

Die interkommunale Zusammenarbeit bayerischer Gemeinden und Implikationen des Vorsteuerabzugs nach § 2b UStG

Verfasser: Helmut **Wiedemann**

Inhaltsübersicht	Seite
1 Einleitung	118
2 Neue rechtliche Rahmenbedingungen und Verwaltungsanweisungen	118
2.1 § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG: nur ein Regelbeispiel!	118
2.2 Die Kostengemeinschaft bei Gemeinwohlaufgaben	120
3 Ausgewählte Fälle der Kooperation bayerischer Gemeinden	122
3.1 Die Tätigkeiten der Verwaltungsgemeinschaft	122
3.2 Die Vertretung und Verwaltung der Stiftung nach Art. 20 Abs. 2 BayStG	123
3.3 Der Abwasserzweckverband	125
3.4 Weitere Beispiele gemeindlicher Kooperationen	126
4 Leistungen der Feuerwehr – Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug	128
5 Zusammenfassung	131

1 Einleitung

Auch über drei Jahre nach der Einführung und vor dem voraussichtlichen Ende der gesetzlichen Optionsfrist, die es ermöglichte, die bestehenden Regelungen zur Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) bis Ende 2020 anzuwenden, besteht insbesondere bei der Interkommunalen Zusammenarbeit (IKZ) noch große Unsicherheit, wie die gesetzlichen Regelungen des § 2b UStG in praxi anzuwenden sind. Im Fokus steht dabei der zur steuerlichen Einordnung notwendige europarechtliche Begriff der „größeren Wettbewerbsverzerrung“.

Im Nachfolgenden werden wir zunächst einige Schreiben der Finanzverwaltung erläutern, die sich mit den europarechtlichen Begriffen „größere Wettbewerbsverzerrung“ und „öffentliche Gewalt“ befassen. Anschließend betrachten und beurteilen wir beispielhaft einige in der Beratungspraxis bedeutende Kooperationen, zu denen bisher keine Verwaltungsanweisungen vorliegen.

Abschließend analysieren wir anhand des Beispiels der Feuerwehr die Implikationen der Steuerpflicht nach § 2b UStG auf den Vorsteuerabzug.

2 Neue rechtliche Rahmenbedingungen und Verwaltungsanweisungen

2.1 § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG: nur ein Regelbeispiel!

Umsatzsteuerrecht ist Unionsrecht¹ und richtlinienkonform in nationales Recht umzusetzen. Die unionsrechtlichen Vorgaben für die Steuerpflicht von jPöR werden in Art. 13 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) 2006/112/EG festgelegt. Danach gelten jPöR trotz Einnahmeerzielungsabsicht (mit Ausnahme bestimmter Katalogtätigkeiten) nicht als Unternehmer, wenn sie Tätigkeiten der öffentlichen Gewalt ausüben und die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige nicht zu **größeren Wettbewerbsverzerrungen** führt (Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL; § 2b Abs. 1, Abs. 3 UStG).

Das Tatbestandsmerkmal „größere Wettbewerbsverzerrungen“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Es liegt nach dem EuGH nur dann nicht vor, wenn die Behandlung öffentlicher Einrichtungen als Nichtsteuerpflichtige lediglich zu **unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen** führen würde. Dabei ist nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der **potenzielle Wettbewerb** erfasst; jedoch muss die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, **real** und **nicht rein hypothetisch** sein. Eine **rein theoretische**, durch keine Tatsache, kein objektives Indiz und keine Marktanalyse untermauerte Möglichkeit für einen Privaten, in den relevanten Markt einzutreten, kann nicht mit dem Vorliegen eines potenziellen Wettbewerbs gleichgesetzt werden.² Der **lokale Markt** ist nur von Bedeutung, wenn aus den

¹ RL 2006/112/EG i. d. F. vom 18.02.2019 (MwStSystRL)

² EuGH, Urteil vom 16.09.2008 – C 288/07, ECLI:EU:C:2008:505 – Isle of Wight Council

Besonderheiten des lokalen Marktes ein Marktzugang eines privaten Unternehmers nicht möglich und damit der potenzielle Wettbewerb nicht gefährdet ist.³ Diese Grundsätze wurden auch in das BMF-Schreiben vom 16.12.2016 übernommen.⁴

Über den Wortlaut der MwStSystRL hinaus regelte der deutsche Gesetzgeber, dass bei kumulativer Erfüllung der Anforderungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen. Dieses Vorgehen zur Förderung der IKZ ist aufgrund des unionsrechtlichen Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität (zwischen den am Markt teilnehmenden Akteuren) rechtlich nicht unumstritten.⁵

Aus diesem Grund regelt nun das BMF-Schreiben vom 14.11.2019⁶ (nach Diskussion mit der Europäischen Kommission), dass bei einer IKZ, auch wenn die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG kumulativ erfüllt sind, dennoch größere Wettbewerbsverzerrungen nach § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG vorliegen können.

Auch wenn die Voraussetzungen nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG kumulativ erfüllt sind, besteht zunächst lediglich die **Vermutung**, dass keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen; bei der Vorschrift des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG handle es sich (nur) um ein **Regelbeispiel**. Es ist deshalb notwendig, anschließend eine gesonderte Wettbewerbsprüfung nach § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG in Verbindung mit dem BMF-Schreiben vom 16.12.2016⁷, Rz. 22 ff. vorzunehmen. Die Regelvermutung gilt nach dem BMF-Schreiben als widerlegt, wenn private Unternehmer in der Lage sind, vergleichbare Leistungen wie die öffentliche Hand zu erbringen.

Außerdem weist das BMF erneut darauf hin, dass Leistungsvereinbarungen über **verwaltungsunterstützende Hilfsleistungen** (Gebäudereinigung, Grünpflegearbeiten, Neubau- und Sanierungsmaßnahmen an Straßen und Gebäuden sowie unterstützende IT-Dienstleistungen) **keine spezifisch öffentlichen Interessen** erfüllen.

In weiteren Schreiben stellt das BMF unter anderem fest, dass einerseits auch eine juristische Person des privaten Rechts im Rahmen der **öffentlichen Gewalt** tätig werden kann⁸, andererseits keine öffentliche Gewalt vorliegt – auch nicht in den Fällen des Anschluss- und Benutzungszwangs – wenn privatrechtliche Entgelte erhoben werden.⁹ Gleiches gilt für die unionsrechtlich unbekanntenen, von der Systematik der Betriebe gewerblicher Art abgeleiteten, hoheitlichen Hilfsgeschäfte (wie der Verkauf von Altpapier aus privaten Haushalten oder von Strom; beim Strom aufgrund § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG auch auf öffentlich-rechtlicher Grundlage)¹⁰. Außerdem können Tätigkeiten von Kommunalunternehmen nicht pauschal von der Umsatzbesteuerung ausgenommen werden; die notwendige Einzelfallprüfung sei nicht unverhältnismäßig.¹¹

³ vgl. Heidner, UR 19/2018, Die Sonderstellung der juristischen Person des öffentlichen Rechts als umsatzsteuerlicher Unternehmer, S. 739

⁴ vgl. BMF, 16.12.2016, BStBl I S. 1451, Gz III C 2 – S 7107/16/10001, Rz. 22 ff.

