

Neuregelung der Umsatzbesteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts durch § 2b UStG

Verfasser: Martin **Kronawitter**
Gerhard **Himmelstoß**

Inhaltsübersicht	Seite
1 Einleitung	129
2 EU-rechtskonforme Auslegung des Unternehmerbegriffs	129
3 Nichtanwendungserlass durch die Finanzverwaltung und Initiative der Finanzstaatssekretäre	132
4 Neuregelung durch § 2b UStG	133
4.1 Handeln auf privatrechtlicher Grundlage	133
4.2 Nichtbesteuerung bei Ausübung öffentlicher Gewalt	134
4.3 Besteuerung bei größeren Wettbewerbsverzerrungen	135
4.4 Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen bei geringen Umsätzen	135
4.5 Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen bei steuerfreien Umsätzen	136
5 (Nicht-)Besteuerung von Beistandsleistungen	136
5.1 Leistungserbringung auf Basis langfristiger öffentlich-rechtlicher Vereinbarungen	138
5.2 Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe	138
5.3 Leistungserbringung ausschließlich gegen Kostenerstattung	139
5.4 Leistungserbringung im Wesentlichen an andere jPdöR	139
6 Übergangsregelung und Handlungsbedarf	139

1 Einleitung

Mit dem „Steueränderungsgesetz 2015“¹ hat der Steuergesetzgeber den Unternehmerbegriff der öffentlichen Hand grundlegend neugefasst. In den begründenden Materialien wird sogar formuliert: *„Die Neuregelung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts markiert eine Zäsur bei der Umsatzbesteuerung öffentlicher Leistungen.“*² Nach stetiger Kritik an der gemeinschaftswidrigen Besteuerung des § 2 Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 4 KStG wurde der von den Finanzstaatssekretären von Bund und Ländern erarbeitete Vorschlag vom Juni 2014³ aufgegriffen und beinahe unverändert als § 2b UStG eingefügt. Im Nachfolgenden wird der neue gesetzliche Rahmen näher erläutert.

2 EU-rechtskonforme Auslegung des Unternehmerbegriffs

In jüngster Vergangenheit wurde die Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) von vielen Seiten attackiert. Politische Aufmerksamkeit fand der Bundesrechnungshof mit seiner schriftlichen Unterrichtung vom 02.11.2004. Es sei *„dringend geboten, die derzeitige Besteuerung der öffentlichen Hand grundlegend, bis hin zu einer gesetzlichen Neuregelung, zu überdenken und künftig eine gleichmäßige, vollständige und wettbewerbsneutrale Besteuerung sicherzustellen.“*⁴ Insbesondere die Anbindung der Regelungen zur Umsatzbesteuerung von jPdöR an die Körperschaftsteuerlichen Regelungen und Begriffsbestimmungen („Betrieb gewerblicher Art“) sollte gelöst werden, da sie in vielen Fällen eine EU-konforme Umsatzbesteuerung nicht gewährleisten.⁵

In die gleiche Kerbe schlägt der Bundesfinanzhof (BFH) mit einer Reihe von Entscheidungen. Entgegen § 2 Abs. 3 UStG kommt dem Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ im Sinne des § 4 KStG im Umsatzsteuerrecht keine Bedeutung mehr zu. Die Unternehmereigenschaft beurteilt sich vor allem nicht mehr danach, ob in der Einrichtung ein nachhaltiger Jahresumsatz von 30.678 € (vgl. R 6 Abs. 5 KStR 2004; demnächst 35.000 €) überschritten wird.⁶ Bislang beschränkt sich bei einer jPdöR der umsatzsteuerliche Unternehmensbereich gemäß § 2 Abs. 3 UStG auf Betriebe gewerblicher Art sowie land- und forstwirtschaftliche Betriebe.

¹ Beschluss des Bundestags vom 24.09.2015, Zustimmung des Bundesrats vom 16.10.2015, Verkündung im BGBl am 05.11.2015 (BGBl I S. 1834)

² BT-Drs. 18/6094, S. 93

³ Bayer. Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat, Schreiben vom 31.07.2014, 36 – S 7106 – 115 – 21 975/14, Vorschlag einer Neuregelung in § 2b UStG, https://einzelhandel.de/index.php/themeninhalte/steuern/item/download/7149_53890b4fd1da786a2bf3d7f23ff8ff5b

⁴ Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts, BT-Drs. 15/4081, S. 4

⁵ Bundesrechnungshof, a. a. O., S. 5

⁶ z. B. BFH, Urteile vom 17.03.2010 – XI R 17/08, BFH/NV 2010, 2359 (Werbemobil) und vom 02.03.2011 – XI R 65/07, BFH/NV 2011, 1454 (Wasserbeschaffungsverband); Beschluss vom 19.03.2014 – XI B 126/13, VersorgW 2014, 274 (Stadtbad)

Die wortgetreue Auslegung der vorrangigen Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie⁷ (MwStSystRL) führt etwa dazu, dass – entsprechend der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zu „Salix“⁸ – die Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO), welche ertragsteuerlich unbelastet bleibt, dem umsatzsteuerlichen Unternehmensbereich der jPdöR zuzurechnen ist. Damit konnte eine Industrie- und Handelskammer bei der langfristigen Vermietung von Gebäuden zur Steuerpflicht optieren (§ 9 UStG) und so den Vorsteuerabzug beanspruchen. EU-Mitgliedstaaten steht laut Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL das Recht, nicht aber die Pflicht zu, steuerfreie Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als hoheitliche, mithin nicht steuerbare Tätigkeiten zu behandeln. Wettbewerbsverzerrungen können im Übrigen auch zu Lasten von jPdöR gehen.⁹ Das BFH-Urteil zur „Marktgemeinde Welden“¹⁰, bei dem hinsichtlich der Verpachtung von Gebäuden zum Betrieb einer Gaststätte die Tatsacheninstanz¹¹ größere Wettbewerbsverzerrungen im Sinne des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL noch verneint hatte, so dass die entgeltliche Überlassung von Räumlichkeiten ohne Inventar als hoheitliche Betätigung anerkannt wurde, hat der V. Senat später relativiert.

