



Rheinland-Pfalz

Steuerrechtliche Aspekte bei interkommunaler Zusammenarbeit

Die in dem gemeinsamen Vermerk der niedersächsischen Ministerien für Inneres und Finanzen sowie der Arbeitsgemeinschaft der kommunalen Spitzenverbände vom 29. Mai 2007 erörterten Fragen sind in gleicher Weise für die interkommunale Zusammenarbeit in Rheinland-Pfalz einschlägig. Ergänzend ist auf Folgendes hinzuweisen.

1. Grundlagen der Zusammenarbeit

Die Grundlagen der interkommunalen Zusammenarbeit sind in Rheinland-Pfalz im Zweckverbandsgesetz geregelt. Gemäß dessen § 1 können kommunale Gebietskörperschaften bestimmte Aufgaben gemeinsam erfüllen, wenn hierfür Gründe des Gemeinwohls vorliegen. Auf die Besteuerung wirkt sich die Zusammenarbeit nur mittelbar aus, da das Steuerrecht keine speziellen Regeln zur steuerlichen Behandlung der interkommunalen Zusammenarbeit enthält. Die Zusammenarbeit ist daher nach den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts zu behandeln.

Einschlägige Steuern sind vor allem die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer und die Gewerbesteuer.

Bei deren Anwendung stellen sich drei generelle Fragen: Erstens ist der Steuerschuldner der jeweiligen Steuer zu identifizieren. Hier kommen regelmäßig die Kommunen selbst sowie etwaige von ihnen geschaffene Körperschaften in Betracht. Zweitens ist zu klären, ob eine wirtschaftliche oder eine hoheitliche Tätigkeit vorliegt. Diese Unterscheidung ist für jede in Frage kommende Einrichtung jeder beteiligten Körperschaft gesondert vorzunehmen. Drittens ist die Bemessungsgrundlage der jeweiligen Steuer zu bestimmen. Anknüpfungspunkte hierfür sind die Beitragsleistungen der Kommunen sowie etwaige erhobene Entgelte.

2. Der Hoheitsbetrieb

Die Frage, ob die Zusammenarbeit der Kommunen im Rahmen einer hoheitlichen Tätigkeit erfolgt, ist von entscheidender Bedeutung für ihre Besteuerung. Alle wesentlichen Steuernormen enthalten, mit geringen Abweichungen im Wortlaut, einen Ausschluss der Hoheitsbetriebe von der Besteuerung. Hoheitsbetriebe sind Betriebe oder Unternehmen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen.

Unter Ausübung öffentlicher Gewalt ist die Wahrnehmung von Aufgaben zu verstehen, die einer juristischen Person des öffentlichen Rechts in ihrer Eigenschaft als Träger öffentlicher Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind. Dies ist insbesondere bei Leistungen anzunehmen, zu deren Annahme der Empfänger verpflichtet ist, z.B. bei einem Anschluss- oder Benutzungszwang. In Rheinland-Pfalz betrifft dies insbesondere die Satzungen gemäß der rheinland-pfälzischen Gemeindeordnung und der rheinland-pfälzischen Landkreisordnung (LKO RP). Die schlichte Erfüllung einer gesetzlichen Aufgabe oder die allgemeine Innehabung hoheitlicher Rechte sind ebenfalls Indizien für einen Hoheitsbetrieb, sie reichen jedoch allein für seine Feststellung nicht aus.

Übernimmt eine juristische Person des öffentlichen Rechts Aufgaben, wie sie auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden, und tritt sie dadurch - und sei es auch ungewollt - in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmen, ist ihre Tätigkeit nicht mehr hoheitlich sondern wirtschaftlich und damit steuerpflichtig. Ferner kommt der Ausschluss der Besteuerung für Hoheitsbetriebe bei Betrieben, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafensbetrieb dienen, nicht zum Tragen.

3. Einschlägige Steuern

a) Körperschaftsteuer

aa. Steuerpflicht

Mögliche Steuerschuldner der Körperschaftsteuer sind Gesellschaften mit beschränkter Haftung und juristische Personen des öffentlichen Rechts. Die zivilrechtliche Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ist dagegen nicht von der Körperschaftsteuer erfasst.