⁵ vgl. Heidner, a. a. O., S. 740 ff. (zur Problematik der Auslegung autonomer Begriffe des Unionsrechts)

⁶ BMF, 14.11.2019, BStBl I S. 1140, Gz III C 2 – S 7107/19/10005 :011

⁷ BMF, 16.12.2016, a. a. O.

⁸ BMF, 18.09.2019, BStBl I S. 921, Gz III C 2 – S 7107/16/10006 :003

⁹ BMF, 29.11.2019, Gz III C 2 – S 7107/19/10007 :003

¹⁰ BayStMFH, 18.11.2019, 36 – S 7107 – 1/34

¹¹ BMF, 15.01.2020, Gz III C 2 – S 7107/19/1004 :006

Kommunen müssen aus Sicht des BMF für ihre Tätigkeiten im Rahmen einer IKZ nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG (einzelfallbezogen) eine Wettbewerbsbeurteilung (in den Bereichen Marktrelevanz nach Art der Leistung, marktrechtlich relevante Rahmenbedingungen, räumliche Marktrelevanz, größere Wettbewerbsverzerrungen) vornehmen, um festzustellen, ob Leistungen im Sinne des UStG steuerbar bzw. nichtsteuerbar sind. Diese Wettbewerbsbeurteilung ist als Bestandteil des jeweiligen Tax Compliance Management-Systems der Mitglieder einer IKZ zu dokumentieren. In praxi führte die Erfüllung der Anforderungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a bis d selbst bei Steuerexperten zu regen Diskussionen. Der Nachweis, bei Leistungsvereinbarungen größere – potenzielle – Wettbewerbsverzerrungen auszuschließen, dürfte nur in seltenen Ausnahmefällen gelingen. Des Weiteren wurde bereits eine nominale Wesentlichkeits- bzw. Geringfügigkeitsgrenze von 17.500 € (Umsatz) je gleichartige Tätigkeit festgelegt (§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Die nichtsteuerbaren Tätigkeiten im Rahmen einer IKZ werden sich unseres Erachtens damit im Wesentlichen auf Leistungen beschränken, die aufgrund einer gesetzlichen Bestimmung nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen öffentlicher Gewalt erbracht werden dürfen; diese sind bereits durch § 2b Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 UStG erfasst. Unseres Erachtens bedarf es auch in diesem Bereich einer Analyse des Einzelfalls unter Heranziehung der einschlägigen, oftmals sehr umfangreichen und nach Bundesland unterschiedlichen, gesetzlichen Bestimmungen.

2.2 Die Kostengemeinschaft bei Gemeinwohlaufgaben

Durch das Jahressteuergesetz 2019 wurde der Katalog der Steuerbefreiungen des § 4 UStG um eine Regelung zur Kostengemeinschaft (§ 4 Nr. 29 UStG) ergänzt; diese wurde im Gesetzgebungsprozess zunächst als Lösung der eben beschriebenen Probleme bei vielen Kooperationen (IKZ) gesehen.

Durch § 4 Nr. 29 UStG wurde die Regelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL unter Beachtung der Rechtsprechung des EuGH¹² zu § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a. F. und zur Begrenzung auf die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f genannten steuerbefreiten, dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten umgesetzt.¹³

Bei einer Kostengemeinschaft handelt es sich um einen rechtlich ausgegliederten Dienstleister nichtunternehmerisch tätiger oder steuerbefreiter Einrichtungen, der Leistungen an diese Einrichtungen erbringt. Für eine Steuerbefreiung der Leistungen einer Kostengemeinschaft an ihre Mitglieder sind gemäß § 4 Nr. 29 UStG folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- Es muss sich um einen Personenzusammenschluss handeln, der selbstständiger Unternehmer ist und seine Leistungen an ein oder mehrere seiner Mitglieder bewirkt.
- Beim Leistungsempfänger (Mitglied) muss es sich um eine Person handeln, die nichtunternehmerische oder steuerfreie, dem Gemeinwohl dienende Leistungen der in § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder Nr. 27 UStG bezeichneten Art erbringt.

¹² EuGH, Urteil vom 21.09.2017 – C-616/15 (Kommission/Deutschland)

¹³ EuGH, Urteil vom 21.09.2017, a. a. O., sowie vom 21.09.2017 – C-326/15 und C-605/15

- Befreit sind nur sonstige Leistungen des Personenzusammenschlusses an das jeweilige Mitglied, insoweit das Mitglied diese unmittelbar für die von der Vorschrift erfassten nicht-steuerbaren oder steuerfreien Leistungen verwendet.
- Das für die Leistung vereinbarte oder entrichtete Entgelt besteht ausschließlich in einem Kostenersatz (keine kalkulatorischen Zinsen).
- Es besteht keine Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung.

Anwendungsfälle des § 4 Nr. 29 UStG bei Kommunen können sich neben dem klassischen Bereich Gesundheit (hier wäre z. B. die Zusammenarbeit bei einer Infrastruktureinrichtung, wie Apparate- oder Röntgengemeinschaft zu nennen) nun auch in weiteren Bereichen ergeben. *„Werden z. B. im Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit hoheitliche Tätigkeiten beispielsweise für Infrastruktureinrichtungen, für Sozial-, Jugend- und Gesundheitsverwaltung oder für den Tourismus auf privatrechtlicher Grundlage auf einen Personenzusammenschluss übertragen, für die die kooperierenden jPöR als Nichtsteuerpflichtige gelten, so sind diese Tätigkeiten unter die Befreiung zu fassen, wenn die Aufgabenübertragung und -ausführung eine Wettbewerbsverzerrung ausschließt.“*¹⁴

Vom Wortlaut Personenzusammenschluss werden unseres Erachtens auch Zweckverbände erfasst. Aufgrund der fehlenden Verbandsstruktur sind Kommunalunternehmen (als Anstalten) und Stiftungen nicht erfasst.