Die Tätigkeit einer jPdöR kann bereits dann zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen, wenn dadurch der Marktzutritt Dritter gehindert oder erschwert wird.¹² Abzustellen ist auf die fragliche Tätigkeit als solche, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht.¹³ Private Unternehmer dürfen im Wettbewerb mit der öffentlichen Einrichtung nicht benachteiligt werden;¹⁴ ihnen steht das Instrument einer Schutzklage zu, mit deren Hilfe sie auf eine wettbewerbsneutrale Besteuerung von Umsätzen hinwirken können.¹⁵ Ausschließlich diejenigen Umsätze einer jPdöR bleiben nicht umsatzsteuerbar, welche aus einer Tätigkeit herrühren, die dem Träger der öffentlichen Gewalt „eigentümlich und vorbehalten“ ist.¹⁶ Solche Tätigkeiten üben die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung aus.¹⁷

Diese wettbewerbsorientierte Ausrichtung ist seit der Jahrtausendwende in vielen BFH-Entscheidungen zur Steuerpflicht der öffentlichen Hand Gegenstand. Eine steuerliche Bevorteilung von jPdöR darf es fortan nicht mehr geben, wie ausdrücklich unter anderem zur Trocknung von Klärschlamm,¹⁸ zu einer Kindertagesstätte,¹⁹ zur Verpachtung eines Eigenjagdbezirks durch

⁷ Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006, ABl. EU Nr. L 347, S. 1

⁸ EuGH, Urteil vom 04.06.2009 – C-102/08, Salix, BFH/NV Beilage 2009, 1222

⁹ BFH, Urteil vom 20.08.2009 – V R 70/05, BFH/NV 2009, 2077

¹⁰ BFH, Urteil vom 11.06.1997 – XI R 33/94, BStBI II 1999 S. 418

¹¹ FG München, Urteil vom 16.07.1998 – 14 K 3310/97, VersorgungW 1999, 17

¹² BFH, Urteil vom 27.02.2003 – V R 78/01, BStBI II 2004 S. 431

¹³ EuGH, Urteil vom 16.09.2008 – C-288/07, Isle of Wight Council, Slg. 2008, I-7203

¹⁴ so schon BFH, Urteil vom 18.08.1966 – V 21/64, juris

¹⁵ EuGH, Urteil vom 08.06.2006 – C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, Slg. 2006, I-4999

¹⁶ Grundlegend RFH, Gutachten vom 09.07.1937 – V D 1/37, Bd. 42 S. 253

¹⁷ EuGH, Urteile vom 12.09.2000 – C-276/97, C-358/97, C-359/97, Kommission/Frankreich u. a., Slg. 2000, I-6251, I-6301, I-6355, und vom 14.12.2000 – C-446/98, Fazenda Pública, Slg. 2000, I-11435

¹⁸ BFH, Urteil vom 09.10.2002 – V R 64/99, BStBI II 2003 S. 375

¹⁹ BFH, Urteil vom 18.12.2003 – V R 66/01, BFH/NV 2004, 985

die Kommune²⁰ oder zur Tierkörperbeseitigung²¹ judiziert wurde. Einen höheren Bekanntheitsgrad erlangte das BFH-Urteil vom 15.04.2010, dem ein Sachverhalt zugrunde liegt, in dem eine Universität als jPdöR durch privatrechtlichen Vertrag das Aufstellen von Automaten gegen Entgelt gestattet. Sie erbringt damit als Unternehmer steuerbare und mangels Befreiungsvorschrift steuerpflichtige Leistungen. Überlässt sie auf öffentlich-rechtlicher Basis Personal und Sachmittel, handelt sie unternehmerisch, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Der amtliche erste Leitsatz des Urteils fasst die Rechtslage zusammen: *„Dem Begriff der ‚Vermögensverwaltung‘ kommt umsatzsteuerrechtlich für die Unternehmerstellung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts durch einen ‚Betrieb gewerblicher Art‘ keine Bedeutung zu.“*²²

Aufmerksam ist ebenso das „Marktplatz“-Urteil vom 03.03.2011 gelesen worden, mit dem der klägerischen Gemeinde aus den von ihr bezogenen Leistungen für die Sanierung des Marktplatzes, auf dem Wochenmärkte und andere Marktveranstaltungen stattfinden, ein anteiliger Vorsteuerabzug zuerkannt wurde. Der BFH führt dazu aus: *„Handelt sie dabei auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es für ihre Unternehmereigenschaft auf weitere Voraussetzungen nicht an. Übt sie ihre Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage z. B. durch Verwaltungsakt aus, ist sie Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.“*²³

