



Die Ministerin

MHKBD Nordrhein-Westfalen | 40190 Düsseldorf

An den Präsidenten  
des Landtages Nordrhein-Westfalen  
Herrn André Kuper MdL  
Platz des Landtags 1  
40221 Düsseldorf

LANDTAG  
NORDRHEIN-WESTFALEN  
18. WAHLPERIODE  
**NEUDRUCK  
VORLAGE  
18/1633**  
A02

15. September 2023

**Sitzung des Ausschusses für Heimat und Kommunales  
am 15. September 2023**

hier: Übersendung des Berichtes zu dem Antrag der FDP im Hinblick auf die  
Interkommunale Zusammenarbeit; Nachbericht zu LT.-Drucksache-Nummer  
18/1490

Sehr geehrter Herr Präsident,

in der Anlage übersende ich Ihnen den Bericht der Landesregierung Nord-  
rhein-Westfalen zu dem oben genannten Berichtsantrag mit der Bitte um Wei-  
terleitung an die Mitglieder des genannten Landtagsausschusses.

Mit freundlichem Gruß

Ina Scharrenbach MdL





Bericht der Landesregierung an den  
Ausschuss für Heimat und Kommunales  
des Landtags Nordrhein-Westfalen  
für die Sitzung am 15. September 2023

### **Interkommunale Zusammenarbeit**

hier: Nachbericht zu LT.-Drucksache-Nummer 18/1490

In der oben genannten Drucksache hat die Landesregierung Nordrhein-Westfalen im Hinblick auf den Geltungsbereich des § 2b Umsatzsteuergesetz ausgeführt, dass sich dieser nach Auslaufen der verlängerten Optionsregelung ab dem Jahr 2025 endgültig auf weite Teile der interkommunalen Zusammenarbeit auswirken wird. Der Informationsbedarf seitens der Kommunen wird sowohl mit Blick auf bestehende als auch mit Blick auf neue Kooperationen als hoch bewertet.

In enger Zusammenarbeit mit dem Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen sind Möglichkeiten einer Umsatzsteuerbefreiung über das Jahr 2024 hinaus untersucht worden. In diesem Kontext ist ein Modell eines Shared Service Centers näher betrachtet worden, das unter Anwendung eines Kriterienkatalogs eine Befreiung von der Umsatzsteuer ermöglicht.

Im Laufe des III. und IV. Quartals 2023 finden unter Federführung des Landesbeauftragten für die interkommunale Zusammenarbeit Informationsveranstaltungen zur Umsatzbesteuerung interkommunaler Zusammenarbeit mit dem Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen statt. Die 396 Gemeinden und 31 Kreise werden dazu in die jeweiligen Bezirksregierungen eingeladen.

Zahlreiche der interkommunalen Kooperationen sind in der Regel noch bis zum 1. Januar 2025 von der Umsatzsteuerbesteuerung ausgenommen, da - im Zuge der verlängerten Optionsregelung - auf die ertragsteuerlichen Abgrenzungskriterien bis zu dem Zeitpunkt abgestellt werden kann.

Ab dem 1. Januar 2025 werden dagegen wohl zahlreiche interkommunale Kooperationen der Umsatzsteuerbarkeit unterfallen und möglicherweise vor diesem Hintergrund auf den Prüfstand gestellt werden.

Die konkrete Leistung kann unter dem Besteuerungsregime des § 2b UStG in aller Regel eine tatsächliche oder potentielle Wettbewerbssituation und damit die Umsatzbesteuerung auslösen:



**Beispiel:**

Kommune A erbringt im eigenen Rechenzentrum gegen Kostenerstattung für Kommune B allgemeine Verwaltungsleistungen in Form von Backoffice-Tätigkeiten im Supportbereich.

**Lösung:**

Spätestens ab 2025 ist die Leistung der Kommune A umsatzsteuerpflichtig, weil es sich um eine Leistung im IT-Bereich handelt, die theoretisch auch von privaten Wirtschaftsteilnehmern erbracht werden könnte. Kommune B bezieht diese Leistung für ihren hoheitlichen Bereich. Dies führt im Ergebnis mangels Vorsteuerabzug für Kommune B zu einer Kostensteigerung in Höhe von 19 Prozent.