Auch bei dieser Vorschrift ist der Nachweis, dass keine – reale – Gefahr¹⁵ einer Wettbewerbsverzerrung vorliegt, schwierig zu erbringen. Dieser Nachweis ist nach dem Gesetzesentwurf zum so genannten Jahressteuergesetz 2019 der Bundesregierung sowohl auf Grundlage der Art der erbrachten Leistung als auch aufgrund der objektiven (Markt-) Umstände der jeweiligen Leistungserbringung zu führen. Die Bundesregierung nennt drei Indizien, die für eine zweckwidrige Anwendung dieser Vorschrift sprechen: Es werden entgeltliche Leistungen an Nicht-Mitglieder am Markt erbracht. Es werden beliebige, nicht auf die Bedürfnisse der Mitglieder zugeschnittene Leistungen (die auch von Dritten angeboten werden) erbracht. Im Vordergrund der Kostengemeinschaft steht die Optimierung der umsatzsteuerlichen Vorbelastung.¹⁶

Aufgrund des unbestimmten Rechtsbegriffs „Wettbewerbsverzerrung“, verbunden mit dem eingeschränkten Anwendungsbereich, wird die Kostengemeinschaft im Rahmen der IKZ ohne klarstellende Regelung durch die Finanzverwaltung zur Behandlung von hoheitlichen Tätigkeiten wohl nur in Ausnahmefällen Anwendung finden. Bereits der Begründung des Gesetzesentwurfs ist zu entnehmen, dass die Anwendung der Vorschrift des § 4 Nr. 29 UStG jeweils eine Betrachtung des Einzelfalls voraussetzt.

¹⁴ Deutscher Bundestag, 19. Wahlperiode, BT-Drs. 19/13436 vom 23.09.2019, S. 151 ff.

¹⁵ EuGH, Urteil vom 21.09.2017, a. a. O., mit Verweis auf EuGH, Urteil vom 20.11.2003 – C-8/01 (Taksatorringen)

¹⁶ Deutscher Bundestag, a. a. O., S. 151 ff.

3 Ausgewählte Fälle der Kooperation bayerischer Gemeinden

3.1 Die Tätigkeiten der Verwaltungsgemeinschaft

Die Verwaltungsgemeinschaft (VG) wird in Bayern durch die Verwaltungsgemeinschaftsordnung (VGemO) für den Freistaat Bayern geregelt. Die Verwaltungsgemeinschaft ist ein Zusammenschluss benachbarter kreisangehöriger Gemeinden unter Aufrechterhaltung des Bestandes der beteiligten Gemeinden. Sie erfüllt öffentliche Aufgaben. Als Körperschaft des öffentlichen Rechts kann sie auch Dienstherr von Beamten sein (Art. 1 VGemO). Die Bildung oder Erweiterung einer VG erfolgt durch das Landesgesetz (Art. 2 Abs. 3 VGemO).

Die VG tritt hinsichtlich der Aufgaben des **übertragenen Wirkungskreises** mit Ausnahme des Erlasses von Satzungen und Verordnungen an die Stelle ihrer Mitgliedsgemeinden. Es erfolgt (anders als bei einem Zweckverband) unmittelbar ein Zuständigkeitswechsel durch Landesgesetz (Art. 4 Abs. 1 VGemO), sofern sich durch Rechtsverordnung bezüglich des Aufgabenumfanges keine Abweichungen ergeben.¹⁷ Auch sind die sondergesetzlichen Zuständigkeiten des ersten Bürgermeisters von der Einbeziehung einer Gemeinde in eine Verwaltungsgemeinschaft von vornherein nicht betroffen.¹⁸ Die Gemeinden dürfen sich mit Ausnahme der in Art. 5 VGemO geregelten Unterstützungspflicht bei der Durchführung der Aufgaben der VG nicht mehr betätigen.

Bei der Wahrnehmung von Aufgaben des übertragenen Wirkungskreises im Gebiet der Mitgliedsgemeinden ist die VG im Rahmen von Art. 4 Abs. 1, 3 und 4 VGemO autonomer Verwaltungsträger sowie auch Behörde. Die VG ist ausschließlich Körperschaft und selbstständiger Verwaltungsträger, soweit sie ihre eigenen Verwaltungsaufgaben wahrnimmt, z. B. Verwaltungspersonal einstellt (Art. 7 Abs. 1 VGemO), eine Umlage erhebt (Art. 8 Abs. 1 VGemO) oder eine Haushaltssatzung erlässt (Art. 8 Abs. 2 VGemO).¹⁹ Diese „Janusköpfigkeit“ der VG ist von der des Landkreises zu unterscheiden; hier ist das Landratsamt (auch) ein Teil der Staatsverwaltung.

Die Aufgaben des eigenen Wirkungskreises verbleiben hingegen (abgesehen vom Ausnahmefall des Art. 4 Abs. 3 VGemO) bei den Mitgliedsgemeinden. Die VG hat in diesem Bereich jedoch die Aufgabe, nach Weisung der jeweiligen Mitgliedsgemeinde die verwaltungsmäßige Vorbereitung und den verwaltungsmäßigen Vollzug der Beschlüsse der Mitgliedsgemeinden und die laufenden Verwaltungsangelegenheiten der Mitgliedsgemeinden ohne grundsätzliche Bedeutung und ohne erhebliche Verpflichtungen (z. B. Vorbereitung und Vollzug der Haushalte, Erlass von Verwaltungsakten, Kasse, Personalverwaltung, Aufstellung der Jahresrechnung) zu übernehmen; das Gleiche gilt für die Aufgaben, die nach Art. 4 Abs. 1 VGemO (Erlass von Satzungen und Verordnungen, Regelung durch Rechtsverordnung) bei den Mitgliedsgemeinden verbleiben. Die Verwaltungsgemeinschaft handelt kraft Landesgesetz nach Weisung als **Behörde der jeweiligen Mitgliedsgemeinde**, insoweit ist von einer personellen Identität zwischen VG und Mitgliedsgemeinde auszugehen. Bildlich – jedoch rechtlich nicht präzise – beschrieben, ist die VG das „Büro“ bzw. die „Geschäftsstelle“ oder das „Werkzeug“ oder das „Erfüllungsorgan“ der Mitgliedskommune.²⁰

¹⁷ Verordnung über Aufgaben der Mitgliedsgemeinden von Verwaltungsgemeinschaften vom 30.04.1995 (GVBl S. 259)

¹⁸ vgl. PdK Bayern, VGemO, Art. 4, Abschnitt 2.2

¹⁹ vgl. Kahl, Verwaltungsgemeinschaft und Mitgliedsgemeinde, BayVBl 1997, S. 298 ff., Abschnitt XI

²⁰ vgl. Kahl, a. a. O., Abschnitte VII und IX

Dies gilt nicht, sofern die Mitgliedsgemeinde ein Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit führt. Eigenbetriebe sind vom beschriebenen Verwaltungsverbund ausgenommen; in diesem Fall nimmt die Werkleitung eines Eigenbetriebs diese Aufgaben wahr (Art. 88 Abs. 3 Satz 1 GO). Ergänzend ist zu erwähnen, dass auch Kommunalunternehmen aus dem Verwaltungsverbund ausgenommen sind (Art. 90 Abs. 1 GO).

