

Neue Verfügungen zur Umsatzsteuerbarkeit interkommunaler Zusammenarbeit

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**

| Inhaltsübersicht | Seite |
|--|------------|
| 1 Neuigkeiten zu § 2b UStG – Abgrenzung der Wettbewerbsverzerrung | 169 |
| 2 Übertragung von kommunalen Pflichtaufgaben mit befreiender Wirkung (Verfügung des LfSt – Az. S 7107.1.1 30/4 St 33) | 171 |
| 3 Abwasserbeseitigung/Reinigung von Abwässern (Verfügung des LfSt – Az. S 7107.2.1 52/14 St 33) | 173 |
| 4 Bewertung | 175 |

1 Neuigkeiten zu § 2b UStG – Abgrenzung der Wettbewerbsverzerrung

Kurz vor Jahresende 2022 wurde entschieden, die Übergangsfrist zur Einführung von § 2b UStG nochmal um weitere zwei Jahre zu verlängern. Das verschafft einerseits den Kommunen etwas „Luft“, die mit dem Haushaltsscreening nicht fristgerecht fertig geworden sind. Andererseits war es auch dringend notwendig, weil noch viele ungeklärte Fragen insbesondere im Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit bestehen, die seitens der Finanzverwaltung trotz einzelner Antworten an die Spitzenverbände noch nicht ausreichend geklärt waren.

Umso erfreulicher ist es, dass die Bayerische Finanzverwaltung mit mehreren Schreiben vom Februar 2023 Wege aufzeigt, wie eine steuerliche Mehrbelastung der interkommunalen Zusammenarbeit (IKZ) und damit regelmäßig auch der Bürgerinnen und Bürger im Einzelfall vermieden werden kann.

Die Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (KdöR) unterliegt grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer, wenn sie auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig wird (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG). Diese Nichtsteuerbarkeit tritt jedoch nicht ein, wenn eine vergleichbare Tätigkeit auch von Privaten ausgeübt werden kann und es im Falle der Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt.

Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich dabei um Leistungen gegenüber Bürgern oder Leistungen im Rahmen der sog. Interkommunalen Zusammenarbeit (IKZ) handelt.

Damit unterliegt die Übertragung von Aufgaben durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR) auf eine ebensolche gemäß § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG immer dann nicht der Umsatzsteuer, wenn es dabei zu keiner größeren Wettbewerbsverzerrung zulasten der Privatwirtschaft kommt.

Können größere Wettbewerbsverzerrungen von Anfang an ausgeschlossen werden, bedarf es einer Prüfung, ob § 2b Abs. 3 UStG greift, nicht mehr.

Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere dann vor, wenn die Übertragung einer Aufgabe von einer jPöR auf eine ebensolche unter Rahmenbedingungen erfolgt, wie sie bei einer Übertragung auf einen Privaten nicht anzutreffen sind.

Bereits mit Verfügung vom 18.06.2021, S 7107.2.1-36/8 St33, hatte das Bayerische Landesamt für Steuern (LfSt) festgestellt, dass die Übertragung eines gemeindeeigenen Bauhofs **in Gänze** auf eine Nachbarkommune gegen Kostenerstattung nicht der Umsatzsteuer unterliegt, wenn die Nachbarkommune nicht nur mit der „bloßen Durchführung“ der Arbeiten beauftragt wird, sondern die Aufgabe mit befreiender Wirkung auf die andere Kommune übergeht. Dies ist der Fall, wenn auch die Verantwortung mit auf die andere Kommune übertragen wird. Nimmt beispielsweise im Winter ein Bürger auf schlecht gestreuten Wegen Schaden, kann er sich unmittelbar an die Nachbarkommune wenden.

Eine Übertragung eines Bauhofes mit befreiender Wirkung auf einen Privaten ist hingegen aus kommunalrechtlicher Sicht nicht möglich, so das Bayerische Staatsministerium des Innern für Sport und Integration.

Ungeklärt war bisher die Frage, ob auch **Teilaufgaben** unter Bedingungen übertragen werden können, wie sie bei einer Übertragung auf Private nicht vorzufinden sind, so dass auch hier eine Nichtsteuerbarkeit zur Anwendung kommen könnte.