**Systemic Organizational Entity (SOE)**

Das nationale Umsatzsteuerrecht befreit in Übereinstimmung mit dem Unionsrecht bestimmte Kooperationsleistungen, die dem Gemeinwohl dienen, von der Umsatzsteuer (§ 4 Nummer 29 UStG). Zweck dieser Steuerbefreiung ist es auch, dem Gemeinwohl dienende steuerfreie und nicht steuerbare (das heißt aus Sicht der Kommunen: hoheitliche) Tätigkeiten auch dann nicht mit Umsatzsteuer zu belasten, wenn die jPöR ihre förderungswürdigen Tätigkeiten zum Teil auf einen Zusammenschluss, wie zum Beispiel ein Shared Service Center, verlagern. Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass nicht mehr nur die Kommunen untereinander Leistungen erbringen (horizontale Leistungsbeziehungen), sondern diese Leistungen durch einen selbständigen Zusammenschluss an seine Mitglieder (Kommunen) erbracht werden, zum Beispiel im Rahmen eines Shared Service Centers (vertikale Leistungsbeziehungen).

Hierzu hat das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 19. Juli 2022 (**Anlage**) die verwaltungsseitigen Kriterien für die Auslegung der bereits seit dem 1. Januar 2020 geltenden Vorschrift veröffentlicht. Auch jPöR können hiernach auf Grund ihrer Selbständigkeit und Struktur einen Zusammenschluss begründen, der unter bestimmten Voraussetzungen des § 4 Nummer 29 UStG umsatzsteuerfreie Leistungen an seine Mitglieder erbringen kann.

Hierunter fallen zum Beispiel Leistungen durch einen für die IT-Infrastruktur gebildeten Zusammenschluss, der in Umsetzung der Anforderungen der öffentlichen IT-Sicherheit und des Datenschutzes auf die Bedürfnisse seiner Mitglieder zugeschnittene Leistungen erbringt. Auch ähnliche Leistungen fallen unter die Steuerbefreiung, wenn diese Leistungserbringung unmittelbar erforderlich ist, um gesetzlich vorgegebenen Aufgaben nachkommen zu können.



Durch die Begünstigung von Personenzusammenschlüssen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende hoheitliche Tätigkeit ausüben, ist die Steuerbefreiung grundsätzlich auch auf jegliche rechtlich selbständige Zusammenarbeitsformen im Bereich der öffentlichen Hand und daher rechtsformneutral auch auf neu gegründete oder bestehende Shared Service Center anwendbar:

**Abwandlung des Grundfalls:**

Kommune A und Kommune B bilden ein Shared Service Center, zum Beispiel in der Rechtsform eines Zweckverbandes, einer Anstalt des öffentlichen Rechts oder auch einer GmbH. Diesem Gebilde als systemischer Organisationseinheit (SOE) wird gegen Kostenerstattung die Aufgabe übertragen, im Rahmen eines umfassenden Spektrums IT-gestützter Dienstleistungen im Kontext der anstehenden digitalen Transformation zur kommunalen Aufgabenerfüllung erforderliche Daten und Prozesse vorzuhalten und ihren Mitgliedern zur Verfügung zu stellen.

**Lösung:**

Die Dienstleistungen des Shared Service Centers als SOE gegenüber den Kommunen A und B sind von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nummer 29 UStG).

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung sind erfüllt, weil

- es sich bei dem Shared Service Center um einen begünstigten Zusammenschluss handelt,
- die Dienstleistungen des Shared Service Centers unmittelbar für begünstigte Tätigkeiten der Kommunen verwendet werden und
- als Gegenleistung lediglich eine reine Kostenerstattung seitens der beteiligten Kommunen erfolgt.

Die Steuerbefreiungsvorschrift nach § 4 Nummer 29 UStG bietet damit im Ergebnis einen rechtssicheren Rahmen für die interkommunale Zusammenarbeit insbesondere unter Einschaltung von Shared Service Centern.



