen der übrigen Sachbearbeiter durch die Gemeinde A bzw. die Gemeinde B handelt es sich jeweils um Leistungen, welche auch private Dritte in gleicher Weise rechtlich erbringen können. Es besteht keine gesetzliche Fundstelle, welche besagt, dass der Finanzsachbearbeiter²⁶⁷, der Meldewesenssachbearbeiter oder der Personalsachbearbeiter zwingend ein Bediensteter einer Gemeinde (oder anderen jPöR) sein muss. Daher ist die Marktrelevanz nach der Art der Leistung bei der Gestellung des Meldewesenssachbearbeiters durch Gemeinde A und der Gestellung des Finanzsachbearbeiters sowie Personalsachbearbeiters durch Gemeinde B gegeben.

Hinsichtlich der rechtlichen Rahmenbedingungen auf dem Markt und der räumlichen Relevanz bestehen keine Besonderheiten. Die Gemeinden A und B üben mit der Gestellung der Sachbearbeiter²⁶⁸ somit eine wettbewerbsrelevante Tätigkeit aus. Eine Behandlung als Nichtunternehmer gemäß § 2b Abs. 1 UStG ist ausgeschlossen, sofern kein Fall von § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG (17.500 EUR-Grenze) vorliegt.

Die Umsätze aus den Gestellungen der Sachbearbeiter sind steuerbar gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels einschlägiger Steuerbefreiungsvorschriften auch steuerpflichtig.

Die Bemessungsgrundlage für die Umsätze richtet sich aufgrund des Vorliegens tauschähnlicher Umsätze nach § 10 Abs. 2 S. 2 UStG und ermittelt sich analog zu den Ausführungen unter 0.

Gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG sind die Gemeinden A und B zur Rechnungsausstellung an die jeweils leistungsempfangende Gemeinde betreffend ihrer steuerbaren und steuerpflichtigen Ausgangsumsätze verpflichtet.

Bei den leistungsempfangenden Gemeinden A und B richtet sich die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer aus den Eingangsrechnungen grundsätzlich nach dem Einsatz des jeweiligen Sachbearbeiters.

²⁶³ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

²⁶⁴ Das Überschreiten der Grenze von 17.500 EUR je gleichartiger Tätigkeit wird unterstellt.

²⁶⁵ Vgl. Ausführungen unter 4.4.1.2.

²⁶⁶ § 62 Abs. 1 SächsGemO.

²⁶⁷ Sofern der Finanzsachbearbeiter auch Tätigkeiten der öffentlich-rechtlichen Vollstreckung ausübt, wäre dessen Gestellung analog zu den Ausführungen unter 4.4.2.2 als nicht steuerbar gemäß § 2b Abs. 1 UStG zu würdigen.

²⁶⁸ Die Gestellung des Fachbediensteten für Finanzwesen ist hierbei nicht darunter zu fassen.

Sofern die leistungsempfangende Gemeinde nicht unternehmerisch tätig ist (z. B. Meldewesen oder Ordnungsamt) sind die Vorsteuerbeträge auch nicht abziehbar.²⁶⁹ Führt die leistungsempfangende Gemeinde steuerbare und steuerpflichtige Ausgangsumsätze aus, ist der Vorsteuerbetrag aus der Eingangsrechnung insoweit abzugsfähig und die Umsatzsteuer stellt keine wirtschaftliche Belastung dar.

Die Tätigkeiten der Geschäftsbuchhaltung des Forderungsmanagements, des Einwohnermeldewesens und der Personalverwaltung dienen wahrscheinlich sowohl dem unternehmerischen (mit steuerpflichtigen und vermutlich auch schädlichen steuerfreien Ausgangsumsätzen) als auch dem nicht unternehmerischen Bereich der leistungsempfangenden Gemeinde. Daher kann aus Vereinfachungsgründen eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach einem einheitlichen, ggf. schätzungsweise ermittelten, Verhältnis vorgenommen werden.²⁷⁰

Der Teil der Vorsteuer, welcher aus den Eingangsrechnungen nicht abziehbar und abzugsfähig ist, führt auf Ebene der leistungsempfangenden Gemeinde zu einer wirtschaftlichen Belastung.

Lösungsvorschlag – Aufwandspool

Um eine wirtschaftliche Definitivbelastung durch die Umsatzsteuer sowie aufwendige Ermittlungen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage bei den tauschähnlichen Umsätzen und der Abzugsfähigkeit der Umsatzsteuer zu vermeiden, bietet sich die Ausgestaltung als Aufwandspool an. Bei einer Gestaltung als Aufwandspool fehlt es bei den einzelnen Leistungen an der Steuerbarkeit, wodurch es auf die Anwendung von § 2b UStG und etwaiger Steuerbefreiungsvorschriften nicht weiter ankommt.

Hinsichtlich der beiden möglichen Fallgestaltungen wird an dieser Stelle auf die Ausführungen im allgemeinen Teil unter 3.2.3 sowie auf die Ausführungen zum konkreten Fall unter 0 verwiesen.