Das Bayerische Staatsministerium der Finanzen und für Heimat (StMFH) äußerte sich hierzu nunmehr mit Schreiben vom 20.02.2023 wie folgt:

*„Es freut mich, Ihnen mitteilen zu können, dass mein Haus nach langwierigen Erörterungen auf Bund/Länder-Ebene einen Beschluss erwirken konnte, der unmittelbaren Einfluss auf die umsatzsteuerliche Bewertung von **Teilbereichen** der interkommunalen Zusammenarbeit hat. Nach diesem Beschluss führt die Nichtbesteuerung der Übertragung einer kommunalen (Teil-)Aufgabe nach Art. 7 Absatz 2 des Gesetzes über die kommunale Zusammenarbeit (KommZG) unter weiteren Voraussetzungen zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen im Sinne des § 2b Absatz 1 Satz 2 UStG. Damit eröffnet sich ein praktikabler Weg, eine Umsatzbesteuerung bei Kooperationen z.B. im Bereich der **Müllentsorgung** zu vermeiden, wenn eine kommunale Pflichtaufgabe mit befreiender Wirkung auf eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts übertragen wird.“*

Die Voraussetzungen für eine allgemeine Nichtsteuerbarkeit der IKZ lassen sich somit wie folgt zusammenfassen:

- Zwei (oder auch mehrere) jPöR vereinbaren die Zusammenarbeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, so dass die Anwendung von § 2b UStG grundsätzlich eröffnet ist. Eine Zusammenarbeit auf privatrechtlicher Grundlage verhindert eine solche Anwendung, so dass es bei der Steuerbarkeit gemäß § 2 Abs. 1 UStG (allgemeine Unternehmereigenschaft) bleibt.
- Im Rahmen der IKZ wird eine Pflichtaufgabe (oder ein Teil hiervon) übertragen.
- Die Übertragung erfolgt in delegierender Form, nicht nur mandatierend.

Zusätzlich weist das StMFH darauf hin, dass hinsichtlich der Prüfung der Frage, ob es zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommen könne, wodurch die Anwendung von § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG ausscheide, eine Unterscheidung zwischen „potenziellem“ und „hypothetischem“ Wettbewerb vorzunehmen ist.

Ein potenzieller Wettbewerb liegt vor, wenn es für eine bestimmte Tätigkeit derzeit keine privaten Marktteilnehmer gibt, aber nicht auszuschließen ist, dass solche zukünftig auftreten könnten.

Ein lediglich hypothetischer Wettbewerb liegt hingegen vor, wenn private Marktteilnehmer die von einer jPöR ausgeübte Tätigkeit rein theoretisch anbieten könnten, aber nach den derzeitigen Rahmenbedingungen ein Marktauftritt Privater nahezu ausgeschlossen werden kann. Im Falle eines lediglich hypothetischen Wettbewerbs unterliegt eine IKZ auch dann nicht der Umsatzsteuer, wenn die Aufgabenübertragung nicht delegierend, sondern nur mandatierend erfolgt. Hierzu äußert sich das StMFH wie folgt:

*„Bei den interkommunalen Kooperationen im Bereich der **Abwasserbeseitigung** können keine größeren Wettbewerbsverzerrungen i.S.d. § 2b Absatz 1 Satz 2 UStG im Einzelfall – sogar ohne befreiende Aufgabenübertragung nach Art. 7 Absatz 2 KommZG – angenommen werden.“*

Auf Basis des Schreibens des StMFH vom 20.02.2023 gibt das LfSt in zwei Verfügungen vom 15.02.2023 genauere Hinweise zu den Themen „Übertragung von kommunalen Pflichtaufgaben mit befreiender Wirkung“ und „umsatzsteuerliche Behandlung der Abwasserentsorgung einschließlich Übertragung von (Teil-)Aufgaben.“

2 Übertragung von kommunalen Pflichtaufgaben mit befreiender Wirkung (Verfügung des LfSt – Az. S 7107.1.1 30/4 St 33)

Hiernach unterliegt die (Teil-)Übertragung von kommunalen Pflichtaufgaben mit befreiender Wirkung auf eine andere jPöR nicht der Umsatzsteuer, da sie nicht unter den gleichen Rahmenbedingungen erfolgt wie eine (lediglich) mandatierende Übertragung auf Private.