Die VG erhebt von ihren Mitgliedsgemeinden zur Deckung des Finanzbedarfs ihrer eben aufgezählten Aufgaben eine Umlage (soweit keine anderweitige Deckung, z. B. durch Gebühren, erfolgt); diese bemisst sich grundsätzlich nach dem Verhältnis der Einwohnerzahl der Mitgliedsgemeinden (Art. 8 Abs. 1 VGemO). Die Umlage erstreckt sich nicht auf etwaige Leistungen an einen Eigenbetrieb, da diese nicht vom Aufgabenbereich des Art. 4 Abs. 2 VGemO erfasst sind.

Umsatzsteuerlich ergibt sich daraus Folgendes:

Soweit die VG eigene Aufgaben (des übertragenen Wirkungskreises) wahrnimmt, findet ein Zuständigkeitswechsel statt. Die VG wird anstatt der Mitgliedsgemeinde gegenüber dem Bürger tätig. Steuerbare Leistungsbeziehungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zwischen VG und Mitgliedsgemeinde liegen nicht vor; dementsprechend ist die Umlage ein umsatzsteuerlich nicht relevanter innerstaatlicher Finanztransfer. Bei Personenidentität (die VG wird als Behörde der Mitgliedsgemeinde tätig) liegt ein umsatzsteuerlich unbeachtlicher Innenumsatz vor.

Nach Art. 4 Abs. 3 VGemO können die Mitgliedsgemeinden durch Zweckvereinbarung einzelne Aufgaben und Befugnisse des eigenen Wirkungskreises auf die Verwaltungsgemeinschaft übertragen. Unseres Erachtens ergeben sich durch das Mitgliedschaftsverhältnis in diesen Fällen keine Besonderheiten, d. h. Personalgestellungen, Hausmeisterdienste, Betriebsführungen, Gebäudeüberlassungen etc. sind bei Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze von 17.500 € steuerbar (§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG). Die Übertragung von Aufgaben auf die VG ist unseres Erachtens hingegen nicht steuerbar, sofern diese den Mitgliedsgemeinden vorbehalten sind und nicht von Privaten erbracht werden dürfen (z. B. Aufgaben des Bau- oder Ordnungsamtes oder nach dem Bayerischen Schulfinanzierungsgesetz).

3.2 Die Vertretung und Verwaltung der Stiftung nach Art. 20 Abs. 2 BayStG

Die in Art. 20 Abs. 1 BayStG definierten **kommunalen Stiftungen** kommen ihrer Rechtsstellung nach sowohl als (rechtsfähige) Stiftungen des bürgerlichen als auch des öffentlichen Rechts vor. Eine kommunale Stiftung kann gemäß Art. 20 Abs. 1 BayStG nur dann vorliegen, wenn ihr **Zweck** im Rahmen der jeweiligen **kommunalen Aufgaben** (im eigenen Wirkungskreis) liegt und nicht wesentlich über den räumlichen Umkreis der Gebietskörperschaft hinausreicht.

Bei einer kommunalen Stiftung obliegt nach Art. 20 Abs. 2 BayStG die Vertretung und Verwaltung einer solchen Stiftung den für die Vertretung und Verwaltung der kommunalen Gebietskörperschaft zuständigen Organen. Bedeutung hat diese Vorschrift vor allem für Stiftungen, die vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 01.09.2002 entstanden sind; denn seitdem muss die Stiftung nach § 81 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 BGB eine Satzung mit Regelungen über die Bildung des Vorstands erhalten. Die Verwaltung durch eine öffentliche Behörde ist weiterhin möglich, muss jedoch in der Satzung vorgesehen

werden; die Funktion des Vorstandes wird von den Organen der betreffenden Kommune wahrgenommen. Art. 20 Abs. 2 BayStG ist auf Stiftungen, die vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts genehmigt wurden, uneingeschränkt anzuwenden.²¹

Bei einer entsprechenden Regelung in der Satzung einer Stiftung (die von der Stiftungsaufsicht nach Art. 3 Abs. 2 BayStG anzuerkennen ist) oder aufgrund von Art. 20 Abs. 2 BayStG wird die Stiftung zur **kommunalen kommunal verwalteten Stiftung**. Nach Art. 20 Abs. 3 BayStG gelten die Regelungen zu den individuell gebildeten Stiftungen nicht. An die Stelle der Stiftungsaufsicht tritt die Rechtsaufsicht, weil der Stiftungszweck im Rahmen der Aufgaben des eigenen Wirkungskreises der Kommune liegt. Auch gelten die Vorschriften für die Kommunalwirtschaft mit bestimmten Ausnahmen entsprechend.²² Zwischen der Kommune und der Stiftung besteht ein organischer Zusammenhang, der die Stiftung selbst zu einer öffentlichen Einrichtung macht. Es handelt sich stets um Stiftungen des öffentlichen Rechts im Sinne von Art. 1 Abs. 3 BayStG, weil der Begriff der öffentlichen Einrichtung auch Förderstiftungen erfasst.²³

Die kommunale kommunal verwaltete Stiftung ist abzugrenzen von den weiteren Formen kommunaler Stiftungen.²⁴ Bei einer kommunalen **Stiftung des bürgerlichen Rechts** sieht die Stiftungssatzung eigene Stiftungsgremien vor, auf die die Gebietskörperschaft keinen besonderen Einfluss hat. Es besteht kein organischer Zusammenhang mit der Kommune. Wie die kommunale Stiftung des bürgerlichen Rechts, verfolgt auch die kommunale **Stiftung des öffentlichen Rechts** öffentliche Zwecke; sie steht in einem Zusammenhang mit einer unter Aufsicht des Staates stehenden Körperschaft oder Anstalt des öffentlichen Rechts, die die Stiftung selbst zu einer öffentlichen Einrichtung macht (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 BayStG). Der Umfang des öffentlichen Zwecks ist in Art. 1 Abs. 3 Satz 2 BayStG geregelt und umfasst unter anderem auch soziale Aufgaben und dem Gemeinwohl dienende Zwecke. Die Verwaltung und Vertretung unterliegt den in der Stiftungssatzung gebildeten Organen, die sich jedoch nicht ausschließlich aus den für die Vertretung und Verwaltung der Kommune zuständigen Organen zusammensetzen. Eine Eingliederung in die Kommune erfolgt nicht, auch wenn (u. a.) kommunale Vertreter die Kommune in den Organen vertreten. Die Stiftung wird von der Stiftungsaufsicht anerkannt; hierfür ist eine Einrichtung (d. h. eine Verselbstständigung der Verwaltungseinheit) notwendig, wie dies z. B. bei Altenheimen und Krankenhäusern der Fall ist.