Das „universelle“ virtuelle Team müsste hierfür als nicht rechtsfähige Gesellschaft (Innen-GbR) ausgestaltet werden. Dies kann sich auch aus der Zweckvereinbarung ableiten lassen.

In der ersten Fallgestaltung erfolgen keine Zahlungen zwischen den Gemeinden A und B. Zudem wird vertraglich vereinbart, dass die Gesellschafter der Gesellschaft ihre konkret bestimmten Fachkräfte unentgeltlich zur Verfügung stellen, welche die Gesellschafter unentgeltlich aus dem Pool heraus nutzen dürfen.²⁷¹ Bei dieser Gestaltung müsste unseres Erachtens ein Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern ausgeschlossen sein.²⁷² Zu einem Leistungsaustausch zwischen den einzelnen Gesellschaftern untereinander dürfte es nach unserem Dafürhalten gleichermaßen nicht kommen, da keine Zahlung eines Spitzenausgleichs stattfindet.²⁷³

Ein außersteuerlicher Nachteil bei dieser Gestaltung wäre, dass aufgrund differierender Beiträge möglicherweise eine Gemeinde wegen des fehlenden wertmäßigen Ausgleichs finanziell benachteiligt wäre. Durch die Möglichkeit der individuellen Gestaltung der Gesellschafterbeiträge (Anteile der zur Verfügung gestellten VZÄ) jeder Gemeinde, könnte einer Benachteiligung jedoch entgegengesteuert werden.

Die zweite Fallgestaltung erfordert, dass die Gemeinden vertraglich die Gestellung der bestimmten Fachkräfte vereinbaren. Die für die Fachkräfte anfallenden Kosten wären durch die Gemeinden zu

²⁶⁹ § 15 Abs. 1 S.1 Nr. 1 UStG – fehlender Leistungsbezug für das Unternehmen.

²⁷⁰ A 15.18 Abs. 6 UStAE.

²⁷¹ Vgl. A 1.6 Abs. 8 S. 2 UStAE.

²⁷² Vgl. A. 1.6 Abs. 8 S. 2 UStAE; vgl. auch analog BFH, Urteil vom 07.12.1967, V 45/65, BFHE 91, 448, BStBl. II 1968, 398, Rz. 30 f.

²⁷³ Vgl. Plikat, UStB 2009, 41-45 unter 6.; Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b) sowie Folgerung aus A 1.6 Abs. 8 S. 4 UStAE.

dokumentieren und eine Gemeinde müsste die Aufteilung dieser Kosten auf beide Gemeinden nach einem vorher vereinbarten Schlüssel vornehmen.²⁷⁴ Im vorliegenden Fall käme beispielsweise die gleichmäßige Aufteilung auf die Gemeinden infrage oder eine Aufteilung in Abhängigkeit von der Einwohneranzahl. Die Zahlungsflüsse zur Kostenverrechnung dürften unseres Erachtens nach keinen steuerbaren Spitzenausgleich darstellen, sondern als nicht steuerbar zu würdigen sein.²⁷⁵

Bei der Lösung nach der zweiten Fallgestaltung besteht der große Vorteil darin, dass keine Mitgliedsgemeinde durch einen möglicherweise höheren Kostenanteil finanziell benachteiligt ist. Mithilfe des Aufteilungsschlüssels kann ein genauer Kostenausgleich erreicht werden.

Die erste Fallgestaltung ohne das Leisten von Ausgleichszahlungen ist unseres Erachtens durch die Auffassung der Finanzverwaltung, der EuGH-Rechtsprechung und der Fachliteratur gedeckt.²⁷⁶ Daher sollte die Ausgestaltung in dieser Form wahrscheinlich mit recht wenig Hürden verbunden sein.

Bei der Ausgestaltung in der Form der zweiten Variante mit dem Leisten von Zahlungen bestünde unseres Erachtens ein reales Risiko, dass die Finanzverwaltung die Zahlungen als steuerbaren Spitzenausgleich zwischen den Gesellschaftern bewertet.²⁷⁷ Für diese Beurteilung spielt der Grund der Zahlung des Ausgleichs eine maßgebliche Rolle. Sofern für den Erhalt eines individuellen Vorteils gezahlt wird, müsste regelmäßig ein Leistungsaustausch vorliegen.²⁷⁸ Grund für die Ausgleichszahlungen zwischen den Gemeinden könnte vermutlich auch sein, dass Gemeinde B von der zusätzlichen Qualifikation des Bediensteten von Gemeinde A profitieren kann und daher einen eigenen, individuellen Vorteil erhält, welchen sie ohne die Kooperation nicht hätte. Hierin könnte die Finanzverwaltung möglicherweise einen steuerbaren (und steuerpflichtigen) Spitzenausgleich sehen.

An dieser Stelle müsste für den Spitzenausgleich ebenfalls eine Prüfung von § 2b Abs. 1 UStG erfolgen, inwiefern die leistungsausführende Gemeinde A diesen ggf. nicht zu versteuern hat. Der Spitzenausgleich an Gemeinde A wird dabei sowohl für die Gestellung des Fachbediensteten für Finanzwesen als auch für den Meldewesensachbearbeiter geleistet.