Im Einzelnen ist der Verfügung Folgendes zu entnehmen:

„I. Allgemeines

... Die Entledigung einer Pflichtaufgabe führt bei der die Aufgabe abgebenden jPöR zu einem verbrauchsfähigen Vorteil, dem in der Regel eine konkrete Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht, sodass umsatzsteuerlich ein Leistungsaustausch i.S.d. § 1 Absatz 1 Nummer 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) gegeben ist. Da die die Aufgabe übernehmende jPöR selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig ist, gilt sie grundsätzlich als Unternehmer nach § 2 Absatz 1 UStG.

Eine Ausnahme von der Unternehmereigenschaft liegt jedoch unter Geltung von § 2b Absatz 1 UStG dann vor, wenn der jPöR die Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt übertragen wird und eine Nichtbesteuerung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Eine Übertragung i.R.e. Zweckvereinbarung nach Art. 7 Absatz 2 KommZG stellt stets eine Übertragung im Rahmen der öffentlichen Gewalt dar.

II. Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen

Zur Frage, ob eine Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt, haben sich die Referatsleiterinnen und Referatsleiter Umsatzsteuer des Bundes und der Länder auf Folgendes verständigt:

- 1. Kann aufgrund landesgesetzlicher Regelungen eine kommunale **(Teil-)Aufgabe** nur auf eine andere jPöR mit **rechtsbefreiender Wirkung** und damit unter Änderung der Zuständigkeit und Verantwortung **übertragen** werden, liegen bei einer entsprechenden (Teil-)Aufgabenübertragung gegen Entgelt keine größeren Wettbewerbsverzerrungen im Sinne des § 2b Absatz 1 Satz 2 UStG vor, wenn die befreiende Wirkung als besondere rechtliche Rahmenbedingung **maßgeblichen Einfluss** auf die Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR hat, die Leistung von der anderen jPöR in Anspruch zu nehmen (Rz. 26 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016, BStBl I 2016, 1451). Ein ausdrücklicher gesetzlicher Vorbehalt der öffentlichen Hand im Sinne des § 2b Absatz 3 Nummer 1 UStG ist – auch im Hinblick auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung – bei der entgeltlichen Übertragung von kommunalen **Pflichtaufgaben** nicht erforderlich. Zu unterscheiden ist hiervon die bloße Wahrnehmung einer (Teil-)Aufgabe als Erfüllungsgehilfe.*

In Bayern können kommunale Pflichtaufgaben mit befreiender Wirkung (sog. delegierende Aufgabenübertragung) stets nur auf andere Körperschaften oder Anstalten des öffentlichen Rechts (z.B. Gebietskörperschaften, Zweckverbände, Kommunalunternehmen) übertragen werden. Mit Art. 7 Absatz 2 KommZG ist grundsätzlich die vollständige Übertragung einer Aufgabe – sowohl was ihre Durchführung als auch die rechtliche Verantwortung für sie angeht – gemeint. Durch eine derartige **delegierende Übertragung** verändert sich die kommunalverfassungsrechtliche Zuständigkeit. Die übernehmende Körperschaft wird mit Wirksamwerden der Zweckvereinbarung zur Aufgabenerfüllung verpflichtet, die übertragende jPöR wird von ihrer Verpflichtung frei (vgl. Art. 8 Absätze 1 und 2 KommZG).

Die Wahrnehmung einer Aufgabe als Erfüllungsgehilfe (sog. Mandatierung) ist dagegen nicht mit der befreienden Übertragung einer Aufgabe vergleichbar.

Eine Aufgabenübertragung führt damit unter den folgenden Voraussetzungen zu einer Nichtsteuerbarkeit:

1. **Delegierende Übertragung**

Die Aufgabe muss mit befreiender bzw. delegierender Wirkung übertragen werden. Davon ist auszugehen, wenn in der Zweckvereinbarung

- auf eine Übertragung nach Art. 7 Absatz 2 KommZG verwiesen wird, oder
- in anderer Weise klar hervorgeht, dass die übertragende Gebietskörperschaft von ihrer gesetzlichen Pflicht insoweit befreit wird oder die Pflicht auf die andere jPöR übergeht.

2. **Gesetzliche Pflichtaufgabe**

Die in Art. 8 Absatz 2 KommZG angeordnete Aufgabenübertragung mit befreiender Wirkung gilt nur für **gesetzliche Pflichtaufgaben**. Bei **freiwilligen Aufgaben** wird die Pflicht des Übernehmers zur Aufgabenerfüllung **nicht** nach Maßgabe dieses Gesetzes begründet. Welche Aufgaben gesetzliche Pflichtaufgaben darstellen, ergibt sich entweder aus der Gemeindeordnung/Landkreisordnung/Bezirksordnung oder aus den zahlreichen Fachgesetzen.