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97

10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

FAX

E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)

DATUM 19. Juli 2022

**- E-Mail-Verteiler U 1 -**

**- E-Mail-Verteiler U 2 -**

BETREFF **Umsatzsteuer; Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften; Einführungsschreiben zur Befreiung der Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder, § 4 Nr. 29 UStG**

GZ **III C 3 - S 7189/20/10001 :001**

DOK **2022/0744072**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Gemäß Artikel 12 Nr. 5 Buchstabe g und h sowie Artikel 39 Abs. 2 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (JStG 2019) wurde zum 1. Januar 2020 in § 4 Nr. 29 UStG eine Steuerbefreiung für sonstige Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke ihrer dem Gemeinwohl dienenden nicht steuerbaren oder ihrer nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 steuerfreien Umsätze eingeführt. In diesem Zusammenhang ist außerdem gemäß Artikel 12 Nr. 5 Buchstabe b Doppelbuchstabe cc und Artikel 39 Abs. 2 des JStG 2019 zum 1. Januar 2020 die bisherige Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchstabe d UStG für Personenzusammenschlüsse im medizinischen Bereich aufgehoben worden.

Unter Bezugnahme auf die Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt hierzu Folgendes:

### **I. Unionsrechtliche Grundlagen**

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG für die Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder beruht auf Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe f

der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sog. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie - MwStSystRL). Nach dieser Vorschrift befreien die Mitgliedstaaten von selbständigen Personenzusammenschlüssen erbrachte Dienstleistungen, wenn sie unmittelbar zur Ausübung von Tätigkeiten beitragen, die dem Gemeinwohl dienen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

Ziel der Regelung ist es, bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Umsatzsteuer zu befreien, um den Zugang zu diesen Leistungen unter Vermeidung von höheren Kosten zu erleichtern, die entstehen würden, wenn diese Leistungen umsatzsteuerpflichtig wären. Zudem soll durch die Befreiung ein Wettbewerbsnachteil desjenigen, der z. B. wegen mangelnder Unternehmensgröße dem Gemeinwohl dienende Leistungen einkaufen muss, im Vergleich zu demjenigen vermieden werden, der die Leistungen durch eigene Angestellte oder im Rahmen einer Organschaft erbringen lassen kann.

## **II. Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen (§ 4 Nr. 29 UStG)**

### **1. Begünstigte Zusammenschlüsse**

§ 4 Nr. 29 UStG befreit sonstige Leistungen von im Inland ansässigen selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre im Inland ansässigen Mitglieder für unmittelbare Zwecke ihrer dem Gemeinwohl dienenden nicht steuerbaren oder ihrer nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 steuerfreien Umsätze.

#### **1.1. Selbständigkeit des Personenzusammenschlusses**

Bei einem Personenzusammenschluss handelt es sich grundsätzlich um einen Zusammenschluss mehrerer Personen (Mitglieder) zur Erreichung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Ziels, z. B. der Erbringung von Dienstleistungen. Bei dem Personenzusammenschluss im Sinne des § 4 Nr. 29 UStG muss es sich um einen eigenständigen (selbständigen), d. h. von den jeweiligen Mitgliedern verschiedenen Steuerpflichtigen handeln, der Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG ist. Der Begriff des Zusammenschlusses erfordert, dass sich dabei mindestens zwei Mitglieder zusammenschließen; eine bloße Vereinbarung zur Kostenteilung unter mehreren Unternehmern bzw. Nichtunternehmern (sog. Aufwandpool) genügt nicht.

Auf die Rechtsform des Personenzusammenschlusses kommt es nicht an; Personenzusammenschlüsse können Zusammenschlüsse von natürlichen und/oder juristischen Personen sowie Personenvereinigungen sein. Es kommt auch nicht auf die Bezeichnung der zusammen-

geschlossenen Personen als Mitglieder an; Mitglieder in diesem Sinne können beispielsweise Gesellschafter, Anteilseigner oder Träger sein.