Eine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt liegt jeweils vor, da eine Zweckvereinbarung und damit ein öffentlich-rechtlicher Vertrag geschlossen wurde.²⁷⁹ Größere Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer sind ausgeschlossen, insoweit der Spitzenausgleich auf die Gestellung des Fachbediensteten für Finanzwesen entfällt, da die Tätigkeit des Fachbediensteten nicht marktrelevant ist.²⁸⁰ Die Gemeinde A gilt insoweit sie den Fachbediensteten an Gemeinde B stellt und hierfür ein Entgelt erhält nicht als Unternehmer nach § 2b Abs. 1 UStG.

²⁷⁴ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

²⁷⁵ Vgl. EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01, Rz. 91.

²⁷⁶ Vgl. Quellen zur ersten Fallgestaltung und hinsichtlich der EuGH-Rechtsprechung auch zur zweiten Fallgestaltung.

²⁷⁷ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

²⁷⁸ Vgl. Küffner/Claussen, UR 2023, 93-97 unter II 4. b).

²⁷⁹ § 71 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 SächsKomZG i. V. m. BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451, Rz. 13.

²⁸⁰ Vgl. Ausführungen bei 4.4.1.2 – der Fachbedienstete für Finanzwesen muss ein Bediensteter einer Gemeinde sein.

Insoweit der Spitzenausgleich auf die Gestellung des Meldewesensachbearbeiters entfällt, ist dieser steuerbar und steuerpflichtig, da es sich um eine wettbewerbsrelevante Personalgestellung durch die Gemeinde A handelt und kein Anwendungsfall für eine Nichtsteuerbarkeit gemäß § 2b Abs. 1 UStG gegeben ist.²⁸¹

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass bei Wahl der zweiten Fallgestaltung zwar das Risiko bestünde, dass die Finanzverwaltung die Ausgleichszahlung als steuerbaren Spitzenausgleich behandeln würde, dies jedoch aufgrund der teilweisen Einschlägigkeit von § 2b Abs. 1 UStG nur für einen Teil des Kostenausgleichs zu einer Steuerbarkeit führen dürfte.

Im Vergleich zu dem Grundfall, ohne „Aufwandspool-Lösung“, ergäben sich bei dieser Gestaltung dennoch umsatzsteuerliche Vorteile, auch wenn der Spitzenausgleich zu versteuern wäre. Im Grundfall unterliegt nicht nur die Kostenerstattung der Umsatzsteuer, sondern auch Teile der Personalkosten, welche in die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage einfließen würden. Bei der Lösung als Aufwandspool würde hingegen allenfalls die Umsatzsteuer auf die Ausgleichszahlung anfallen.

4.5.2.3 Fazit und Übertragbarkeit auf andere Sachverhalte

Bei der Bildung einer Gemeinsamen Dienststelle für Kämmerei, Finanzen, Meldeamt und Personalverwaltung ergibt sich bei der Prüfung der Steuerbarkeit der Leistungsverhältnisse zwischen den Gemeinden nach Maßgabe von § 2b UStG eine Steuerbarkeit für die wettbewerbsrelevanten Tätigkeiten. Im vorliegenden Fall ist die Gestellung der Finanzsachbearbeiterin (sofern sie keine öffentlich-rechtliche Vollstreckung ausübt), des Meldewesensachbearbeiters und des Personalsachbearbeiters als wettbewerbsrelevant und daher umsatzsteuerbar sowie umsatzsteuerpflichtig zu konstatieren.

Bei der möglichen Steuerpflicht der Umsätze ist der Vorsteuerabzug zu prüfen. Aus unserer Sicht dürfte der Vorsteuerabzug jedoch, wenn überhaupt, nur anteilig möglich sein. Daher führt mindestens ein Teil der entstehenden Umsatzsteuerbeträge zu einer wirtschaftlichen Belastung.

Sofern auch die Anwendung der Kleinunternehmerregelung betragsmäßig wegen der Höhe der Umsätze ausscheidet, ist die Ausgestaltung als Aufwandspool in Betracht zu ziehen.

Der Aufwandspool bietet dabei im vorliegenden Fall die Chance, dass, wenn überhaupt, nur ein vergleichsweise geringer Betrag an Umsatzsteuer entsteht.

Bei beabsichtigter Ausgestaltung als Aufwandspool wird die Beantragung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO beim örtlich zuständigen Finanzamt empfohlen, um abschließende Rechtssicherheit bei der Ausgestaltung und deren Rechtsfolgen zu erlangen.

Die vorgenommene rechtliche Würdigung ist grundsätzlich auch auf Gemeinsame Dienststellen bei anderen Aufgaben-Mischformen anwendbar. Die Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen sollte, sofern die Grenze hinsichtlich gleichartiger Umsätze von 17.500 EUR überschritten wird, im Regelfall zum Ergebnis kommen, dass die Behandlung als Nichtunternehmer zumindest für einzelne Leistungen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde und daher eine Behandlung als Unternehmer zu erfolgen hat. Ggf. kommt der Prüfung von Steuerbefreiungsvorschriften, anders als im vorliegenden Fall, eine größere Bedeutung zu.