Unter „Aufgaben“ können auch Teilaufgaben verstanden werden. Eine befreiende Aufgabenübertragung ist mit der gleichen Wirkung auch bei der Übertragung nur einzelner, mit einem bestimmten Pflichtenkreis verbundener Aufgaben möglich. In der Müllentsorgung wäre dies z. B. durch die bloße Übertragung des Mülleinsammelns möglich (vgl. Urteil des FG Köln vom 28. Januar 2016, 1 K 2368/10), während die die Aufgabe übertragende jPöR weiterhin die spätere Müllverbrennung vornehmen kann.

Soweit das zuständige Finanzamt Zweifel am Bestehen einer gesetzlichen Pflichtaufgabe äußert, ist deren Vorliegen von der jeweiligen jPöR in geeigneter Weise glaubhaft darzulegen.

(Unterstreichungen durch den Verfasser, Fettdruck durch das LfSt)

3. Befreiende Wirkung als besondere rechtliche Rahmenbedingung

Die Nichtsteuerbarkeit einer befreienden Aufgabenübertragung setzt voraus, dass die **befreiende Wirkung** als besondere rechtliche Rahmenbedingung **maßgeblichen Einfluss** auf die Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR hat, die Leistung von der anderen jPöR in Anspruch zu nehmen (Rz. 26 des BMF-Schreibens vom 16. Dezember 2016, BStBl I 2016, 1451). Ob die befreiende Wirkung maßgeblichen Einfluss auf die Wahl der Aufgabenübertragung hat, ergibt sich aus der inneren Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR.

Soweit das zuständige Finanzamt im Einzelfall Zweifel an der Bedeutung der befreienden Wirkung hat, müssen diese von der jeweiligen jPöR in geeigneter Weise ausgeräumt werden.“

Im Nachfolgenden beschäftigt sich die Verfügung mit der delegierenden Übertragung von (Teil-) Aufgaben wie:

- Übertragung der Verkehrsüberwachung
- Übertragung der Gebäudereinigung
- Übertragung der Verwaltung von Schulverbänden

In allen Fällen ist zu beachten bzw. zu prüfen, ob

- es sich bei der übertragenen Aufgabe um eine Pflichtaufgabe handelt und
- die befreiende Wirkung als besondere rechtliche Rahmenbedingung maßgeblichen Einfluss auf die Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR hat.

Sollte dies jeweils der Fall sein, unterliegen diese Leistungen mangels Wettbewerbsverzerrung nicht der Umsatzsteuer.

3 Abwasserbeseitigung/Reinigung von Abwässern (Verfügung des LfSt – Az. S 7107.2.1 52/14 St 33)

In einer weiteren Verfügung beschäftigt sich das LfSt mit dem Thema IKZ bei der Übertragung von Aufgaben im Bereich der Abwasser- und Klärschlamm Entsorgung.

Im Ergebnis stellt das LfSt fest, dass es nicht „mehr“ notwendig ist, die Steuerbarkeit über die Sonderregelung des § 2b Abs. 3 UStG auszuschließen. Es verbleibt bei der Nichtsteuerbarkeit gemäß § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG, wenn größere Wettbewerbsverzerrungen im Sinne des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG ausgeschlossen werden können.

a) Abwasserreinigung

Neben der Beurteilung der Abwasserbeseitigung durch eine Kommune mit eigener Kläranlage behandelt die Verfügung die Übertragung der Teilaufgabe „Klärung der Abwässer“ auf einen Zweckverband und eine andere jPöR.

Das LfSt kommt zu dem Ergebnis, dass auch bei lediglich mandatierender Übertragung keine größere Wettbewerbsverzerrung vorliegt, da der fragliche Wettbewerb nur von hypothetischer Natur ist. Im Einzelnen führt das LfSt hierzu aus:

„Grundsätzlich ist eine Wettbewerbssituation gegeben, da § 56 Abs. 1 Satz 3 WHG die Einschaltung Dritter zur Erfüllung der Aufgabe erlaubt. Vorliegend ist jedoch regelmäßig von einer (unschädlichen) lediglich hypothetischen Wettbewerbssituation auszugehen. Umsatzsteuer fällt nicht an.“

Hintergrund

Eine Abwasserbeseitigung kann ohne Kanalnetz nicht erfolgen. Das gemeindliche Kanalnetz steht im Eigentum der öffentlichen Hand. Der Aufbau eines eigenen Kanalnetzes privater Anbieter wäre genehmigungspflichtig.