Als Personenzusammenschlüsse im Sinne des § 4 Nr. 29 UStG kommen insbesondere in Betracht:

- Personen- und Kapitalgesellschaften,
- Genossenschaften,
- Vereine,
- Wohnungs- und Teileigentümergeinschaften nach dem WEG oder
- am Rechtsverkehr teilnehmende Bruchteilsgemeinschaften.

Zweckverbände, Berufsverbände, Anstalten des öffentlichen Rechts und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) kommen ebenfalls in Betracht, nicht jedoch Stiftungen.

### **1.2. Begünstigte Leistungen des Personenzusammenschlusses**

Zur Inanspruchnahme der Umsatzsteuerbefreiung muss der Zusammenschluss seine Leistungen an ein Mitglied oder mehrere seiner Mitglieder bewirken. Hierbei wird nicht vorausgesetzt, dass die Leistungen hinsichtlich Art und Umfang stets allen Mitgliedern gegenüber in gleicher Weise erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil vom 11. Dezember 2008, C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale).

Die Anwendbarkeit des § 4 Nr. 29 UStG setzt nicht voraus, dass der Personenzusammenschluss seine Leistungen ausschließlich an seine Mitglieder erbringt. Die Anwendbarkeit der Befreiung ist auch nicht auf Zusammenschlüsse beschränkt, deren Mitglieder ausschließlich eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Unternehmer sind. Die Leistungen, die von einem Zusammenschluss erbracht werden, dessen Mitglieder auch steuerbare (und nicht befreite) Tätigkeiten ausüben, können jedoch nur befreit werden, wenn und soweit sie für Zwecke der begünstigten Tätigkeiten der Mitglieder erbracht werden.

Leistungen des Zusammenschlusses gegenüber Nichtmitgliedern sind daher nicht nach § 4 Nr. 29 UStG befreit und somit steuerpflichtig, soweit hierfür keine anderweitige Befreiungsvorschrift anwendbar ist. Steuerpflichtige Leistungen des Zusammenschlusses an Nichtmitglieder schließen die Anwendbarkeit des § 4 Nr. 29 UStG auf die - auch gleichartigen - Leistungen gegenüber den Mitgliedern des Zusammenschlusses jedoch nicht aus (vgl. EuGH-Urteil vom 20. November 2019, C-400/18, Infohos).

Leistungen, die der Personenzusammenschluss für steuerpflichtige Leistungen seiner Mitglieder oder an Dritte (z. B. Leistungen an Nichtmitglieder) erbringt, sind nicht befreit. Eine Erweiterung des Leistungsspektrums derart, dass neben den für die Mitglieder bestimmten

sonstigen Leistungen auch weitere, d. h. von den Leistungen an die Mitglieder unterscheidbare steuerpflichtige Leistungen an Nichtmitglieder z. B. im Rahmen einer gesonderten wirtschaftlichen Tätigkeit, erbracht werden, steht einer Anwendung der Befreiung grundsätzlich nicht entgegen (vgl. EuGH-Urteil vom 20. November 2019, C-400/18, Infohos).

### 1.3. Begünstigte Tätigkeiten der Mitglieder

Bei dem die Leistung empfangenden Mitglied muss es sich um eine Person handeln, die insoweit dem Gemeinwohl dienende nicht steuerbare Leistungen oder steuerfreie Leistungen der in § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 UStG bezeichneten Art erbringt. Zu den dem Gemeinwohl dienenden nicht steuerbaren Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 29 UStG gehören u. a. die nach den §§ 2, 2b UStG nicht unternehmerischen Tätigkeiten der Kommunen, der Länder und des Bundes, soweit diese z. B. ihre vom Landes- oder Bundesrecht zugewiesenen Aufgaben wahrnehmen (siehe hierzu auch Abschnitt III). Ferner gehören zu den dem Gemeinwohl dienenden nicht steuerbaren Tätigkeiten die nicht unternehmerischen Tätigkeiten der Religionsgemeinschaften, insbesondere die Erfüllung des Verkündigungsauftrags.