Eine kommunale kommunal verwaltete Stiftung des öffentlichen Rechts (Art. 3 Abs. 2 und 3 BayStG) entsteht durch Anerkennung der Stiftungssatzung durch die zuständige Regierung. Zwingende Rechtsfolge der Anerkennung und Entstehung dieser Stiftungen sind die Vertretung und Verwaltung durch die örtlich zuständige Kommune; nur die Kommune kann die „Mitverwaltung“ nach den Vorschriften der Kommunalwirtschaft erbringen (Art. 20 Abs. 2 und 3 BayStG). Umsatzsteuerlich stellt unseres Erachtens die Umlage von Verwaltungskosten für die Mitverwaltung (auch im Wege von kommunalüblichen Verrechnungssätzen) von der Kommune auf die Stiftung des öffentlichen Rechts einen nicht steuerbaren Vorgang dar.²⁵

²¹ vgl. Backert/Troll, Kommunale Stiftungen in Bayern – ein rechtlicher Überblick, BayVBI 2019, S. 441 f.

²² vgl. Backert/Troll, a. a. O.

²³ vgl. Backert/Troll, a. a. O.

²⁴ vgl. Backert/Troll, a. a. O.

²⁵ BMF, 16.12.2016, a. a. O., Rz. 40 f.

Der entgeltliche Leistungsaustausch mit einer nicht kommunal verwalteten Stiftung des öffentlichen Rechts ist dagegen steuerbar, wenn dieser privatrechtlich geregelt wird. Werden die Tätigkeiten öffentlich-rechtlich geregelt, ist die Grenze des § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG zu beachten. Der Leistungsaustausch mit einer Stiftung des privaten Rechts ist ebenfalls steuerbar.

3.3 Der Abwasserzweckverband

Abwasserzweckverbände (AZV) sind Körperschaften des öffentlichen Rechts. Es kann ihnen nach den Regelungen des Gesetzes über die kommunale Zusammenarbeit (KommZG) einerseits das geschlossene Aufgabengebiet „Abwasserentsorgung“ mit sämtlichen Einzelfunktionen, andererseits – aus der Sicht der übertragenden Mitglieder – (nur) eine Teilaufgabe (z. B. der Bau und Betrieb der Kläranlage) übertragen werden, während andere Entsorgungsfunktionen und das Recht zur Erhebung von Kommunalabgaben bei den Mitgliedern verbleiben.²⁶ In der Praxis wird der Vollzweckverband bzw. Außenverband (aufgrund der unmittelbaren Erhebung der Kommunalabgaben bei den Anschlussnehmern) vom Teilzweckverband bzw. Innenverband abgegrenzt.

Bei einem Teilzweckverband ist es notwendig, die Aufgabe des Zweckverbandes in der Satzung exakt festzulegen (z. B. Abgrenzung des örtlichen Kanalnetzes zum Sammlersystem eines AZV). Nachfolgend werden wir die Begriffe Vollzweckverband und Teilzweckverband nur zur Unterscheidung verwenden. Beide Varianten sind zulässig.²⁷ Dies ist auch systemimmanent, damit der auf landesrechtlichen Bestimmungen basierende Organisationsakt, der der Genehmigung der Rechtsaufsichtsbehörde bedarf, exakt die Pflichtaufgaben umfassen kann, für die eine Zusammenarbeit kommunalrechtlich in Frage kommt oder geboten ist.

Die Abwasserentsorgung als Maßnahme des Seuchen- und Gewässerschutzes ist in Bayern nach den nationalen und landesrechtlichen Regelungen als Pflichtaufgabe ausschließlich den Gemeinden zugewiesen. Die Aufgabendurchführung durch die Gemeinden erfolgt auf Basis der gesetzlichen Bestimmungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt durch Satzungen. Die (wirtschaftliche) Betätigung (Errichtung der Infrastruktur und entgeltliche Klärung von Abwässern) steht in engem Zusammenhang²⁸ mit dem Tätigwerden im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Demnach haben die Bürger nicht die Möglichkeit, sich für einen anderen Dienstleistungserbringer zu entscheiden als für die Gemeinde oder deren Zusammenschluss. Die Errichtung von Parallelstrukturen ist bei der Sammlung und Klärung von kommunalen Abwässern nicht rentabel. Dies ist zu unterscheiden von Vorleistungen, die andere private oder öffentliche Anbieter erbringen können; aber sie sind nicht Gegenstand der Betrachtung.

Die Abwasserentsorgung ist eine übertragene **Pflichtaufgabe** des eigenen Wirkungskreises von Gemeinden nach Art. 34 Abs. 1 und 6 BayWG in Verbindung mit § 56 WHG und erlangt durch die Übertragung auf den oben beschriebenen Voll- oder Teilzweckverband keine neue rechtliche Qualität. Sie bleibt weiterhin im Rahmen der öffentlichen Gewalt vorbehalten.²⁹ Die oben genannten Grundsätze gelten weiterhin.

Der AZV besitzt bezüglich seiner Aufgabe eine satzungsgemäße Gebiets-, Planungs-, Personal-, Finanz- und Verwaltungshoheit. Dies zeigt sich auch dadurch, dass der AZV beispielswei-

²⁶ vgl. PdK Bayern, KommZG, Art. 17, Abschnitt 5

²⁷ vgl. PdK Bayern, KommZG, a. a. O.

²⁸ BMF, 18.09.2019, a. a. O.

²⁹ vgl. PdK Bayern, KommZG, a. a. O.

se nach Art. 34 Abs. 2 BayWG per Satzung bestimmen kann, dass die Übernahme von Abwässern abgelehnt wird. Der Vollzweckverband finanziert sich im Rahmen der öffentlichen Gewalt über Abwasserbeiträge und -gebühren nach dem KAG, der Teilzweckverband durch Verbandsumlagen nach dem KommZG, die in die Gebühr der Mitglieder als Investitions- oder Aufwandsumlage einfließen. Diese gesetzliche Regelung dient der Verwaltungsvereinfachung, ansonsten würde der Bürger sowohl vom Zweckverband als auch von den Mitgliedern einen Abwassergebühren- oder -beitragsbescheid erhalten. Die Modalitäten der Verbandsumlage sind in der Satzung zu regeln; die Verbandsumlage darf nach Art. 42 KommZG **nur den Finanzbedarf** (z. B. mittels Investitions- und Aufwandsumlage) decken. Die Verbandsumlage ist durch Umlagebescheid (Verwaltungsakt, mit der Möglichkeit des Rechtsbehelfs) von den Mitgliedern zu fordern.

Der Vollzweckverband erbringt seine Leistungen auf Grundlage der landesgesetzlichen Bestimmungen (insbesondere Art. 34 Abs. 1 und 6 BayWG i. V. mit Art. 17 ff. KommZG) durch eine öffentlich-rechtliche Beitrags- und Gebührensatzung nach den Vorgaben des KAG. Die Aufgabe ist aufgrund des Zuständigkeitswechsels in seinem Zuständigkeitsgebiet ausschließlich durch den AZV im Rahmen der öffentlichen Gewalt zu erbringen; beim Vollzweckverband besteht ein Anschluss- und Benutzungszwang („Abnahmeverpflichtung“) der Anschlussnehmer. Private sind zum Zeitpunkt der Leistungserbringung von der Leistung ausgeschlossen, entsprechend treffen private und öffentlich-rechtliche Anbieter im Zuständigkeitsgebiet des AZV nicht marktrelevant aufeinander. Die Leistungen gegenüber dem Bürger sind unseres Erachtens nicht steuerbar.

