

Interkommunale Zusammenarbeit künftig umsatzsteuerpflichtig?

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in letzter Zeit zahlreiche Entscheidungen zu umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts getroffen. Hierin nimmt das Gericht zunehmend die Umsatzsteuerbarkeit von Leistungen der öffentlichen Hand an, die nach bisheriger Auffassung als hoheitlich und damit nicht der Umsatzsteuer unterliegend einzustufen waren. Diese Entscheidungen haben nicht nur Folgen im Außenverhältnis der betroffenen Gemeinden zum Bürger, sondern auch Auswirkungen auf die Zusammenarbeit von Kommunen, Ländern und Bund – sowohl miteinander als auch untereinander. Dies gilt unter anderem im Hinblick auf den demografischen Wandel.

Die interkommunale Zusammenarbeit von Gemeinden gewinnt zunehmend an Bedeutung. Die Gründe hierfür sind vielfältig. Wesentlich ist vor allem die Diskrepanz zwischen Aufgabenstellung und den verfügbaren finanziellen Kapazitäten der Gemeinden aufgrund zunehmender Aufgabenübertragung übergeordneter politischer Ebenen. Ein anderer Grund ist der Bevölkerungsrückgang infolge des demografischen Wandels, der sich zunehmend auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung auswirkt. Zu guter Letzt beflügelt der Trend der Rekommunalisierung von vormals durch Privatisierung ausgegliederten Aufgaben die interkommunale Zusammenarbeit. Unabhängig von diesen Gründen wird davon ausgegangen, dass größere Einheiten kosteneffizienter wirtschaften können. Zudem könnten durch eine Zusammenarbeit in diversen Formen Synergien der beteiligten Gemeinden und Landkreise genutzt werden, die letztendlich zu deutlich effektiveren und effizienteren Verwaltungsstrukturen führen.

Formen der interkommunalen Zusammenarbeit

Die interkommunale Zusammenarbeit ist Bestandteil der Organisationshoheit der Kommunen und verfassungsrechtlich gewährleistet. Den Gemeinden bietet sich

eine Vielzahl von Kooperationsmöglichkeiten des privaten und öffentlichen Rechts mit unterschiedlicher Rechtsverbindlichkeit an. So können die Gemeinden beispielsweise in privatrechtlichen Gesellschaften (GmbH, AG) zusammenarbeiten oder Werkverträge schließen, genauso wie es ihnen offensteht, öffentlich-rechtliche Arbeitsgemeinschaften zu gründen oder öffentlich-rechtliche Verträge über Beistandsleistungen zu vereinbaren. Die Länder haben in den Landesgesetzen über die interkommunale Zusammenarbeit weitere öffentlich-rechtliche Formen der Zusammenarbeit geschaffen. Die wichtigsten und am häufigsten vorkommenden Formen sind dabei Zweckverbände und Zweckvereinbarungen.

Die Handlungsfelder interkommunaler Kooperationen sind vielfältig. Zunehmend an Bedeutung gewinnen Kooperationen im IT-Bereich, bei denen die Gemeinden ihre IT-Abteilungen in Kompetenzzentren bündeln oder eine Gemeinde andere Gemeinden mitversorgt. Weitere Betätigungsfelder interkommunaler Zusammenarbeit finden sich im Bereich der öffentlichen Daseinsvorsorge. So sind auch der Abwasser- oder Abfallzweckverband bereits seit langem praktizierte Kooperationsformen, die von dem Urteil betroffen sein könnten,

während Kooperationen im Bereich der Energieversorgung bereits zuvor der Umsatzsteuer unterlagen. Verwaltungs- und Infrastrukturmaßnahmen sind zunehmend schwerer zu finanzieren. Aufgrund des demografischen Wandels sinken zudem die Auslastungsgrade öffentlicher Einrichtungen. Gemeinsame Organisations- und Trägermodelle sowie die gemeinsame Nutzung der Infrastruktur können die Finanzierbarkeit öffentlicher Einrichtungen sichern. Zu denken ist hier an Kooperationen in den Bereichen Feuerwehr, Rettungsdienst und Kindergarten sowie gemeinsame Leistungen bei der Aus- und Fortbildung von Verwaltungsmitarbeitern, der Beschaffung, dem Facility Management etc.

Besteuerung nach dem Umsatzsteuergesetz

Betrachtet man den Wortlaut in § 2 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG), dann sind juristische Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art unternehmerisch tätig und unterliegen somit der Umsatzsteuerpflicht. Ein Betrieb gewerblicher Art liegt vor, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird und sich diese innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt und nicht dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen ist.

Früher nahm der BFH das Tätigwerden in Ausübung der öffentlichen Gewalt an, wenn die Aufgabe durch Gesetz oder Verordnung ausdrücklich zugewiesen war und der Körperschaft des öffentlichen Rechts „eigentümlich“ und, wenn auch nicht ausschließlich, so doch in ganz erheblichem Umfang oder im Regelfall „vorbehalten“ war.