Der Katalog der zu berücksichtigenden steuerfreien Leistungen der Mitglieder ist in § 4 Nr. 29 UStG abschließend bezeichnet. Diese Befreiungsregelungen beruhen auf dem Katalog der in Artikel 132 Abs. 1 MwStSystRL gewährten Befreiungen. Soweit von den Mitgliedern des Zusammenschlusses nicht steuerbare Leistungen erbracht werden, kommt es ebenfalls darauf an, dass die Mitglieder mit den insoweit bezogenen Leistungen dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten ausüben.

Nicht erforderlich ist, dass der Zusammenschluss selbst dem Gemeinwohl verpflichtet ist.

In Bezug auf die Nicht-Steuerbarkeit einer dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeit des Mitglieds ist es unschädlich, dass diese in einem fehlenden Leistungsaustausch begründet ist. Ausweislich der Gesetzesbegründung, die insoweit allein auf eine nicht steuerbare Tätigkeit des Mitglieds abstellt, muss sich diese nicht zwingend durch die Eigenschaft als Nichtunternehmer ergeben (vgl. BR-Drucks. 356/19, S. 171ff.).

### 1.4. Unmittelbarkeit

Die von einem Personenzusammenschluss an das jeweilige Mitglied erbrachte sonstige Leistung muss beim Mitglied zur Ausführung der begünstigten Zwecke unmittelbar verwendet werden. Die Befreiung kommt also zur Anwendung, wenn die Leistung unmittelbar zu den o. g. dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten beiträgt und zu diesem Zweck eingesetzt wird.

1. wenn ärztliche Praxis- und Apparategemeinschaften medizinische Einrichtungen, Apparate und Geräte zentral beschaffen und ihren Mitgliedern zur Verfügung stellen (bisher nach § 4 Nr. 14 Buchstabe d UStG steuerfrei), der Abschnitt 4.14.8 UStAE findet weiterhin unverändert Anwendung;
2. wenn Praxis- und Apparategemeinschaften Laboruntersuchungen, Röntgenuntersuchungen und andere medizinisch-technische Leistungen für ihre Mitglieder ausführen (bisher nach § 4 Nr. 14 Buchstabe d UStG steuerfrei), der Abschnitt 4.14.8 UStAE findet weiterhin unverändert Anwendung;
3. wenn durch den Zusammenschluss IT-Infrastruktur, die auf die Bedürfnisse der Mitglieder zugeschnitten ist, bereitgestellt und ihr Betrieb, die Betreuung oder die diesbezügliche Administration übernommen wird; dies umfasst auch Leistungen zum Zwecke von IT-Sicherheit und des Datenschutzes;
4. bei im Zusammenhang mit IT-Infrastruktur stehenden ähnlichen Tätigkeiten, wenn diese Leistungserbringung unmittelbar erforderlich ist, um gesetzlich vorgegebenen Aufgaben nachkommen zu können (z. B. die technische Erstellung von Bescheiden für in einem Personenzusammenschluss verbundene Krankenkassen oder Gebietskörperschaften);
5. wenn Zusammenschlüsse der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung Kooperationsleistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung der Tätigkeit ihrer in § 4 Nr. 15 UStG genannten Mitglieder erbringen.

Tätigkeiten, die lediglich mittelbar der Ausführung von nicht steuerbaren oder steuerfreien Umsätzen der Mitglieder dienen oder von den Mitgliedern für solche bezogen werden (z. B. allgemeine Verwaltungsleistungen), fallen hingegen nicht unter die Befreiung, weil sie diese allenfalls fördern. Die allgemeinen Verwaltungsleistungen umfassen diejenigen Tätigkeiten, die die Ausführung der eigentlichen Kernaufgabe(n) der Mitglieder ermöglichen, jedoch in ihrer Funktion als interne und somit begleitende Tätigkeiten nicht dem begünstigten Zweck als solchem dienen.