Überlässt eine Gemeinde auf hoheitlicher Grundlage PKW-Stellplätze in einer Tiefgarage gegen Entgelt, betätigt sie sich nach dem BFH-Urteil vom 01.12.2011 – unter Aufgabe der früheren Auffassung²⁴ – wiederum unternehmerisch, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. *„Eine derartige Wettbewerbsverzerrung liegt auch vor, wenn eine Gemeinde Stellplätze zwar nach §§ 45, 13 StVO öffentlich-rechtlich auf einer öffentlich-rechtlich gewidmeten ‚Straße‘ überlässt, es sich hierbei jedoch um Flächen einer Tiefgarage handelt.“*²⁵ Ob ein Wettbewerbsverhältnis zu privaten Anbietern zu bejahen wäre, sofern es sich um unselbstständige Parkplatzflächen auf öffentlich-rechtlich gewidmeten Straßen handelt, die dem allgemeinen Verkehr dienen, und die Straße nicht nur – wie im Streitfall in einer Tiefgarage – als Zufahrt zu einem Parkplatz dient, hat der Senat offengelassen.

Den letzten Anstoß für die Notwendigkeit gesetzgeberischen Handelns zur Anpassung des umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriffs öffentlicher Einrichtungen gab sicherlich die Entscheidung vom 10.11.2011, mit der die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung die vorherrschende Praxis der so genannten Beistandsleistungen (Amtshilfe) massiv in Zweifel zog.²⁶ Eine Gemeinde begehrte den Vorsteuerabzug für die Errichtung einer Sport- und Freizeithalle, welche einerseits für den Schulsport ihrer Schulen genutzt wurde, andererseits gegen Entgelt an private Nutzer sowie an eine Nachbargemeinde für den dortigen Schulunterricht überlassen wurde. So lauten die Leitsätze des BFH:

„1. Gestattet eine Gemeinde gegen Entgelt die Nutzung einer Sporthalle und Freizeithalle, ist sie gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. m. § 4 KStG als Unternehmer tätig, wenn sie ihre Leis-

²⁰ BFH, Urteil vom 22.09.2005 – V R 28/03, BStBl II 2006 S. 280

²¹ BFH, Urteil vom 02.09.2010 – V R 23/09, BFH/NV 2011, 458

²² BFH, Urteil vom 15.04.2010 – V R 10/09, BFH/NV 2010, 1574

²³ BFH, Urteil vom 03.03.2011 – V R 23/10, BFH/NV 2011, 1261

²⁴ BFH, Urteil vom 27.02.2003 – V R 78/01, BStBl II 2004 S. 431

²⁵ BFH, Urteil vom 01.12.2011 – V R 1/11, BFH/NV 2012, 534

²⁶ BFH, Urteil vom 10.11.2011 – V R 41/10, BFH/NV 2012, 670

tion entweder auf zivilrechtlicher Grundlage oder – im Wettbewerb zu Privaten – auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbringt.

2. Gleiches gilt für die entgeltliche Nutzungsüberlassung der Halle an eine Nachbargemeinde für Zwecke des Schulsports. Auch eine sog. Beistandsleistung, die zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegen Entgelt erbracht wird, ist steuerbar und bei Fehlen besonderer Befreiungstatbestände steuerpflichtig.“

In der Urteilsbegründung führt der Senat aus, dass „größere“ Wettbewerbsverzerrungen im Sinne des EuGH-Tenors zu „Isle of Wight Council“²⁷ nur dann zu verneinen sind, wenn „die Behandlung öffentlicher Einrichtungen als Nichtsteuerpflichtige ... lediglich zu unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen führen würde“. Es ist daher für die Behandlung einer auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätigen jPdÖR nicht erforderlich, dass erhebliche oder außergewöhnliche Wettbewerbsverzerrungen vorliegen. Für die Wettbewerbsbeurteilung ist nicht nur die gegenwärtige, sondern auch die potenzielle Konkurrenz zu berücksichtigen. Als maßgeblich erweist sich die Art der Tätigkeit, weniger die Beurteilung der Verhältnisse im lokalen Markt. Danach erfolgt die entgeltliche Überlassung von Räumlichkeiten der Sport- und Freizeithalle – auch an eine andere Gemeinde für deren Grundschule – bereits nach der Art ihrer Tätigkeit im Wettbewerb zu privaten Anbietern.

Anders als beim UStG 1951²⁸ und entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung²⁹ ist es mit dem im Streitjahr anzuwendenden § 2 Abs. 3 UStG 1993 und der insoweit gebotenen richtlinienkonformen Auslegung nicht zu vereinbaren, Beistandsleistungen, die zwischen jPdÖR erbracht werden, auch dann von der Umsatzbesteuerung auszunehmen, wenn diese zwar auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, dabei jedoch im Wettbewerb zu Leistungen Privater erbracht werden. Die entgeltliche Überlassung von Räumlichkeiten einer Sport- und Freizeithalle durch eine Gemeinde an eine Gemeinde für deren Schulunterricht ist – so der BFH³⁰ nun – ebenso steuerbar wie eine Leistungserbringung an private Rechtsträger. Zugleich steht der Klägerin bei Errichtung und beim Betrieb der Sport- und Freizeithalle der anteilige Vorsteuerabzug zu. Die Richter haben die Umsatzsteuerpflicht der Tätigkeiten bzw. den Vorsteuerabzug mit Ausnahme der Nutzung für den eigenen Schulsport bejaht.