Geänderte Sichtweise des BFH

Dieser Ansatz erfuhr unter der EU-Richtlinie 2006/112/EG und den darin formulierten Gedanken der Wettbewerbsneutralität des Umsatzsteuerrechts eine neue Konkretisierung durch den BFH. Die EU-Richtlinie bestimmt, dass Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen

des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige gelten, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Die EU-Richtlinie will die Gleichbehandlung juristischer Personen des öffentlichen Rechts mit Unternehmen privater Rechtsform gewährleisten.

Alle nachhaltigen, zur Erzielung von Einnahmen durchgeführten Tätigkeiten von Bund, Ländern, Gemeinden und sonstigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts unterliegen der Umsatzsteuer, soweit die öffentliche Hand

- auf privatrechtlicher Grundlage (zum Beispiel durch privatrechtlichen Vertrag) und damit unter den gleichen Voraussetzungen wie alle anderen Wirtschaftsteilnehmer handelt, oder
- auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (zum Beispiel aufgrund eines Gesetzes oder einer Satzung durch Verwaltungsakt) agiert – die Nichtbesteuerung dieser Tätigkeit jedoch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Der BFH entschied mit Urteil vom 10.11.2011 (Az.: VR 41/10) über einen Sachverhalt, in dem es um den Vorsteuerabzug einer Gemeinde für die Errichtung einer Sport- und Freizeithalle ging. Die Gemeinde nutzte die Halle für den eigenen Schulsport, überließ sie aber auch gegen Entgelt an private Nutzer sowie an eine Nachbargemeinde für den dortigen Schulunterricht. Mit Ausnahme der Nutzung für den eigenen Schulsport bejahte der BFH die Umsatzsteuerbarkeit der genannten Tätigkeiten. Auch unter nationalem Recht seien Beistandsleistungen, die zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht würden, der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen, wenn sie zwar

auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, dabei jedoch im Wettbewerb zu Leistungen Privater erbracht würden.

Der BFH gibt hier ein neues Prüfprogramm vor. In einem ersten Schritt prüft er, ob die Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag oder auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgt. Basiert die Tätigkeit auf privatrechtlicher Grundlage, liegt stets eine steuerbare Tätigkeit vor. Tätigkeiten auf öffentlich-rechtlicher Grundlage setzen für die Nichtsteuerbarkeit voraus, dass es nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommen darf. Für die Bestimmung der Wettbewerbsrelevanz greift der BFH auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH, Urteil vom 16.9.2008, Rs.: C-288/07, Isle of Wight Council) zurück, wonach

- es nicht erforderlich ist, dass „erhebliche“ oder „außergewöhnliche“ Wettbewerbsverzerrungen vorliegen,
- für die Beurteilung auch ein potenzieller Wettbewerb zu berücksichtigen ist und
- es regelmäßig nicht auf die Verhältnisse auf dem jeweiligen „lokalen Markt“ ankommt.

Ein finanzielles Problem entsteht daraus, dass die nunmehr fällige Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden kann, wenn der Leistungsempfänger hoheitlich tätig ist. Ein Vorsteuerabzug kommt nur für Aufwendungen in Betracht, die den wirtschaftlichen Bereich des Leistungsempfängers betreffen.

Im Ausgangsfall konnte die Nachbargemeinde die Vorsteuer aus der Nutzung der benachbarten Sporthalle nicht abziehen, da die Sporthalle für den Schulunterricht und damit für eine hoheitliche Tätigkeit genutzt wurde.

Folgen für die interkommunale Zusammenarbeit

Die Kommunen müssen damit rechnen, künftig im stärkeren Umfang als bisher mit Umsatzsteuer belastet zu werden. Die sogenannte Amtshilfe hat es den Kommunen bisher in vielen Fällen ermöglicht, Leis-

tungen von einer anderen Gebietskörperschaft ohne zusätzliche Belastung mit 19 Prozent Umsatzsteuer zu beziehen – ein Vorteil, der bei einem Leistungsbezug von einem privaten Partner oder Dienstleister nicht bestand. Es kann also zu einer Verteuerung des Leistungsbezugs und damit zu finanziellen Mehrbelastungen kommen.

Darüber hinaus liegt nunmehr eine weitere Gerichtsentscheidung vor, die die Steuerpflicht der öffentlichen Hand mit Blick auf das Wettbewerbskriterium ausweitet. Bereits heute unterliegen viele Aufgaben der Umsatzsteuer, wie beispielsweise die Lieferung von Gas, Wasser und Strom. Andere Dienstleistungen, wie etwa die der Kultureinrichtungen (Theater, Opern) oder die der kommunalen Krankenhäuser, fallen zwar in den unternehmerischen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts, sind aber umsatzsteuerbefreit.

Bereiche staatlichen Handelns gegenüber dem Bürger auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ohne Wettbewerb zu privat-rechtlichen Unternehmen unterliegen auch weiterhin nicht der Umsatzsteuer. Darunter fällt zum Beispiel die gesamte Eingriffsverwaltung (unter anderem Polizei, Ordnungsamt, Meldewesen). Viele in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen betriebene Strukturen werden danach zu untersuchen sein, ob sie nach den Kriterien des Europäischen Gerichtshofs in einem Wettbewerb zu Privaten stehen.