Allgemeine Verwaltungsleistungen in diesem Sinne sind beispielsweise:

1. Buchführung;
2. Eingabe und Pflege von Stammdaten/Stammsätzen oder Bestandsdaten;
3. Tätigkeiten bei Erstellung und Verarbeitung von Rechnungen (z. B. Rechnungs- und Rezeptprüfungen);
4. Rechtsberatung;
5. Tätigkeiten im Supportbereich (z. B. Backoffice-Tätigkeiten, Telefonzentrale, Fahrbereitschaft, Ablage- und Registrierungstätigkeiten);

6. allgemeine Reinigungs- und Verpflegungsleistungen;
7. allgemeine Aufgaben im Bereich von Organisation, Personalwesen/-gestaltung, Vertrieb;
8. Raumüberlassung.

## 2. Wettbewerbsverzerrung

Dem Merkmal der Wettbewerbsverzerrung kommt eine eigenständige Bedeutung zu.

Die Befreiung kann nicht angewandt werden, wenn dadurch anderen Marktteilnehmern, die gleichartige steuerpflichtige Leistungen erbringen, ein Wettbewerbsnachteil entsteht. Daher darf die Befreiung des Personenzusammenschlusses als solche nicht geeignet oder darauf angelegt sein, mit der Erbringung befreiter Leistungen Umstände im Marktgeschehen herbeizuführen, die eine Wettbewerbsverzerrung hervorrufen können. Dabei ist aber grundsätzlich davon auszugehen, dass die Bildung eines Zusammenschlusses als solches nicht zu einer Verzerrung des Wettbewerbs führt. Eine Wettbewerbsverzerrung liegt insbesondere auch nicht vor, wenn der Zusammenschluss sicher ist bzw. sein kann, dass die Kundschaft seiner Mitglieder unabhängig von jeder Besteuerung oder Befreiung erhalten bleibt, so dass schon deshalb nicht anzunehmen ist, dass die Befreiung, die ihm gewährt wird, unabhängigen Marktteilnehmern den Markt verschließt.

Im Hinblick auf den Zweck der Befreiung, Wettbewerbsnachteile gegenüber Marktteilnehmern zu kompensieren, die ihre Leistungen durch eigene Angestellte oder im Rahmen einer Organschaft erbringen, kommt nur eine restriktive Auslegung der Wettbewerbsklausel in Betracht, die insbesondere der Vermeidung von Missbräuchen entgegenwirkt und eine Anwendung von § 4 Nr. 29 UStG nicht sinnwidrig einschränkt. Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung durch den (einen) Personenzusammenschluss scheidet danach aus, wenn eine reale Gefahr besteht, dass die Befreiung für sich genommen unmittelbar oder in der Zukunft zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann (vgl. Rz 64 des EuGH-Urteils vom 20. November 2003, C-8/01, Taksatorringen). Ob dies der Fall ist, ist bei Inanspruchnahme der Befreiung sowohl auf Grundlage der Art der erbrachten Leistung als auch auf Grund der objektiven (Markt-) Umstände der jeweiligen Leistungserbringung zu ermitteln. Indizien für eine zweckwidrige Anwendung der Steuerbefreiung können beispielsweise sein,

- dass der Zusammenschluss unter Ausnutzung von erheblichen Synergieeffekten die gleichen Leistungen in erheblichem Umfang entgeltlich an Nichtmitglieder am Markt erbringt,
- dass die Verlagerung von externen beliebigen, insbesondere nicht auf die Bedürfnisse seiner Mitglieder zugeschnittenen Dienstleistungen auf den Personenzusammenschluss erfolgt, obwohl derartige Leistungen ohne Weiteres auch von anderen Marktteilnehmern angeboten werden könnten oder

- dass bei dem Zusammenschluss im Ergebnis allein die Optimierung der umsatzsteuerlichen Vorbelastungen im Vordergrund steht.