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist nur körperschaftsteuerpflichtig, soweit sie gemäß § 4 Körperschaftsteuergesetz einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) unterhält oder selbst ein solcher ist. Betriebe gewerblicher Art sind grundsätzlich alle Einrichtungen einer juristischen Person, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen

und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben.

bb. Bemessungsgrundlage

Sofern ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, ist Bemessungsgrundlage der Steuer das zu versteuernde Einkommen, bemessen nach den Regeln des Einkommensteuergesetzes. Wird ein BgA als Teilbereich ohne eigene Rechtspersönlichkeit geführt, so wird - nur bezüglich des Einkommens - eine fiktive Verselbständigung des BgA gegenüber der Kommune vorgenommen. Die Beziehungen zwischen BgA und der Kommune werden entsprechend der Beziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter behandelt.

b) Umsatzsteuer

aa. Unternehmer

Mögliche Steuerschuldner der Umsatzsteuer sind Unternehmer. Dies sind zunächst die Gesellschaften des Privatrechts, GmbH und GbR. Hinsichtlich der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist wiederum die bereits erörterte Unterscheidung zwischen BgA und Hoheitsbetrieb entscheidend.

Eine weitere Möglichkeit der Umsatzsteuerpflicht ist europarechtlich bedingt. Gemäß der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie haben Gemeinden als umsatzsteuerpflichtig zu gelten, wenn eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

bb. Steuerbare Umsätze

Die Umsatzsteuer knüpft an steuerbare Umsätze im Sinne der §§ 1 bis 1c Umsatzsteuergesetz an. Diese umfassen grundsätzlich sämtliche Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland gegen Entgelt ausführt. Hier sind allerdings verschiedene Steuerbefreiungen zu beachten, so die Befreiung der Umsätze im Rahmen kultureller Aufgaben sowie von Veranstaltungen wissenschaftlicher, kultureller oder sportlicher Art. Ferner können einer juristischen Person des öffentlichen Rechts aus der Behandlung als umsatzsteuerpflichtig auch Vorteile erwachsen, sofern ein Überschuss der abziehbaren Vorsteuer zu ihren Gunsten vorliegt.

c) Gewerbesteuer

aa. Gewerbebetrieb

Die Gewerbesteuer setzt die Unterhaltung eines Gewerbebetriebs voraus. Dies wird für Gesellschaften mit beschränkter Haftung unwiderleglich angenommen. Bei Gesellschaften bürgerlichen Rechts sowie bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist dies grundsätzlich

dann der Fall, wenn sie sich selbstständig, nachhaltig und mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen.

bb. Gewinnerzielungsabsicht

Ein Gewerbebetrieb ist nicht das gleiche wie ein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes. Während der BgA nur die Erzielung von Einnahmen voraussetzt, verlangt die Gewerbesteuerpflicht zusätzlich die Absicht einer Erzielung von Gewinnen. Hinsichtlich der wirtschaftlichen Unternehmen der Kommunen ist die Erzielung von Gewinnen in § 85 Abs. 2 Gemeindeordnung vorgesehen, demzufolge diese möglichst einen Überschuss abwerfen sollen.

Dies gilt gemäß § 7 Zweckverbandsgesetz auch für Zweckverbände. Die Erwirtschaftung eines Überschusses durch Benutzungsgebühren oder wiederkehrende Beiträge ist durch das rheinland-pfälzische Kommunalabgabengesetz gestattet, sofern sie nicht Pflichtaufgaben der Selbstverwaltung erfüllen oder Anschluss- oder Benutzungszwang besteht. In diesen Fällen dürfte indes häufig schon ein steuerfreier Hoheitsbetrieb vorliegen. Die Erwirtschaftung eines Überschusses durch die Verbandsumlage eines Zweckverbandes ist ausgeschlossen, da eine Verbandsumlage nur erhoben werden darf, soweit die sonstigen Finanzmittel zur Deckung seines Finanzbedarfs nicht ausreichen.

cc. Besteuerungsgrundlage

Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer der Gewerbeertrag. Hier stehen durch die Gewerbesteuerreform erhebliche Änderungen bevor, die für die Ermittlung des Gewerbeertrags maßgebend sein werden.

4. Einzelne Formen der Zusammenarbeit

Bei der Anwendung dieser Grundsätze auf die verschiedenen Formen kommunaler Zusammenarbeit ergibt sich ein differenziertes Bild. Zur Feststellung des Steuerschuldners ist zunächst entscheidend, ob durch die Zusammenarbeit eine eigene juristische Person geschaffen wird, die selbst als Steuerschuldner in Betracht kommt.

a) Formen des Zweckverbandsgesetzes

Mit dem gemeinsamen Zweckverband und der gemeinsamen kommunalen Anstalt enthält das Zweckverbandsgesetz zwei Wege, auf denen Kommunen gemeinsam eine weitere juristische Person des öffentlichen Rechts ins Leben rufen können. Für die Besteuerung der so neu geschaffenen juristischen Person gelten prinzipiell die allgemeinen Grundsätze zur Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts. Hinzu kommt eine mögliche Steuerpflicht der Trägerkommunen, sofern der Zweckverband oder die öffentliche Anstalt steuerpflichtige Leistungen an sie erbringt.

aa. der Zweckverband

Der Zweckverband ist in den §§ 2 ff. des Zweckverbandsgesetzes geregelt. Demnach ist der Zweckverband eine rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts. Damit kommt er als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer, der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuer in Betracht.