²⁸¹ Ausnahmsweise würden keine größeren Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer vorliegen, sofern die gleichartigen Umsätze voraussichtlich nicht 17.500 EUR übersteigen.

Die Ausgestaltung als Aufwandspool ist sehr vom Einzelfall abhängig. Daher wird hier stets empfohlen, eine Abstimmung mit dem steuerlichen Berater über die Chancen und Risiken einer solchen Gestaltung vorzunehmen. Als großer Vorteil der Lösung als Aufwandspool ist festzuhalten, dass er auch auf erweiterte und umfangreichere Konstellationen von Gemeinsamen Dienststellen gleichermaßen anwendbar ist und die tauschähnlichen Umsätze als nicht steuerbar behandelt werden können. Beispielsweise könnten in Ergänzung zu dem vorliegenden Fall die Gemeinden C und D noch zusätzlich der Gemeinsamen Dienststelle Fachkräfte zur Verfügung stellen.

5 Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	am angegebenen Ort
a. F.	alte Fassung
Alt.	Alternative
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BfIS	Beauftragter für Informationssicherheit
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
f.	folgende
ff.	fortfolgende
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmS-OGB	Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes
GVD	Gemeindevollzugsdienst
i. d. F.	in der Fassung
IKZ	Interkommunale Zusammenarbeit
inkl.	inklusive
jPöR	Juristische Person des öffentlichen Rechts
Kfz	Kraftfahrzeug
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
n. F.	neue Fassung
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
Rz.	Randziffer
S.	Satz
SächsGemO	Sächsische Gemeindeordnung
SächsKomZG	Sächsisches Gesetz über kommunale Zusammenarbeit
u. a.	unter anderem
u. E.	Unseres Erachtens
UR	Umsatzsteuer Rundschau (Zeitschrift)
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass (Stand: 18. Oktober 2024)
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
vgl.	vergleiche
VZÄ	Vollzeit Äquivalente
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen

6 Literaturverzeichnis

Verzeichnis der Verfügungen

BMF, Schreiben vom 22.05.2023, III C 2 - S 7107/19/10002, BStBl. I 2023, 803 Link: BMF v. 22.05.2023 - III C 2 - S 7107/19/10002 :004 - NWB Datenbank
Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.02.2023, S 7107.1.1-30/4 St33 Link: Umsatzsteuerliche Verfügungen BayLfSt - Bayerisches Landesamt für Steuern
Finanzministerium Schleswig-Holstein, Schreiben vom 01.08.2022, VI 3510-S7107-001 Link: Ministerium der Finanzen Schleswig-Holstein v. 01.08.2022 - VI 3510 - S 7107 - 001 - NWB Datenbank
BMF, Schreiben vom 19.07.2022, III C 3 - S 7189/20/10001, BStBl. 2022 I S. 1208 Link: BMF v. 19.07.2022 - III C 3 - S 7189/20/10001 :001 - NWB Datenbank
Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz, Schreiben vom 04.04.2022, S 7107 A - St 44 4. Link: Landesamt für Steuern Rheinland-Pfalz v. 04.04.2022 - S 7107 A-St 44 4 - NWB Datenbank
OFD Frankfurt a.M., Verfügung vom 04.02.2022, S7107 A-005-St 110.2 Link: OFD Frankfurt/M. v. 04.02.2022 - S 7107 A-005-St 110.2 - NWB Datenbank
Bayerisches Landesamt für Steuern, Schreiben vom 18.06.2021, S 7107.2.1-36/8 St33 Link: Umsatzsteuerliche Verfügungen BayLfSt - Bayerisches Landesamt für Steuern
Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 08.02.2021, S 7107.2.1-39/5 St33 Link: Umsatzsteuerliche Verfügungen BayLfSt - Bayerisches Landesamt für Steuern
BMF, Schreiben vom 14.11.2019, III C 2 -S 7107/19/10005, BStBl. I 2019, 1140 Link: BMF v. 14.11.2019 - III C 2 - S 7107/19/10005 :011 - NWB Datenbank
BMF, Schreiben vom 18.09.2019, III C 2 -S 7107/19/10006, BStBl. I 2018, 921 Link: BMF v. 18.09.2019 - III C 2 - S 7107/19/10006 :003 - NWB Datenbank
BMF, Schreiben vom 16.12.2016, III C 2-S 7107/16/10001, BStBl. I 2016, 1451 Link: BMF v. 16.12.2016 - III C 2 - S 7107/16/10001 - NWB Datenbank

Verzeichnis der Rechtsprechung

BFH, Urteil vom 03.08.2017, V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl. II 2021, 109
EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-51/15, Celex-Nr. 62015CJ0051
BFH, Urteil vom 19.11.2009, V R 29/08
BFH, Beschluss vom 22.07.2008, V B 34/07
BFH, Urteil vom 08.11.2007, V R 20/05, BFHE 219, 403, BStBl. II 2009, 483
EuGH-Urteil vom 29.04.2004, C-77/01
BFH, Urteil vom 11.04.2002, V R 65/00, BStBl. II 2002, 782
BFH, Urteil vom 20.04.1988, X R 3/82, BFHE 153, 445, BStBl. II 1988, 792
BFH, Urteil vom 07.12.1967, V 45/65, BFHE 91, 448, BStBl. II 1968, 398

7 Disclaimer

Dieses Arbeitsergebnis wurde nur im Zusammenhang mit den von uns erbrachten Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Erarbeitung eines Gutachtens zur umsatzsteuerlichen Beurteilung der Auswirkungen der Gestaltung des Leistungsaustausches im Rahmen interkommunaler Zusammenarbeit erstellt und ist daher nicht für andere Zwecke geeignet.