Die Kooperation des Teilzweckverbandes erfolgt ebenfalls auf Grundlage der landesrechtlichen Bestimmungen (insbesondere Art. 34 Abs. 1 und 6 BayWG i. V. mit Art. 17 ff. KommZG) durch eine öffentlich-rechtliche Satzung (Verbandssatzung).³⁰ Die übertragene Aufgabe ist aufgrund des Zuständigkeitswechsels in seinem Zuständigkeitsgebiet ausschließlich durch ihn im Rahmen der öffentlichen Gewalt zu erbringen. Aufgrund der gesetzlich bestimmten räumlichen und innerstaatlichen organisatorischen Neuordnung bezüglich der Aufgabe besteht zum Zeitpunkt der Klärleistung eine „Übergabeverpflichtung“ der Mitglieder, die auch durch die aufeinander abgestimmte Infrastruktur von AZV und seinen Mitgliedern realisiert wird. Der Organisationsakt und die Verbandsumlage folgen einer landesrechtlichen Bestimmung. Ein Markteintritt Dritter ist unseres Erachtens aufgrund des Anschluss- und Benutzungszwangs und der abgestimmten Infrastruktur bei den Mitgliedern im Zuständigkeitsgebiet des AZV nicht real, sondern hypothetischer Natur. Die Tätigkeit ist nicht steuerbar.

3.4 Weitere Beispiele gemeindlicher Kooperationen

Straßenmeisterei

Die Straßenmeisterei (bei Gemeinden: Bauhof) ist eine Nebenanlage der Straße und dient als Standort für Personal, Material und Geräte, die für den Straßenbetriebsdienst auf überörtlichen und örtlichen Straßen notwendig sind. Die Hauptaufgaben der Straßenmeisterei sind von den öffentlich-rechtlichen Pflichtaufgaben aus dem BayStrWG (z. B. Straßenreinigung, Straßenbeleuchtung und Winterdienst) ableitbar. Wird die Straßenmeisterei verbunden mit den Pflichtaufgaben nach dem BayStrWG (i. V. mit dem KommZG und der GO) auf einen Zweckverband übertragen, stehen deren Tätigkeiten unseres Erachtens auch in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den übertragenen öffentlich-rechtlichen Aufgaben; sie dienen der sicheren Ver-

³⁰ vgl. PdK Bayern, KommZG, a. a. O.

kehrsabwicklung. Die Straßenmeisterei trägt die öffentlich-rechtliche Verkehrssicherungspflicht. Der Zweckverband wird hoheitlich tätig. Im Rahmen seiner Finanz- und Verwaltungshoheit kann er in seinem Zuständigkeitsgebiet Gebühren (z. B. Straßenreinigungsgebühren nach Art. 51 BayStrWG oder nach früherem Recht Straßenausbaubeiträge) erheben und den übrigen Finanzbedarf durch eine ergänzende Verbandsumlage decken. Beides ist der öffentlichen Gewalt und somit dem nichtunternehmerischen, d. h. dem nicht steuerbaren Bereich zuzuordnen.

Der gemeindliche Bauhof ist zuständig für Gemeindestraßen (Gehwege, soweit nicht auf den Grundstückseigentümer verlagert), Ortsdurchfahrten von Staats- und Kreisstraßen (bei < 25.000 Einwohnern nur für Gehwege, Parkplätze und u. U. Radwege), ausgebaute Feld- und Waldwege und beschränkt öffentliche Wege (mit besonderer Zweckbestimmung, z. B. Friedhof-, Wander- und Schulwege sowie Fußgängerbereiche).

Die gleichen Grundsätze dürften für den Bauhof etwa auch für die weiteren Aufgaben aus der gesetzlichen Baulast gelten. Durch den Zuständigkeitswechsel bei Pflichtaufgaben erhalten die Aufgaben keine neue Qualität, d. h. die Selbstversorgung wird nicht zur wirtschaftlichen Tätigkeit.³¹

Betätigungen am Markt, d. h. der Bauhof wird für Dritte (z. B. eine 100%ige kommunale Tochter in der Rechtsform der GmbH) tätig, sind selbstverständlich als unternehmerisch einzustufen. Gleiches gilt für Vorleistungen, die außerhalb seines per Satzung festgelegten Zuständigkeitsgebiets im Rahmen einer IKZ auf Basis von Leistungsvereinbarungen erbracht werden; diese stehen nicht im Zusammenhang mit der öffentlichen Aufgabe.³²

Wertstoffhof

Nach Art. 5 Abs. 2 BayAbfG sind die Gemeinden in ihrem Zuständigkeitsbereich verpflichtet, den Landkreis bei seiner Pflichtaufgabe „Abfallverwertung“ gegen Kostenerstattung zu unterstützen. Die Durchführung der Leistung (Unterstützungspflicht bezüglich Grundstücken, Einrichtungen und Personal zur Erfassung von stofflich verwertbaren Abfällen) ist nach dieser landesrechtlichen Bestimmung nicht auf öffentlich-rechtliche Körperschaften beschränkt. Das BayAbfG schließt die Möglichkeit nicht aus, dass diese Leistungen auch direkt von Privaten an den Landkreis erbracht werden können. Die Leistungen der Gemeinde an den Landkreis sind (soweit die Geringfügigkeitsgrenze von 17.500 € überschritten ist) steuerbar. Dies gilt unabhängig von der Verwendung der Leistung (Abfall zur Verwertung bzw. zur Beseitigung) beim Landkreis und führt beim Landkreis mangels Vorsteuerabzug zu einer Mehrbelastung, soweit der Abfall zur Beseitigung betroffen ist.

Gemeinsames Standesamt

Die Übertragung des Standesamtes (ausschließlich) auf eine andere Gemeinde oder den Landkreis gegen Kostenersatz ist nach Art. 2 Abs. 1 und 2 des Gesetzes zur Ausführung des Personenstandsgesetzes (AGPStG) möglich. Eine Übertragung auf einen Privaten ist nicht gestattet. Die Übertragung ist nicht steuerbar.

Gleiches dürfte auch für weitere Verlagerungen der Kernverwaltung (z. B. Aufgaben des Ordnungsamtes, der Rechnungsprüfung) gelten.

³¹ vgl. PdK Bayern, KommZG, a. a. O.