3 Nichtanwendungserlass durch die Finanzverwaltung und Initiative der Finanzstaatssekretäre

Ungeachtet der mittlerweile ständigen Rechtsprechung wendet die Finanzverwaltung die Urteile von sich aus nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus an (sog. Nichtanwendungserlass). Eine amtliche Veröffentlichung jener BFH-Urteile war nicht vorgesehen. Vielmehr wolle eine Arbeitsgruppe prüfen, welcher Anpassungsbedarf und welche Optionen bestehen, um das

²⁷ EuGH, Urteil vom 16.09.2008, a. a. O.

²⁸ Nach den BFH-Urteilen vom 12.12.1968 – V 213/65, BStBl II 1969 S. 280, vom 01.04.1965 – V 131/62 U, BStBl III 1965 S. 339, vom 06.07.1967 – V 76/64, BStBl III 1967 S. 582, und vom 08.07.1971 – V R 1/68, BStBl II 1972 S. 70, waren Beistandsleistungen, die zwischen jPdÖR auf öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Grundlage gegen z. B. Aufwendungsersatz und damit gegen Entgelt erbracht werden, nicht steuerbar.

²⁹ OFD Rostock, Verfügung vom 21.11.2002 – S 2706 – 04/01 – St 242, UR 2003, 303, zu kommunaler Datenverarbeitung für den Hoheitsbereich des Leistungsempfängers

³⁰ BFH, Urteil vom 10.11.2011, a. a. O.

nationale Umsatzsteuergesetz an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben anzupassen. Bis auf Weiteres können jPdöR sich aber auf die BFH-Rechtsprechung berufen. Allerdings muss dies dann für alle Tätigkeiten einer Körperschaft des öffentlichen Rechts einheitlich geschehen und könne nicht auf bestimmte Unternehmensteile oder Umsätze beschränkt werden.³¹

Zwischenzeitlich war sodann geplant, die richtliniengetreuen BFH-Urteile im Bundessteuerblatt zu veröffentlichen und nach einer mehrjährigen Übergangsfrist allgemein anzuwenden. Davon verabschiedeten sich die Entscheidungsträger in Politik und Verwaltung aber wieder, nachdem die Finanzstaatssekretäre von Bund und Ländern die Initiative ergriffen und einen Gesetzesvorschlag ausarbeiteten.³² Die ergangene Rechtsprechung hat insbesondere im Bereich der Kooperationen öffentlicher Einrichtungen Probleme aufgeworfen. Der bisherige § 2 Abs. 3 UStG sollte gestrichen und durch einen neuen § 2b UStG ersetzt werden. So wurde es schließlich Gesetz.

4 Neuregelung durch § 2b UStG

§ 2b UStG setzt die Unternehmereigenschaft von öffentlichen Einrichtungen, wie sie Art. 13 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie³³ vorgibt, konsequent um.³⁴ Das darf jedoch nicht dahin missverstanden werden, dass die Vorschrift als Ausnahmeregelung zum allgemeinen Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG konstruiert ist.

Zunächst gilt also nach § 2 Abs. 1 UStG, dass derjenige, der eine gewerbliche oder berufliche nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbstständig ausübt, unternehmerisch handelt. Auf die Absicht, Gewinn zu erzielen, kommt es hierbei ebenso wenig an wie auf die Zielgruppe der Leistungserbringung, so dass eine Personenvereinigung ausschließlich gegenüber ihren Mitgliedern tätig werden kann. Diese Definition stimmt inhaltlich mit Art. 9 MwStSystRL überein, wonach steuerpflichtig ist, „*wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt*“.

4.1 Handeln auf privatrechtlicher Grundlage

Handelt eine jPdöR auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es nach der oben aufgezeigten Rechtsprechung³⁵ für ihre Unternehmereigenschaft auf weitere Voraussetzungen nicht an. In diesem Fall greift die allgemeine Regel des § 2 UStG.³⁶ Anders formuliert braucht gar nicht erst geprüft zu werden, ob die Voraussetzungen des § 2b UStG vorliegen.

³¹ OFD Niedersachsen, Verfügung vom 26.01.2011 – S 7106 - 283 – St 22/St 171

³² Bayer. Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat, a. a. O.

³³ Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006, a. a. O.

³⁴ BT-Drs. 18/6094, S. 91

³⁵ BFH, Urteile vom 03.03.2011, a. a. O., vom 01.12.2011, a. a. O., und vom 10.11.2011, a. a. O.

³⁶ BT-Drs. 18/6094, S. 91

Beispielsweise unterscheidet sich die Tätigkeit einer jPdÖR ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich, wenn sie Gebäude oder Räumlichkeiten ohne Inventar gegen Entgelt vermietet. Nach der „Salix“-Entscheidung wird die Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) nicht mehr von der Umsatzbesteuerung ausgenommen.³⁷ Die Befreiungsnorm des § 4 Nr. 12 UStG, wonach die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich von der Umsatzsteuer freigestellt wird, sowie die Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht gemäß § 9 UStG (und folglich zur Vorsteuerabzugsberechtigung) bleiben unberührt.

§ 2b Abs. 4 UStG listet bestimmte Tätigkeiten auf, bei denen implizit ein Handeln auf privatrechtlicher Ebene angenommen wird. Danach gelten jPdÖR unter den übrigen Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG (u. a. nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen) stets als Unternehmer, auch wenn eigentlich die Voraussetzungen des § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG gegeben sind. Bei Kommunen und kommunalen Zusammenschlüssen ist in erster Linie auf § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG in Verbindung mit dem Anhang I der MwStSystRL hinzuweisen. Sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist, unterliegen Körperschaften des öffentlichen Rechts unter anderem mit dem Telekommunikationswesen, der Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie, der Güter- und Personenbeförderung, den Hafen- und Flughafendienstleistungen, der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter und den Umsätzen von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen der Umsatzsteuer.