Die in diesem Arbeitsergebnis enthaltenen Informationen basieren auf Quellen, von deren Verlässlichkeit KPMG ausgeht. Eine Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit dieser Informationen übernimmt KPMG jedoch nicht.

Das Arbeitsergebnis entspricht dem Rechtsstand des Unterschriftsdatums. Es gibt die aufgrund des geltenden Rechts einschließlich der Verwaltungsauffassung und der Rechtsprechung gewonnene Rechtsauffassung von KPMG im vorliegenden Fall wieder. Das Arbeitsergebnis sollte allerdings nicht als Garantie für ein bestimmtes steuerliches Ergebnis verstanden werden. Die Finanzbehörden und Finanzgerichte sind bei ihrer Rechtsanwendung autonom.

Die Rechtslage kann sich – ggf. mit Wirkung für die Vergangenheit – ändern. Dies gilt auch für die Auffassungen von Finanzbehörden und Finanzgerichten. Es wird keine Verpflichtung übernommen, das Arbeitsergebnis nach dem Unterschriftsdatum zu überarbeiten oder die weitere Rechtsentwicklung in anderer Weise zu verfolgen.

Dem Auftrag vom 16.09.2024/ 23.09.2024 in dessen Erfüllung wir vorstehend benannte Leistungen für den Sächsischer Städte- und Gemeindetag e.V. erbracht haben, lagen die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu Grunde.

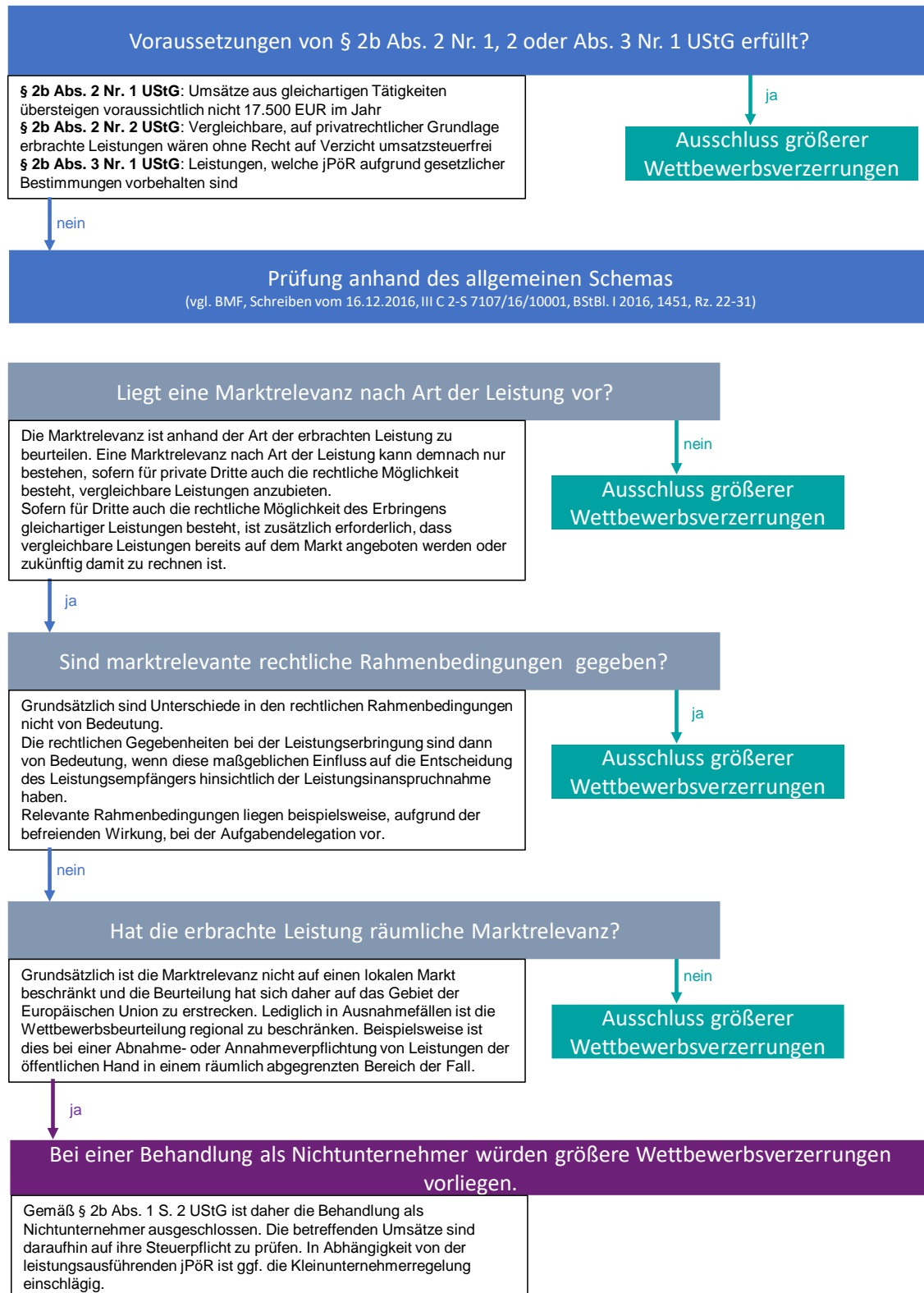
Durch Kenntnisnahme und Nutzung der in diesem Schreiben enthaltenen Informationen bestätigt jeder Empfänger, die Haftungsregelung unter Nummer 9 der AAB zur Kenntnis genommen zu haben und erkennt deren Geltung im Verhältnis zu uns an.