Für die Besteuerung des Zweckverbandes ist entscheidend, welche Aufgaben ihm übertragen werden. Übertragen die Kommunen einem Zweckverband hoheitliche Aufgaben, so gehen die Rechte und Pflichten, diese Aufgaben zu erfüllen und die damit verbundenen Befugnisse auszuüben, auf den Zweckverband über. Er handelt damit selbst hoheitlich, selbst wenn er sich zur Durchführung seiner Aufgaben privater Unternehmen bedient. In diesem Fall sind die von den Kommunen an den Zweckverband geleisteten Beiträge ebenso steuerfrei wie die von ihm erhobenen Entgelte.

Werden dem Zweckverband hingegen Aufgaben übertragen, die ihrerseits Gegenstand eines Betriebes gewerblicher Art sind, so unterliegen die Gebühren und Umlagen, die er als Gegenleistung für die Erfüllung dieser Aufgabe erhält, der Umsatzsteuer. Sofern der Zweckverband darüber hinaus die Aufgabe hat, Gewinne im Sinne der Gewerbesteuer zu erzielen, unterliegt er auch der Gewerbesteuer.

Der am meisten verbreitete Hoheitsbetrieb in Gestalt eines Zweckverbandes ist der Abwasserverband. Ferner werden die Abfallentsorgung gemäß § 15 des Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetzes und - als Hilfsgeschäft hierzu - die Gewinnung von Energie aus den Abfällen als hoheitliche Tätigkeit betrachtet, sofern der Brennwert der eingesetzten Abfälle den der sonstigen Brennstoffe überwiegt. Hinsichtlich anderer Zweckverbände ist zu beachten, dass bei der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme sowie im Bereich des öffentlichen Verkehrs eine Steuerbefreiung in jedem Fall ausgeschlossen ist.

bb. die Zweckvereinbarung

Für die Zweckvereinbarung gemäß § 12 Zweckverbandsgesetz gelten keine steuerrechtlichen Besonderheiten gegenüber der Erfüllung eigener Aufgaben. Durch die Zweckvereinbarung gehen die Rechte, Pflichten und Befugnisse, die mit der jeweiligen Aufgabe verbunden sind, auf den beauftragten Beteiligten über und werden somit von ihm wie eigene Aufgaben ausgeführt.

cc. die gemeinsame kommunale Anstalt

Für die gemeinsame kommunale Anstalt des öffentlichen Rechts gelten zunächst die allgemeinen Regeln für die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinde sowie die speziellen Regeln zur Anstalt des öffentlichen Rechts in der Gemeindeordnung sowie der rheinland-pfälzischen Eigenbetriebs- und Anstaltsverordnung.

Zur Abgrenzung der steuerfreien hoheitlichen Anstalt von der steuerpflichtigen gewerblichen Anstalt gelten, wie schon bei dem Zweckverband, die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung von Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art. Die Führung als Hoheitsbetrieb wird den beteiligten Gemeinden dadurch erleichtert, dass sie der Anstalt mit einem bestimmten Zweck zusammenhängende Aufgaben ganz oder teilweise übertragen können und ihr durch kommunale Satzung einen Anschluss- und Benutzungszwang einräumen können. Wird die Anstalt als Betrieb gewerblicher Art geführt, ist zu beachten, dass sie gemäß § 85 Abs. 2 Gemeindeordnung einen Überschuss für den Haushalt der Gemeinde erwirtschaften soll und damit die Absicht einer Gewinnerzielung im Sinne der Gewerbesteuerpflicht besitzt.

b) Gemeinsame privatrechtliche Gesellschaften

Gemäß § 85 Abs. 5 Gemeindeordnung können Gemeinden juristischen Personen des Privatrechts, an denen ausschließlich sie und andere kommunale Körperschaften beteiligt sind, das Recht verleihen, bei der Erfüllung von einzelnen Selbstverwaltungsaufgaben an ihrer Stelle tätig zu werden, wenn Gründe des Gemeinwohls nicht entgegenstehen. Auch hier kommt eine Besteuerung der neu gegründeten privatrechtlichen Gesellschaft sowie der beteiligten Kommunen in Betracht.