Der Betrieb privater Kläranlagen ist aufgrund des Anschluss- und Benutzungszwangs an die gemeindliche Entwässerungseinrichtung grundsätzlich unzulässig. Es gibt damit niemanden, der ohne die Genehmigung der Gemeinde Abwasser in das Kanalnetz oder in die Kläranlage eines (anderen) Privaten einleiten darf. Da ein privater Klärwerksbetreiber damit keine Kunden haben kann, ist ein Wettbewerb bereits aus außersteuerlichen Gründen rein hypothetischer Natur.

In Fällen, in denen der Markteintritt eines privaten Wettbewerbers von der Erteilung einer Genehmigung, Zulassung o. ä. durch diejenige jPöR abhängig ist, die die konkurrierende Leistung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage anbietet, liegt, solange die betreffende jPöR diese Genehmigung o. ä. berechtigterweise keinem privaten Wettbewerber erteilt, lediglich eine hypothetische Wettbewerbssituation vor.

Weiterhin ist von einer nur hypothetischen Wettbewerbssituation in den Fällen auszugehen, in denen der Markteintritt eines privaten Wettbewerbers aus tatsächlichen Gründen nicht möglich oder jedenfalls mit so überaus gravierenden Schwierigkeiten behaftet ist, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit – auch für die Zukunft – auszuschließen ist, dass ein privater Anbieter die bestehenden Hürden auch nur annähernd überwinden kann, solange sich die Rahmenbedingungen nicht grundlegend ändern.“

b) Klärschlamm Entsorgung

Im Gegensatz zur Abwasserreinigung unterliegt die Klärschlammverwertung durch eine andere jPöR nur im Falle einer delegierenden Übertragung unter Vorliegen weiterer Voraussetzungen nicht der Umsatzsteuer. Dazu das LfSt:

„5.1. Mandatierende Aufgabenübertragung

Sofern eine Gemeinde (Kläranlagenbetreiberin) eine andere jPöR mandatierend mit der Verwertung des Klärschlammes beauftragt, liegt grundsätzlich eine steuerbare Leistung der anderen jPöR an die Gemeinde vor.

Ein lediglich hypothetischer Wettbewerb ist anders als bei der Abwasserreinigung nicht anzunehmen.

5.2. Delegierende Aufgabenübertragung

Sofern eine Gemeinde (Kläranlagenbetreiberin) eine andere jPöR delegierend (mit befreiender Wirkung) mit der Verwertung des Klärschlammes beauftragt, kann ein nicht steuerbarer Vorgang vorliegen.

*Die Nichtsteuerbarkeit einer befreienden Aufgabenübertragung setzt voraus, dass die **befreiende Wirkung** als besondere rechtliche Rahmenbedingung **maßgeblichen Einflusses** auf die Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR hat, die Leistung von der anderen jPöR in Anspruch zu nehmen (Rz. 26 des BMF-Schreibens vom 16. Dezember 2016, BStBl I 2016, 1451). Ob die befreiende Wirkung maßgeblichen Einfluss auf die Wahl der Aufgabenübertragung hat, ergibt sich aus der inneren Entscheidung der die Aufgabe übertragenden jPöR. Soweit das zuständige Finanzamt im Einzelfall Zweifel an der Bedeutung der befreienden Wirkung hat, müssen diese von der jeweiligen jPöR in geeigneter Weise ausgeräumt werden.“*

4 Bewertung

Auch wenn die Übergangsfrist zur Anwendung von § 2b UStG nochmal um zwei Jahre verlängert wurde, haben längst nicht alle Kommunen hiervon Gebrauch gemacht. In den letzten Jahren wurde viel unternommen, um „§ 2b-fit“ zu sein. Viele Schulungen der Beschäftigten wurden durchgeführt. Somit war es nicht verwunderlich, dass mancherorts trotz vieler noch offener Fragen entschieden wurde, ab 01.01.2023 durchzustarten. Diesen Vorab-§2b-Anwendern erleichtern die Verfügungen des StMFH und des LfSt den Start in die neue Welt.