8 Anhänge

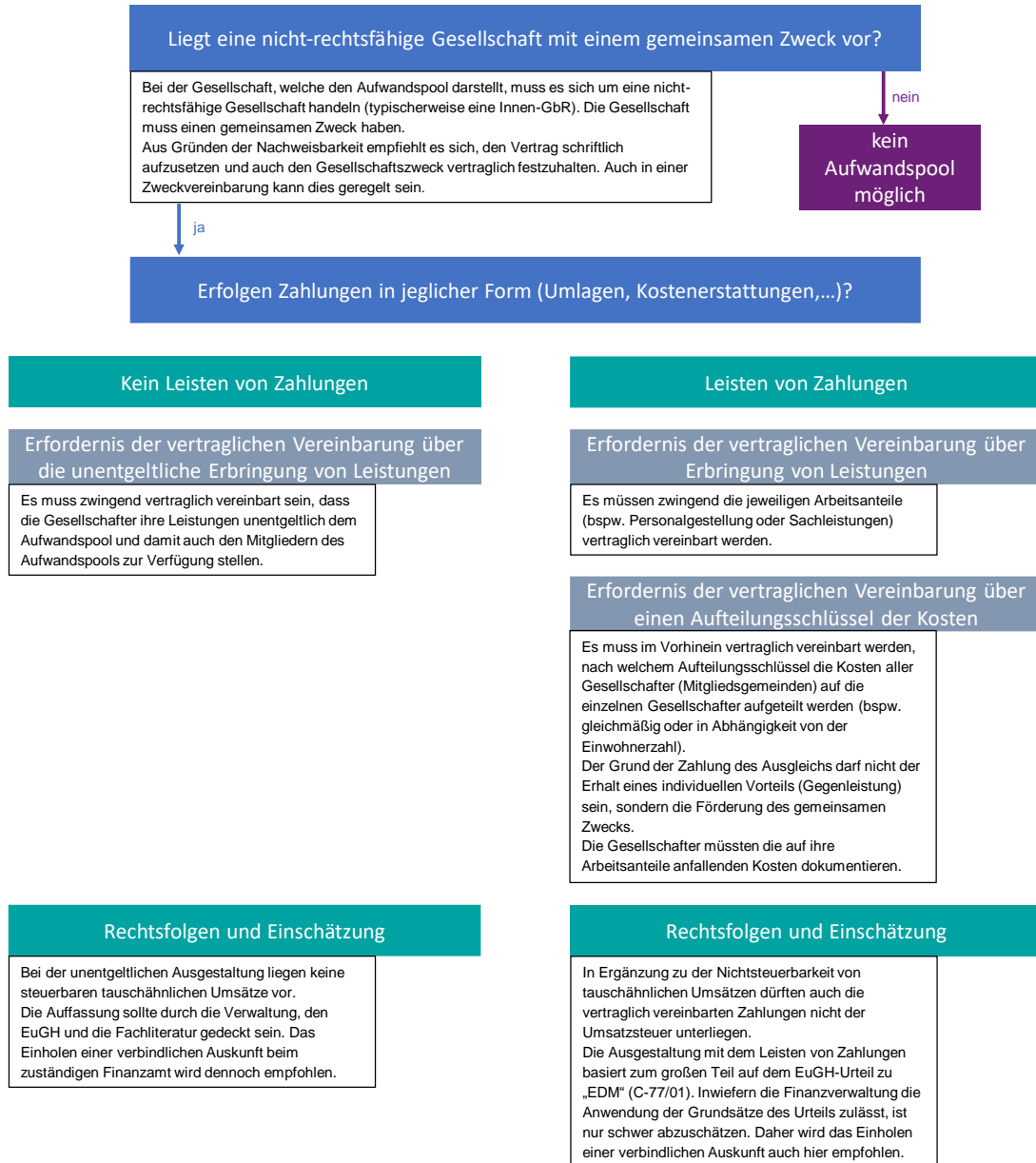
Anhang 1 – Kombinationsmatrix der Beispielfälle