4.2 Nichtbesteuerung bei Ausübung öffentlicher Gewalt

Vorbehaltlich der in § 2b Abs. 4 UStG erwähnten Katalogtätigkeiten, welche immer zur Unternehmereigenschaft führen, gelten nach **§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG** jPdÖR **nicht** als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen „*im Rahmen der öffentlichen Gewalt*“ obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Die Formulierung entstammt dem Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL. Auslegungsbedürftig ist der Begriff der „*öffentlichen Gewalt*“. Nach ständiger nationaler Spruchpraxis nimmt damit die jPdÖR eine „*eigentümliche und vorbehaltene*“ Aufgabe wahr.³⁸ Das sind spezifisch öffentlich-rechtliche Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind, staatlichen Zwecken dienen und zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist (z. B. Anschluss- oder Benutzungszwang).³⁹ Als Beispiele sind unter anderem die Entsorgung von Hausmüll, die Beseitigung von Abwässern oder die Straßenreinigung zu nennen.

Der EuGH definiert Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ als solche, welche die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung (z. B. öffentlich-rechtlicher Vertrag, öffentlich-rechtliche Vereinbarung, Verwaltungsakt)

³⁷ EuGH, Urteil vom 04.06.2009, a. a. O.

³⁸ z. B. BFH, Urteile vom 09.02.1953 – V 84/52 U, BStBl III 1953 S. 86, vom 08.01.1998 – V R 32/97, BStBl II 1998 S. 410, und vom 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl II 1997 S. 139

³⁹ BFH, Urteile vom 21.09.1989 – V R 89/85, BStBl II 1990 S. 95, vom 21.11.1967 – I 274/64, BStBl II 1968 S. 218, und vom 25.01.2005 – I R 63/03, BStBl II 2005 S. 501

ausüben.⁴⁰ Die Aufgabenerfüllung muss sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens essenziell unterscheiden.⁴¹ Geht die jPdöR sowohl hoheitlichen als auch wirtschaftlichen Verrichtungen nach, ist eine Trennung dieser Bereiche geboten. Lediglich der hoheitliche Bereich bleibt von der Besteuerung ausgeklammert.

4.3 Besteuerung bei größeren Wettbewerbsverzerrungen

Führt eine Nichtbesteuerung der Tätigkeiten, die der jPdöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, jedoch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, ist entsprechend Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL dennoch die Unternehmereigenschaft des § 2 UStG erfüllt (**§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG**). Diskriminiert werden darf weder der bestehende noch der potenzielle Wettbewerb mit privaten Unternehmern.⁴² Erneut ist daran zu erinnern, dass es für die Umsatzsteuerpflicht einer auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätigen jPdöR nicht notwendig ist, dass erhebliche oder außergewöhnliche Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.⁴³

Wann nicht von „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ auszugehen ist, zeigen „insbesondere“ der § 2b Abs. 2 UStG sowie bei der interkommunalen Zusammenarbeit der § 2b Abs. 3 UStG.

4.4 Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen bei geringen Umsätzen

Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen nach **§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG** insbesondere nicht vor, wenn der von einer jPdöR im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 € jeweils nicht übersteigen wird.

Offensichtlich wird bis zu der für Kleinunternehmer (§ 19 UStG) geltenden Umsatzgrenze eine Wettbewerbsrelevanz der betreffenden Betätigung „unwiderlegbar“⁴⁴ verneint. Durch die Nichtbesteuerung der Tätigkeit der jPdöR treten keine größeren Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten privater Unternehmer ein. Der Betrag von 17.500 € versteht sich hierbei als Bruttobetrag (einschließlich Umsatzsteuer). Nach dem Gesetzeswortlaut ist auf die voraussichtlichen Umsätze abzustellen. Erweist sich die im Voraus getroffene Annahme als unzutreffend und werden im Kalenderjahr mit den gleichartigen Tätigkeiten höhere Umsätze erwirtschaftet, ändert dies im Nachhinein nichts mehr an der Nichtbesteuerung der jeweiligen Aufgabenerfüllung. Allerdings wird für das kommende Jahr zu analysieren sein, ob die Umsätze aller Voraussicht nach immer noch nicht die betragsmäßige Freigrenze überschreiten.

Über die Reichweite der Gleichartigkeit von Tätigkeiten wird die Finanzverwaltung noch Stellung nehmen müssen. Ein Indiz, mehr aber nicht, könnten die Grundsätze im Körperschaftsteuerrecht zur Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 Abs. 6 Nr. 1 KStG sein. Gleichartig sind hiernach sowohl gewerbliche Betätigungen, die im gleichen Gewerbegebiet ausgeübt werden, sowie solche, die sich zwar unterscheiden, gleichwohl

⁴⁰ EuGH, Urteile vom 17.10.1989 – C-231/87 und C-129/88, Comune di Carpaneto Piacentino, Slg. 1989, 3233, und vom 14.12.2000, a. a. O.

⁴¹ BFH, Urteil vom 25.01.2005 – I R 63/03, BStBl II 2005 S. 501

⁴² EuGH, Urteil vom 16.09.2008, a. a. O.

⁴³ BFH, Urteil vom 10.11.2011, a. a. O.