³² BMF, 14.11.2019, BStBl I S. 1140, Gz III C 2 – S 7107/19/10005 :011

Steuerbare Kooperationen

Ausdrücklich ist darauf hinzuweisen, dass die von uns im gesamten Abschnitt dargestellten Grundgedanken nicht auf alle denkbaren Kooperationen und abweichenden Fallvariationen ohne Weiteres übertragbar sind, insbesondere nicht auf

- **freiwillige Aufgaben und Annex Tätigkeiten** (z. B. die Vermietung von Parkflächen, die nicht zur Straße gehören, die Vermietung einer Sport- und Mehrzweckhalle oder eines Bades an die Nachbargemeinde für den Schulsport),
- **reine Subunternehmerverträge**,
- **Personalüberlassungen von Angestellten**³³ und
- **steuerpflichtige Tätigkeiten nach der MwStSystRL** (§ 2b Abs. 4 UStG).

Abschließend ist anzumerken, dass die in diesem Abschnitt dargestellten Grundgedanken eine Hilfestellung und erste Einschätzung bieten, jedoch nicht die Prüfung im Einzelfall ersetzen können.

4 Leistungen der Feuerwehr – Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug

Im abschließenden Abschnitt betrachten wir die Leistungen der Feuerwehr und die Implikationen auf den Vorsteuerabzug, da in diesem Bereich oft hohe Investitionen anfallen.

Die *Pflichtaufgaben* der Feuerwehr (Art. 4 Abs. 1 und 2 BayFwG) umfassen den **abwehrenden Brandschutz** (inkl. Brandwache), technische Hilfsleistungen und die Brandsicherheitswache. Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich vor allem bei den **technischen Hilfsleistungen**. Diese sind nach Auffassung des StMI³⁴ dahingehend aufzulösen, dass diese (nur) insoweit den Pflichtaufgaben zuzuordnen sind, soweit sie im Zusammenhang mit einem **Unglücksfall** oder **Notstand** stehen. Hierzu führt das StMI Folgendes aus:

„Unglücksfall ist jedes unvermittelt eintretende Ereignis, das einen nicht nur unbedeutenden Schaden verursacht oder erhebliche Gefahren für Menschen oder Sachen bedeutet.

Ein Notstand liegt vor, wenn die Allgemeinheit bedroht ist. Die gemeindlichen Feuerwehren leisten in diesen Fällen aber nur dann technische Hilfe, wenn am Tätigwerden der Feuerwehr ein öffentliches Interesse besteht (Art. 1 Abs. 1 BayFwG). Dies ist nur dann anzunehmen, wenn Selbsthilfe einschließlich gewerblicher Leistungen wegen Gefahr im Verzug oder wegen nur bei der Feuerwehr vorhandener technischer Hilfsmittel oder Fachkenntnisse nicht möglich ist.“

³³ zum Ausnahmefall, insbesondere bei Beamten vgl. LSt Nds, VfG. vom 15.07.2019 – S 7107 – 8 – St 171, USt-Kartei ND § 2b UStG S 7107 Karte 4

³⁴ Vollzug des Bayerischen Feuerwehrgesetzes (VollzBekBayFwG), IMBek. vom 28.05.2013 – ID1-2211.50-162 (AllMBI S. 217, ber. S. 311), zu Art. 4 BayFwG

Die **Brandsicherheitswache** ist nach Art. 4 Abs. 2 BayFwG ebenfalls eine Pflichtaufgabe der Feuerwehr, wenn die zuständige Behörde eine Sicherheitswache bei Veranstaltungen nach den Vorgaben des § 41 Abs. 2 Satz 3 VStättV (Großbühnen oder Szenenflächen von mehr als 200m², unabhängig von der Art der Veranstaltung) anordnet. Die Behörde hat (im Fall, dass der Veranstalter keine entsprechende Selbstversorgung nach § 41 Abs. 2 Satz 3 VStättV trifft) kein Auswählermessen; es muss eine Brandsicherheitswache der Feuerwehr anwesend sein.

Unterhalb der Schwelle des § 41 Abs. 2 Satz 1 VStättV gilt § 41 Abs. 1 VStättV, wonach der Betreiber bei „erhöhten Brandgefahren“ verpflichtet ist, eine Brandsicherheitswache einzurichten. Darüber hinaus kann die Bauaufsichtsbehörde eine Brandsicherheitswache im Rahmen einer angezeigten Veranstaltung nach § 47 VStättV verlangen. Beide Vorschriften sehen keine Pflichtbeteiligung der Feuerwehr vor.

Den Feuerwehren werden durch Gesetz (z. B. Katastrophenschutz) weitere Pflichtaufgaben zugewiesen. Über die Pflichtaufgaben hinaus kann die zuständige Kommune der Feuerwehr sonstige (freiwillige) Aufgaben nach Art. 4 Abs. 3 BayFwG zuweisen, wenn die Einsatzbereitschaft der Feuerwehr dadurch nicht gefährdet wird. Freiwillige Leistungen setzen einen öffentlichen Zweck voraus; ein öffentlicher Zweck ist nicht anzunehmen, wenn die Leistung ausschließlich übernommen wird, um Gewinn zu erzielen. Die Verwaltung eigenen Vermögens bleibt hiervon unberührt.³⁵

Zu den **freiwilligen Leistungen** der Feuerwehren als gemeindliche Einrichtungen gehören nach der Bekanntmachung des StMI³⁶ „insbesondere – jeweils auf Antrag des Eigentümers oder Nutzungsberechtigten – das Stellen von Wachen nach dem Ende der Brandgefahr oder das Abräumen von Schadensstellen, soweit es nicht zur Abwehr weiterer Gefahren notwendig ist.“ Des Weiteren werden als freiwillige Leistungen nach der Mustersatzung für Freiwillige Feuerwehren die Überlassung von Gerät oder Material zum Gebrauch oder Verbrauch, Leistungen der Atemschutzgeräte- bzw. Schlauchwerkstatt und die Bereitstellung der Atemschutzübungsstrecke genannt.³⁷ In praxi werden den Feuerwehren unter Beachtung dieser Grundsätze regelmäßig freiwillige Leistungen zugewiesen und für Pflicht- und freiwillige Leistungen Gebühren festgelegt.

Bei den Freiwilligen Feuerwehren ist auch zu unterscheiden, ob diese Tätigkeiten allein dem **Vereinsleben** zuzuordnen sind oder ob die Feuerwehr zumindest auch als gemeindliche Einrichtung tätig wird. Im ersten Fall (z. B. Ausrichten von Feuerwehrfesten) gilt ausschließlich Vereinsrecht. Im zweiten Fall (z. B. Brandschutzerziehung und -aufklärung) muss die (allgemeine oder für den Einzelfall erteilte) Einwilligung der Gemeinde vorliegen. Eine freiwillige Tätigkeit der Feuerwehr als gemeindliche Einrichtung ist hierbei schon immer dann gegeben, wenn Geräte der Feuerwehr verwendet werden (z. B. Anbringen von Dekorationen mit Feuerwehrleitern).³⁸

³⁵ VollzBekBayFwG, a. a. O., zu Art. 4 BayFwG

³⁶ VollzBekBayFwG, a. a. O., zu Art. 4 BayFwG

³⁷ VollzBekBayFwG, a. a. O., Anlage 1

³⁸ VollzBekBayFwG, a. a. O., zu Art. 4 BayFwG

Umsatzsteuerbare Leistungen der Feuerwehr

Ob für Pflichtaufgaben Gebühren (Kostenersatz) zu erheben sind, ist in Art. 28 BayFwG geregelt. Dies ist nach der Gesetzessystematik insbesondere beim abwehrenden Brandschutz und technischen Hilfsleistungen nach Art. 28 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 BayFwG bei Einsätzen oder bei Tätigkeiten ausgeschlossen, die unmittelbar der Rettung oder Bergung von Menschen und Tieren dienen (Nr. 28.1 Abs. 2 VollzBekBayFwG). Mangels fehlenden Entgelts fehlt es an einer Einnahmeerzielungsabsicht nach § 2 UStG.