	A hoheitlich zu erledigen	B nicht-hoheitlich zu erledigen	C Unterstützungsleistungen	D hoheitlich zu erledigende Aufgaben mit dazugehörigen nicht- hoheitlichen (Unterstützungs-) Aufgaben	E Mischformen
Kombinationsmatrix					
1 Aufgabendelegation	Personenstandswesen (Bildung eines gemeinsamen Standesamtsbezirks)	(-)	Beauftragter für Informationssicherheit - Delegation der Pflicht zur Bestellung	(-)	(-)
2 Aufgabenmandatierung	Meldewesen (Mandatierung des Einwohnermeldeamtes)	Bibliotheksbus - Nutzung durch mehrere Gemeinden / Haltepunkte in mehreren Gemeinden	Vergabestelle (Mandatierung bestimmter Verfahrensabschnitte im Vergabeverfahren)	Kämmerei (Mandatierung des Fachbediensteten für Finanzwesen sowie der angeschlossenen Kämmereiaufgaben Finanzplanung, Geschäftsbuchhaltung, o-r Vollstreckung)	Prüfungswesen für einen Zweckverband
3 Mandatierung mit Zur-Verfügung-Stellung von Personal	Gemeindevollzugsdienst - Anteilige Bereitstellung von qualifiziertem Personal	Freibad / Bademeister - Anteilige Bereitstellung von entsprechend qualifiziertem Personal	IT-Fachkraft	Zur-Verfügung-Stellung eines Beschäftigten für die Geschäftsbuchhaltung und das Forderungsmanagement inkl. o-r Vollstreckung	(-)
4 Gemeinsame Dienststelle	Gemeindevollzugsdienst - Bildung interkommunaler Teams zur gemeinsame Durchführung von Kontrollen/Bestreitungen	Gemeinsames Tourismusbüro mit Personal zweier Gemeinden	Interkommunale IT-Einheit - Bündelung IT-Fachpersonal aus zwei Gemeinden	Personal a) der Gemeinde A: Fachbediensteter für Finanzen b) der Gemeinde B: Finanzplanung und Buchhaltung wird für beide Gemeinden in der gemeinsamen Dienststelle tätig	Personal a) der Gemeinde A: Fachbediensteter für Finanzen + Meldeamt b) der Gemeinde B: Personalverwaltung + Buchhaltung wird für beide Gemeinden in der gemeinsamen Dienststelle tätig
5 Zweckverband	"Blitzerzweckverband" - zur Überwachung und Anmündung von Geschwindigkeitsverstößen im fließenden Verkehr	Freibäderzweckverband - Betrieb mehrerer Freibäder in verschiedenen Gemeinden	Gemeinsamer Bauhof	(-)	Multifunktionale Zweckverbände sind im Sächsischen KomZG nicht vorgesehen

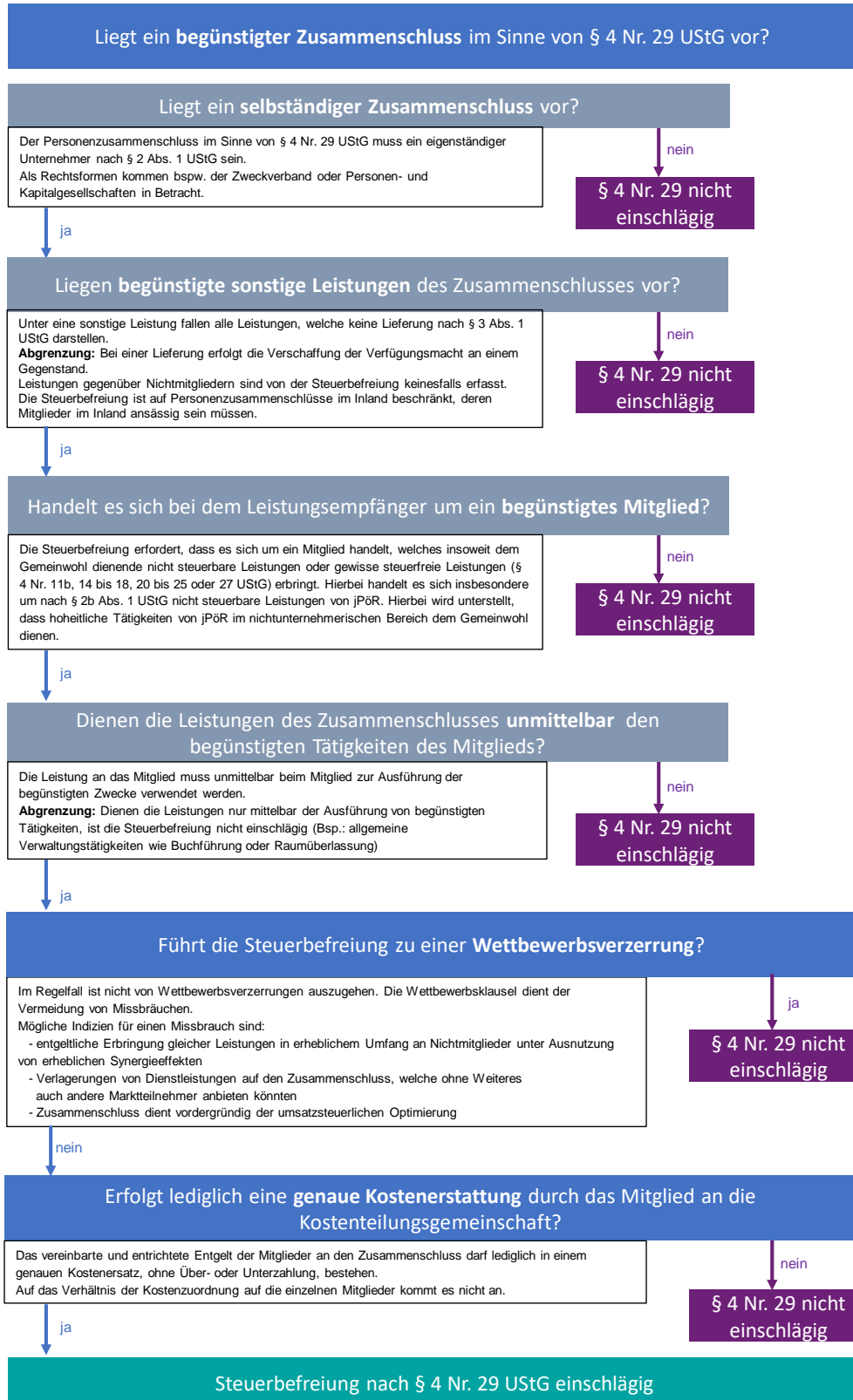
Anhang 2 – Prüfung des Vorliegens größerer Wettbewerbsverzerrungen bei einer Behandlung als Nichtunternehmer (§ 2b Abs. 1 S. 2 UStG)