⁴⁴ BT-Drs. 18/6094, S. 91

einander ergänzen. Zwischen den Tätigkeiten hat ein wirtschaftlich, finanziell oder organisatorisch innerlicher Zusammenhang zu bestehen.⁴⁵ Hingegen sollen Versorgungsbetriebe (Wasser, Gas, Elektrizität und Wärme) einerseits und Verkehrsbetriebe andererseits nicht gleichartig sein.⁴⁶

Abermals muss darauf verwiesen werden, dass der Anwendungsbereich des § 2b UStG – und somit auch der Bagatellgrenze von 17.500 € – ausschließlich dann eröffnet ist, soweit es ein Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt betrifft. Wird die jPdöR auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag aktiv, greift jedenfalls der allgemeine Unternehmerbegriff des § 2 UStG,⁴⁷ mit der Folge einer Umsatzsteuerbarkeit.

4.5 Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen bei steuerfreien Umsätzen

Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen gemäß **§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG** auch nicht vor, wenn vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9 UStG) einer Steuerbefreiung unterliegen.

Bei der Ausübung von solchen Umsätzen werden auch private Unternehmer nicht mit Umsatzsteuer belastet. Zu nennen sind etwa die Umsätze einer Anstalt des öffentlichen Rechts, welche für mehrere Kommunen Bildungsleistungen (§ 4 Nr. 21 Buchst. a UStG) erbringt.

Demgegenüber können steuerfreie Leistungen, bei denen der Unternehmer gemäß § 9 UStG auf die Steuerbefreiung verzichten kann, wettbewerbsverzerrend sein, je nachdem, ob sie von einer juristischen Person des öffentlichen oder privaten Rechts ausgeübt werden. Sie rechnen nicht zu den nach § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG begünstigten Umsätzen, womit der Gesetzgeber der „Salix“-Entscheidung⁴⁸ gerecht wird. Die Nichtbesteuerung z. B. von Vermietungsumsätzen oder Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der öffentlichen Einrichtungen führen. Ein Unternehmer darf laut § 9 UStG einen Umsatz, der nach § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g, Nr. 9 Buchst. a, Nrn. 12, 13 oder 19 UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, falls der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Das macht insbesondere in den Fällen, in denen das Recht auf Vorsteuerabzug erhalten bleiben soll (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG), Sinn.

5 (Nicht-)Besteuerung von Beistandsleistungen

Hinter dem Konzept des § 2b Abs. 3 UStG verbirgt sich die Idee, dass Beistandsleistungen, die nicht dem Vergaberecht unterliegen, auch nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden sollen. So wurden die Kriterien grundsätzlich inhaltsgleich aus Art. 12 Abs. 4 der Vergaberichtlinie 2014/24/EU übernommen und ins UStG geschrieben. Warum die ab April 2016 wirkende Neu-

⁴⁵ BFH, Urteile vom 09.08.1989 – X R 130/87, BStBl II 1989 S. 901, und vom 11.02.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 625

⁴⁶ BMF, Schreiben vom 12.11.2009 – IV C 7 – S 2706/08/10004, BStBl I 2009 S. 1303, Rz. 4

⁴⁷ BT-Drs. 18/6094, S. 91

⁴⁸ EuGH, Urteil vom 04.06.2009, a. a. O.

fassung des Vergaberechts nicht in das Steuergesetzgebungsverfahren zu § 2b UStG eingeflossen ist, bleibt unklar. Im Übrigen ist keineswegs gewährleistet, dass die Finanzgerichte stets auf Linie der für das Vergaberecht zuständigen Gerichte entscheiden werden.

Zum einen spricht **§ 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG** den Leistungen, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPdöR erbracht werden dürfen, die Wettbewerbsrelevanz ab. Die Norm hat eher klarstellende Wirkung. So liegen z. B. bei den Tätigkeiten der Einwohnermeldeämter keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor, auch sofern eine Leistung von einer jPdöR an eine andere ausgeführt wird. Private Unternehmer sind von Gesetzes wegen vom Angebot derartiger Leistungen ausgeschlossen.

Zum anderen liegen bei Beistandsleistungen an eine andere jPdöR keine größeren Beeinträchtigungen des Wettbewerbs vor, falls die Zusammenarbeit öffentlicher Einrichtungen durch „gemeinsame spezifische öffentliche Interessen“ bestimmt wird (**§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG**). Dies ist regelmäßig der Fall, wenn

- die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
- die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
- die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
- der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere jPdöR erbringt.

Die vier Kriterien müssen allesamt erfüllt werden, damit die Beistandsleistungen von der Umsatzbesteuerung ausgenommen bleiben und nicht unter die privatwirtschaftlichen Aktivitäten des § 2 UStG fallen.

Spannend wird die Frage sein, wann das Umsatzsteuerrecht eine „Zusammenarbeit“ anspricht. Das OLG Koblenz geht in seinem Beschluss vom 03.12.2014 – zum Vergaberecht – hierauf wie folgt ein:⁴⁹