aa. Besteuerung der Gesellschaft

Für die Besteuerung der privatrechtlichen Gesellschaften gilt generell, dass sie nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert werden.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist das Hauptaugenmerk auf die Zuwendungen der Kommunen an die Gesellschaften zu richten. Diese können in einer Geldzahlung bestehen, sie können jedoch auch in einem hinreichend konkreten Dulden oder Unterlassen bestehen. Sie stellen einen steuerbaren Leistungsaustausch dar, sofern sie individualisierbar sind und in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer konkreten Gegenleistung der Gesellschaft an die Kommune stehen. Um dies festzustellen muss jede Tätigkeit der Gesellschaft nach den konkreten Umständen des Einzelfalles beurteilt werden.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer kommt nur eine Besteuerung der GmbH in Betracht, da die GbR mangels Rechtsfähigkeit als Steuerschuldner ausscheidet. Die GmbH ist kraft ihrer Rechtsform körperschaftsteuerpflichtig und gewerbesteuerpflichtig.

bb. Besteuerung der Kommune

Für die Besteuerung der beteiligten Kommune gilt, dass bei Erfüllung einer hoheitlichen Aufgabe durch Einschaltung einer GmbH nicht schon die Beteiligung an der GmbH einen Betrieb gewerblicher Art begründet. Entsprechendes gilt für die Zusammenarbeit in Gestalt einer GbR.

Für die Besteuerung der Kommune ist daher deren Betätigung als Gesellschafter anhand der allgemeinen Merkmale des Betriebs gewerblicher Art zu beurteilen.

Bei der Frage, ob ein stehender Gewerbebetrieb der Kommunen vorliegt, ist allerdings zu berücksichtigen, dass bei einem Zusammenschluss in Gestalt einer GbR deren Tätigkeit beurteilt wird und, sofern diese ein gewerbliches Unternehmen darstellt, die daran beteiligten Kommunen der Gewerbesteuer unterworfen werden. In diesem Fall werden die Einkünfte der Kommune aus der GbR unabhängig davon besteuert, ob ihre Beteiligung an der Gesellschaft hoheitlicher Art ist.

c) Sonstige Formen der Zusammenarbeit

aa. Kommunale Arbeitsgemeinschaft

Die kommunale Arbeitsgemeinschaft soll den beteiligten Gebietskörperschaften gemäß § 14 Abs. 2 Zweckverbandsgesetz Empfehlungen und Anregungen geben sowie auf eine Abstimmung hinwirken. Da sie keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, begründet sie auch steuerlich keine besonderen Folgen.

bb. Amtshilfe

Bei dieser Form der Zusammenarbeit führt eine Kommune einzelne Tätigkeiten zugunsten einer anderen Kommune zur Erfüllung derer Aufgaben aus, ohne dass dadurch die Aufgabenverantwortung übergeht. Steuerliche Relevanz erlangt die Amtshilfe nur, sofern eine Erstattung der Kosten der handelnden Kommune erfolgt. Die Frage, ob diese Kostenerstattung der Umsatzbesteuerung unterworfen wird, hängt von der allgemeinen Frage ab, ob die handelnde Kommune im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art tätig ist.

Eine Zusammenarbeit im Wege der Amtshilfe ist nicht automatisch hoheitlicher Natur. Nur solche Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind von der Steuer befreit, durch die eine spezifische Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt wahrgenommen wird. Die Amtshilfe eines Hoheitsträgers gegen Kostenerstattung stellt auch dann eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, wenn sie zwar eine hoheitliche Aufgabe des Hilfeempfängers betrifft, sie jedoch auch von einem privatunternehmerischen Wettbewerber ausgeführt werden könnte.

cc. Mandat

Das Mandat ist ebenfalls eine nicht ausdrücklich geregelte Form der Zusammenarbeit. Ein Mandat liegt vor, wenn eine Kommune vollständige Aufgaben einer anderen Kommune wahrnimmt, ohne dass die Aufgabenverantwortung auf sie überginge. Steuerliche Relevanz erlangt dies ebenfalls nur, wenn die aufgabenverantwortliche Kommune der handelnden Kommune eine Kostenerstattung gewährt. Eine mögliche Umsatzbesteuerung dieser Kostenerstattung richtet sich grundsätzlich danach, ob die handelnde Kommune im Rahmen eines Betriebs ge-

werblicher Art tätig ist. Für die Abgrenzung gelten die Ausführungen zur Amtshilfe entsprechend.

dd. Gemeinsame Nutzung vorhandener Ressourcen

Die gemeinsame Nutzung von Ressourcen, etwa Büroräume oder Lagerplätze, begründet grundsätzlich keinen steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art. Hier ist allerdings im Wege der Auslegung der jeweiligen Vereinbarung zu klären, ob es sich um eine schlichte öffentlich-rechtliche gemeinsame Nutzung oder nicht doch um eine konkludent gegründete GbR gemäß § 705 BGB handelt. Sofern kein substantieller Leistungsaustausch stattfindet scheidet eine Besteuerung indes ohnehin mangels steuerbarer Umsätze aus.