Aufgrund der Entwicklung der Rechtsprechung könnten zukünftig weitere Bereiche, die bisher als nicht steuerbare Tätigkeiten eingestuft wurden, auf den Prüfstand kommen. So ist beispielsweise fraglich, ob nicht auch die Abfallentsorgung oder die Unterhaltung von kommunalen Straßen durch die Länder nach der neuen Rechtsprechungslinie des BFH umsatzsteuerbare Vorgänge sind, da hier ein privater, nicht unbedingt lokal begrenzter Wettbewerb denkbar ist.

Wie geht es weiter?

Ein Ende der interkommunalen Zusammenarbeit ist sicher nicht zu befürchten, da die finanziellen Vorteile aus der Aufga-

benteilung die Steuerbelastungen überwiegen dürften. Dennoch bedarf es zukünftig einer genaueren Analyse, ob die Zusammenarbeit umsatzsteuerliche Auswirkungen entfaltet.

Dabei ist zunächst der Aufgabenbereich des interkommunalen Zusammenschlusses daraufhin zu untersuchen, ob tatsächlich umsatzsteuerbare Umsätze verwirklicht werden. In diesem Zusammenhang liegen nicht schon steuerbare Umsätze vor, nur weil die Aufgabe der öffentlichen Hand auf privatrechtlicher Grundlage erbracht wird. Die gewählte Rechtsform ist nicht das entscheidende Kriterium, ob ein Vorgang als steuerbarer Umsatz der Besteuerung unterliegt. Genau wie juristische Personen des öffentlichen Rechts muss auch bei Betätigung in privatrechtlicher Form die Unternehmereigenschaft gegeben sein, das heißt die Person muss nachhaltig wirtschaftliche Leistungen gegen Entgelt erbringen. Dabei ist sorgfältig zu prüfen, ob durch die interkommunale Zusammenarbeit eine unternehmerische Betätigung erfolgt und ein Leistungsaustausch vorliegt.

Die Rechtsprechung könnte dazu führen, dass eine nicht steuerbare Tätigkeit nur dann vorliegt, wenn zwischen juristischen Personen „echte“ Amtshilfe geleistet wird. Amtshilfe liegt vor, wenn hoheitliche Gewalt ausgeübt wird, die eigentlich einem Privaten nicht zugänglich ist. Sollte aber das mit der Amtshilfe erbetene Tätigwerden auch durch private Dritte ausgeführt werden können, liegt unter den weiteren Voraussetzungen gegebenenfalls ein steuerbarer Umsatz vor.

Liegt ein umsatzsteuerbarer Vorgang vor, wird dennoch keine Umsatzsteuer erhoben, sofern eine Steuerbefreiung greift. Eine generelle Steuerbefreiungsvorschrift für interkommunale Zusammenschlüsse oder Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts gibt es nach deutschem Recht nicht. Auch Art. 132 Abs. 1 lit. f der Richtlinie 2006/112/EG ist nicht unmittelbar anwendbar. Die Norm befreit Tätigkeiten selbstständiger Zusammenschlüsse gegenüber ihren Mitgliedern,

wenn diese Tätigkeiten selbst umsatzsteuerbefreit sind. Hier kommt es auf die individuelle Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts an. Das Umsatzsteuergesetz sieht zahlreiche Steuerbefreiungsvorschriften in den Bereichen Gemeinnützigkeit, Gesundheitswesen und Kultur vor.

Ob der von der juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeführte Umsatz letztendlich durch einen Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers neutralisiert wird, hängt derzeit davon ab, ob die empfangene Leistung für hoheitliche oder wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden soll.

Fazit

Die neue Rechtsprechung des BFH zur Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts hat zunehmend Auswirkungen auf die interkommunale Zusammenarbeit. Sie wird dabei getragen vom gegenwärtigen europäischen Recht und kann derzeit als fundiert und gefestigt angesehen werden. Nach aktueller Rechtslage bleibt den juristischen Personen des öffentlichen Rechts keine andere Möglichkeit, ihre Tätigkeiten gründlich nach umsatzsteuerlichen Implikationen zu analysieren und Risikovorsorge zu betreiben.

Da momentan aber auch die Europäische Kommission über eine Änderung der Besteuerungsvorschriften der öffentlichen Hand nachdenkt, könnte die Lösung auf europäischer Ebene liegen – entweder durch eine Ausweitung der Steuerbefreiung auch für interkommunale Zusammenschlüsse oder durch die Implementierung eines Vorsteuerabzugsrechts für öffentlich-rechtliche Einrichtungen. Gegenwärtig prüft das Bundesministerium der Finanzen noch, welche konkrete Schlussfolgerung das Urteil des BFH für die Länder und Kommunen haben wird und wendet das Urteil vorläufig nicht an. Mit Spannung zu erwarten sind die nach Abschluss der Sommerpause anstehenden Ergebnisse der eingesetzten Arbeitsgruppe. ■

Martin Schmitz, Christian Möser