„Zusammenarbeit ... ist schon begrifflich mehr als bloße Leistung gegen Bezahlung ... und meint ein bewusstes Zusammenwirken bei der Verrichtung einer Tätigkeit zur Erreichung eines gemeinsamen Ziels. Dass diese Sichtweise auch dem Unionsrecht zugrunde liegt, kann man in Erwägungsgrund 33 der Richtlinie 2014/24/EU nachlesen. Danach sollen öffentliche Auftraggeber das Recht haben, ohne Anwendung des Vergaberechts ,ihre öffentlichen Dienstleistungen gemeinsam im Wege der Zusammenarbeit zu erbringen; ... Aufträge für die gemeinsame Erbringung öffentlicher Dienstleistungen sollten nicht der Anwendung der in dieser Richtlinie festgelegten Vorschriften unterliegen‘. Die Rede ist von einer Zusammenarbeit, die ,auf einem kooperativen Konzept‘ beruht und bei der jeder Beteiligte ,einen Beitrag zur gemeinsamen Ausführung der betreffenden öffentlichen Dienstleistung‘ leistet. Angesichts dieser eindeutigen Aussagen verbietet es sich, aus dem Umstand, dass in Erwägungsgrund 33 Abs. 3 Satz 2 von einer ,Durchführung der Zusammenarbeit einschließlich etwaiger Finanztransfers zwischen den teilnehmenden öffentlichen Auftraggebern‘ die Rede ist, zu schließen, für eine (auch nach nationalem Recht) vergaberechtsfreie Kooperation reiche es aus, wenn sich der Beitrag eines Vertragspartners auf die bloße Zahlung beschränkt.“⁵⁰

⁴⁹ OLG Koblenz, Beschluss vom 03.12.2014 – Verg 8/14, ZfBR 2015, 308

⁵⁰ OLG Koblenz, a. a. O. (im Original Hervorhebungen)

Unter welchen Voraussetzungen das Vorliegen eines „kooperativen Konzepts“ bejaht werden kann, ist letztlich noch nicht klar. Dass seitens des Vergaberechts in dem ursprünglichen Richtlinienentwurf für die Ausnahme interkommunale Zusammenarbeit noch „wechselseitige Rechte und Pflichten“ vorausgesetzt wurden und dies dann in der endgültigen Formulierung der Richtlinie weggefallen ist, ist sicherlich ein gewichtiges Indiz. Nach unserer Auffassung ist eine Argumentation gut vorstellbar, die unter Berücksichtigung aller Umstände ein kooperatives Konzept bejaht, wenn zusätzlich zur Zahlung etwa Synergieeffekte entstehen oder die ausführende jPdöR erst durch die Vereinbarung zur Zusammenarbeit in die Lage versetzt wird, die Aufgabe wirtschaftlich zu erfüllen.

5.1 Leistungserbringung auf Basis langfristiger öffentlich-rechtlicher Vereinbarungen

Gemeinsame spezifische öffentliche Interessen setzen erstens langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarungen voraus, auf deren Grundlage die Leistungen an andere jPdöR erbracht werden (**§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG**).

Das Merkmal der Langfristigkeit dient der Abgrenzung gegenüber kurzfristigen Beistandsleistungen, die üblicherweise der gelegentlichen Amtshilfe zuzurechnen ist, welche ihrerseits mangels Nachhaltigkeit nicht zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Art. 9 MwStSystRL der leistenden jPdöR führen sollte.⁵¹ Wie der Gesetzesvorschlag der Finanzstaatssekretäre einräumt, ist diese Bedingung zwar nicht ausdrücklich in Art. 12 der EU-Vergaberichtlinie genannt. Sie ergibt sich aber aus der Rechtsprechung des EuGH zum Wettbewerbsbegriff des EU-Vergaberechts.⁵² Selbst bei Fallgestaltungen, in denen der öffentliche Auftraggeber die leistende jPdöR kontrolliert, werden regelmäßig langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarungen vorliegen.

Die Vereinbarung zwischen den beteiligten jPdöR muss außerdem über eine Sache auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts getroffen werden (z. B. Art. 54 ff. BayVwVfG, Art. 2 KommZG, §§ 54 ff. Verwaltungsverfahrensgesetz – VwVfG).⁵³

5.2 Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe

Zweitens erfordern gemeinsame spezifische öffentliche Interessen, die eine Nichtsteuerbarkeit der leistenden jPdöR rechtfertigen, dass die betreffenden Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen (**§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG**).

Das Infrastrukturvermögen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts kann sehr vielfältig sein. Es umfasst nicht nur Straßen, Schwimmbäder oder Sporthallen, die unter Beistandsregelungen fallen können. Zugleich ist eine öffentliche Aufgabe wahrzunehmen, die der öffentlichen Einrichtung im Rahmen der öffentlichen Gewalt zukommt.⁵⁴ Die Aufgabe muss außerdem „allen Beteiligten obliegen“. Es reicht nicht aus, wenn dem Grunde nach bloß eine der beteiligten

⁵¹ Bayer. Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat, a. a. O.

⁵² EuGH, Urteil vom 09.06.2009 – C-480/06, Hamburger Stadtreinigung, Slg. 2009, I-4747

⁵³ vgl. z. B. BGH, Beschluss vom 27.01.2005 – III ZB 47/04, BGHZ 162, 78

⁵⁴ EuGH, Urteile vom 08.06.2006, a. a. O., und vom 15.05.1990 – C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino, Slg. 1990, I-1869

jPdöR zur Leistungserbringung verpflichtet wäre. Eine allen Beteiligten obliegende öffentliche Aufgabe ist jedenfalls anzunehmen, wenn diese auf die leistende jPdöR (z. B. einen Zweckverband) übertragen wurde (vertikale Zusammenarbeit).⁵⁵

5.3 Leistungserbringung ausschließlich gegen Kostenerstattung

Das dritte Kriterium der Kostenerstattung (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c UStG) ist den Beistandsleistungen zu eigen. Eine Gewinnorientierung würde private Wettbewerber anlocken, die im Falle einer Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand aber benachteiligt wären. Von daher zieht die Absicht, mit der Beistandsleistung Gewinn zu erzielen, eine Umsatzbesteuerung nach den allgemeinen Regeln des UStG (§ 2 UStG) nach sich. Unschädlich ist demgegenüber, wenn nur ein Teil der entstandenen Kosten an die andere jPdöR weiterverrechnet wird.