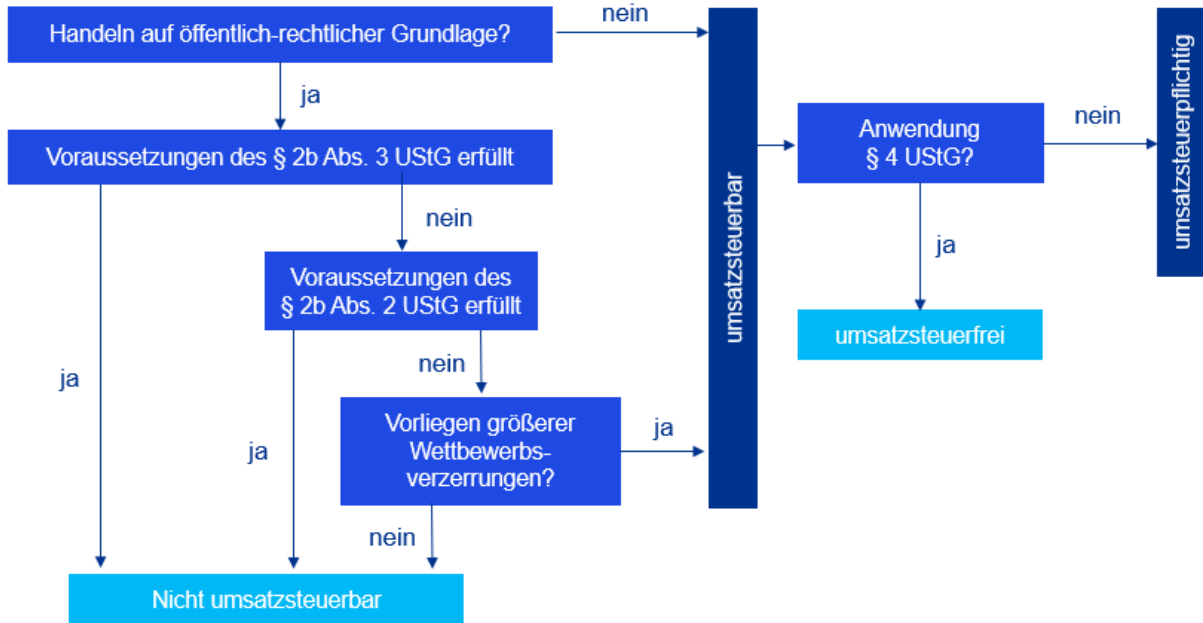
Anhang 3 – Checkliste zur Prüfung des Vorliegens eines Aufwandspools



Anhang 4 – Checkliste zur Prüfung der Steuerbefreiung für eine Kostenteilungsgemeinschaft (§ 4 Nr. 29 UStG)



Anhang 5 – Allgemeines Prüfschema der Steuerbarkeit unter Berücksichtigung von § 2b UStG



9 Kontakt

Kai-Uwe Jäckel

Steuerberater
Director
Public Sector Tax

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Galeriestraße 2
01067 Dresden

T 0351 4944-172
F 0351 4944-443
kjaeckel@kpmg.com

ppa. Dr. Karoline Schwarz

Steuerberaterin
Senior Manager
Public Sector Tax

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Galeriestraße 2
01067 Dresden

T 0351 4944-432
F 0351 4944-443
kschwarz@kpmg.com