Nur soweit Gebühren für Pflichtaufgaben (Art. 4 Abs. 1 und 2 i. V. mit Art. 28 Abs. 2 BayFwG) erhoben werden (z. B. auch bei vorsätzlicher Brandstiftung oder mutwilliger Alarmierung), sind somit die Regelungen des § 2b Abs. 1 UStG zu prüfen. Diese Aufgaben und Tätigkeiten sind der Feuerwehr durch eine landesgesetzliche Bestimmung (bzw. eine hierauf beruhende Behördenanordnung) zugewiesen, d. h. sie wird im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig und es besteht nicht die Gefahr einer größeren Wettbewerbsverzerrung, da ihr diese Leistungen im „örtlichen Markt“ (Gemeindegebiet) vorbehalten sind. Soweit es sich um Schadensersatz handelt, sind diese Einnahmen bereits mangels Leistungsaustausch ohnehin nicht steuerbar nach § 2 UStG.

Werden Gebühren für freiwillige Leistungen festgesetzt bzw. vereinbart, sind diese nur per Satzung zugewiesen und es besteht die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung. Die freiwilligen Leistungen (z. B. Stellen von Wachen nach dem Ende der Brandgefahr; Abschleppen eines Kfz, soweit dies nicht zur Gefahrenabwehr notwendig ist, Überlassung von Feuerwehrleitern, Atemschutzmasken oder der Schlauchwerkstatt³⁹, Anbringen von Dekorationen mit Feuerwehrleitern) sind regelmäßig steuerbar, sofern nicht die Geringfügigkeitsgrenze von 17.500 € je gleichartiger Tätigkeit zur Anwendung kommt.

Anzumerken ist, dass das BayFwG es ermöglicht, die sonstigen (freiwilligen) Aufgaben öffentlich-rechtlich (durch Gebührensatzung) oder auf privatrechtlicher Basis (Entgeltordnung) zu regeln.

Vorsteuerabzug

Der Vorsteuerabzug bestimmt sich nach den allgemeinen Regelungen, d. h. werden Gegenstände oder (Vor-)leistungen unternehmerisch genutzt, kann ein Unternehmer die Vorsteuer von seiner Umsatzsteuer abziehen; allerdings ist die „10 %-Grenze“ des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG (hiernach entfällt für eine Lieferung, die Einfuhr oder den innergemeinschaftlichen Erwerb eines Gegenstands, den der Unternehmer zu weniger als 10 Prozent für sein Unternehmen nutzt, die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs) zu beachten. Die Nutzungsanteile sind unseres Erachtens gesondert für den jeweiligen Vermögensgegenstand zu ermitteln. Die Ermittlung nach Umsätzen wäre hinsichtlich der unentgeltlichen Leistungen indes nicht möglich.

Sind freiwillige Leistungen **nicht gleichartig** (z. B. Abpumpen und Abschleppen) und werden Gebühren (auf Basis einer öffentlich-rechtlichen Regelung) erhoben, besteht die Gefahr, dass der Vorsteuerabzug in dieser Höhe ausgeschlossen ist, sofern die einzelnen, nicht gleichartigen Tätigkeiten die Geringfügigkeitsgrenze von 17.500 € (§ 2b Abs. 1 Nr. 1 UStG) nicht überschreiten, da es sich hier per Gesetzesdefinition um nichtsteuerbare Entgelte handelt. Dies ist insbesondere von Bedeutung, wenn durch die Aufteilung von Umsätzen des freiwilligen Bereichs in unternehmerische und nichtunternehmerische Umsätze die 10 %-Grenze unterschrit-

³⁹ vgl. BMF, 20.02.2020, Gz III C 2 – S 7107/19/10009 :003

ten wird. Auch können die Umsätze in den einzelnen Jahren schwanken. Geltend gemachte Vorsteuern sind in diesem Fall innerhalb des jeweiligen Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG zu berichtigen bzw. es ist eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG zu versteuern.

Daher ist insbesondere bei anstehenden größeren Investitionen zu überlegen, ob freiwillige Leistungen nicht auf privatrechtlicher Basis abgerechnet werden, da hier die 17.500 €-Grenze keine Anwendung findet. In diesem Zusammenhang sind auch förderrechtliche Implikationen zu berücksichtigen, insbesondere etwaige Auswirkungen des Vorsteuerabzugs auf die Höhe der Zuwendungen.

5 Zusammenfassung

Neben der Prüfung der gesetzlichen Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG ist nun zusätzlich eine Wettbewerbsanalyse zur Prüfung einer Wettbewerbsverzerrung erforderlich. Dies gilt wohl im Grundsatz auch für die Anwendung des § 4 Nr. 29 UStG. Damit wird eine IKZ als Nichtunternehmer nur (noch) in den sehr engen Grenzen, im Wesentlichen basierend auf § 2b Abs. 1, Abs. 3 Nr. 1 UStG möglich sein.

Die steuerliche Einordnung der Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt ist überwiegend eine Analyse der Implikationen der Verzahnung des öffentlichen Rechts. Da die Finanzverwaltung bisher keine Allgemeinverfügungen (Stand: 02.03.2020) zu einzelnen Fallkonstellationen veröffentlicht hat, veröffentlichen wir unsere Einschätzung zu einigen häufig vorkommenden Falltypen der IKZ in Bayern. Dennoch ist jeder Fall gesondert zu analysieren und bleibt eine Einzelfallentscheidung. Rechtssicherheit kann nur durch eine verbindliche Auskunft erzielt werden.

Für steuerpflichtige Leistungen können grundsätzlich auch Vorsteuern auf Vorleistungen in Abzug gebracht werden; dies ist jedoch oftmals nur ein kleiner Trost, sofern der Empfänger der Leistung nicht abzugsberechtigt ist, es sich um personalintensive Tätigkeiten handelt und/oder die 10 %-Grenze der unternehmerischen Leistungen nicht überschritten wird; in diesem Zusammenhang sind die Nichtsteuerbarkeit gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG (und deren Vermeidung) sowie die Auswirkungen auf Zuwendungen zu berücksichtigen.