Welche Kosten (nicht: Aufwendungen) ansatzfähig sind, bedarf einer detaillierteren Erläuterung durch die Finanzbehörden. Im kommunalen Kontext ist aber anzunehmen, dass der Kostenbegriff der Kommunalabgabengesetze der Länder gelten soll. An die Leistung empfangende jPdöR dürften somit auch angemessene kalkulatorische Abschreibungen sowie eine angemessene Verzinsung des Anlagekapitals mit berücksichtigt werden. Eine Beschränkung auf die tatsächlichen belasteten Fremdkapitalzinsen wäre nicht sachgerecht.

5.4 Leistungserbringung im Wesentlichen an andere jPdöR

Viertens macht § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d UStG zur Bedingung für eine wettbewerbsneutrale Beistandsleistung, dass der Leistende gleichartige Leistungen „im Wesentlichen“ an andere jPdöR erbringt. Diesbezüglich darf erneut eine Konkretisierung durch die Finanzverwaltung erwartet werden.

Nach dem Vergaberecht, speziell Art. 12 Abs. 4 Buchst. c RL 2014/24/EU, fällt ein ausschließlich zwischen zwei oder mehr öffentlichen Auftraggebern geschlossener Vertrag nicht in den Anwendungsbereich der Vergaberichtlinie, wenn die beteiligten öffentlichen Auftraggeber auf dem offenen Markt weniger als 20 % der durch die Zusammenarbeit erfassten Tätigkeiten erbringen. Sollte das Vergaberecht auch in diesem Punkt Vorbild für § 2b Abs. 3 UStG sein, müsste die leistende jPdöR mindestens 80 % der gleichartigen Leistungen an andere öffentliche Einrichtungen erbringen.

6 Übergangsregelung und Handlungsbedarf

Die Neuregelung des Unternehmerbegriffs von jPdöR, sprich die Aufhebung des § 2 Abs. 3 UStG sowie die Geltung des § 2b UStG, wirkt – obwohl das Steueränderungsgesetz 2015 formal zum 01.01.2016 in Kraft getreten ist⁵⁶ – dank einer angemessenen Übergangsregelung erst ab 01.01.2017.

⁵⁵ BT-Drs. 18/6094, S. 92

⁵⁶ Art. 18 Abs. 4 Steueränderungsgesetz 2015

Nach § 27 Abs. 22 UStG findet im Kalenderjahr 2016 die bisherige Rechtslage weiter Anwendung. Die Umsatzsteuerpflicht knüpft an den Körperschaftsteuerlichen Begriff des Betriebs gewerblicher Art an. Falls gewünscht, kann sich die jPdÖR einheitlich für das gesamte Unternehmen auf die oben beschriebene richtlinienkonforme Rechtsprechung berufen.

Umsätze, die ab dem 01.01.2017 ausgeführt werden, unterliegen dann der Neuregelung des § 2b UStG. Die jPdÖR kann allerdings **bis zum 31.12.2016** gegenüber dem Finanzamt formlos erklären, dass sie bis – längstens – einschließlich 2020 nach den bisherigen Grundsätzen (§ 2 Abs. 3 UStG) besteuert werden möchte. Ein Widerruf der Erklärung ist lediglich mit Wirkung vom Beginn des folgenden Kalenderjahres an statthaft (§ 27 Abs. 22 Satz 3 ff. UStG). Ab dem Jahr 2021 erfolgt die Umsatzbesteuerung allein nach § 2b UStG.

Wie die Gesetzesbegründung deutlich macht, ist eine Rückkehr zur Anwendung des bisherigen Rechts unzulässig, sobald die jPdÖR nach den Regeln des § 2b UStG umsatzbesteuert wird.⁵⁷ Das gilt noch für die Fälle, in denen sich die juristische Person des öffentlichen Rechts nach dem 31.12.2016 für die Anwendung der neuen Rechtslage entschieden hatte.

Hat sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts vor dem 01.01.2017 auf die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts berufen, kann sie dennoch eine Optionserklärung mit der Wirkung abgeben, dass sie ab dem 01.01.2017 nach der alten Rechtslage (§ 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung) besteuert wird.⁵⁸

Leider wird bis zur Veröffentlichung des BMF-Schreibens zu § 2b UStG Unklarheit herrschen, wie die Verwaltung den Gesetzestext interpretiert und in der Besteuerungspraxis anwenden will. Bis dahin können auch nur vage Empfehlungen gegeben werden.

Nichtsdestotrotz ist unbedingt anzuraten, dass die jPdÖR ihren Haushalt dahingehend analysiert, welche Folgen der Unternehmerbegriff des § 2b UStG für den Umfang des umsatzsteuerlichen Unternehmens haben wird. Schwerpunktmäßig sollte zudem geprüft werden, welche Beistandsleistungen (z. B. an Nachbargemeinden oder Schulzweckverbände) derzeit erbracht werden, die durchaus auch ein Privater erbringen kann. Das gemeindliche Vertragswesen sowie die interkommunalen Kooperationsverträge sind bei Bedarf zu überarbeiten.

⁵⁷ BT-Drs. 18/6094, S. 93

⁵⁸ BMF, Schreiben vom 19.04.2016 – III C 2 - S 7106/07/10012-06