### 3. **Genaue Kostenerstattung**

Weiterhin setzt die Steuerbefreiung voraus, dass das für die Leistung vereinbarte und entrichtete Entgelt lediglich in einem genauen Kostenersatz besteht. Sämtliche Kosten, die der Zusammenschluss im Interesse der Mitglieder trägt, sind umlagefähig; dazu gehören Sach- und Personalkosten sowie externe Finanzierungskosten. Eine genaue Erstattung der anfallenden Kosten liegt vor, wenn der Personenzusammenschluss seinen Mitgliedern die Leistungen zu Selbstkosten anbietet bzw. ihm nur die tatsächlich anfallenden Kosten erstattet werden und das jeweilige Mitglied den auf seinen Anteil entfallenden Betrag an den Gesamtkosten trägt. Die Höhe des vom Mitglied zutragenden Anteils an den Gesamtkosten ist verursachergerecht auf die Mitglieder umzulegen und kann insbesondere am Umfang oder der Häufigkeit der Inanspruchnahme der sonstigen Leistung bemessen werden. Auch ist neben einer aufwandsbezogenen Kostenzuordnung (Kostenzurechnungsmethode) eine Bemessung und Aufteilung der Kosten nach der Anzahl der Mitglieder oder anhand der Höhe der (gesellschaftlichen) Beteiligung an dem Zusammenschluss möglich. Ein pauschaler Aufschlag auf die tatsächlichen Ausgaben für die Erbringung der Leistung ist jedoch schädlich.

Von einer zulässigen Kostenzuordnung ist beispielsweise auszugehen, wenn der Zusammenschluss zur Deckung des Finanzbedarfs jährlich auf der Basis des durchschnittlichen Umsatzes eine Umlage von den Mitgliedern erhebt und im Falle eines zu hohen Ansatzes ein z. B. satzungsmäßig festgelegter Rückzahlungsanspruch der Mitglieder gegen den Zusammenschluss besteht. Eine genaue Kostenerstattung liegt auch vor, wenn der Zusammenschluss den jeweiligen Anteil des Mitglieds an den gemeinsamen Kosten im verkürzten Abrechnungsweg in dessen Namen direkt mit einem Dritten abrechnet.

Die Anforderung einer genauen Kostenerstattung impliziert, dass der Personenzusammenschluss weder einen Gewinn erzielen soll noch die Absicht hierzu haben darf. Sofern gleichwohl Überschüsse erzielt werden, z. B. aus einer jährlichen Umlage, ist dies unschädlich, wenn diese Überschüsse ausschließlich dazu bestimmt sind, der Finanzierung künftiger Investitionen zu dienen. Das Prinzip der Kostendeckung beinhaltet auch Ausgaben in Investitionsjahren. Das Prinzip der Kostenerstattung und -verteilung sowie die Anforderungen an die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen dürfen hiervon im Grundsatz nicht berührt werden.

Steht die vereinbarte Kostenverteilung und Kostenerstattung in einem gravierenden Missverhältnis zur jeweiligen Inanspruchnahme der sonstigen Leistungen, gilt das Kriterium der genauen Kostenerstattung als nicht erfüllt. Dies gilt unterschiedslos für eine zu hohe wie für eine zu niedrige Kostenerstattung und auch für das Missverhältnis von einer anteiligen Kostenzuordnung zu etwaigen anteiligen Gemeinkosten.

#### 4. **Beschränkung auf das Inland**

Die Anwendung der Befreiungsvorschrift ist auf Personenzusammenschlüsse im Inland beschränkt, deren Mitglieder ebenfalls im Inland ansässig sein müssen. Sofern Mitglieder des Personenzusammenschlusses (auch) im Ausland ansässig sind, führt dies nicht zum Verlust der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG. Allerdings ist in diesem Fall deren Anwendung auf die Leistungen des Zusammenschlusses an dessen im Inland ansässige Mitglieder beschränkt.

Durch die Beschränkung auf das eigene (nationale) Gebiet wird erreicht, dass nicht ein Mitgliedstaat die territoriale Besteuerungshoheit des anderen Mitgliedstaats beschneidet und es nicht zu widersprechenden Entscheidungen der unterschiedlichen Finanzverwaltungen kommt. Außerdem wird dadurch eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiung gewährleistet und dadurch missbräuchlichen Gestaltungen entgegengewirkt.

### **III. Zusammenschlüsse von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

#### 1. **Handeln der öffentlichen Hand**

Soweit nach den jeweiligen Landesgesetzen vorgesehen und zulässig, kann auch die öffentliche Hand grundsätzlich frei wählen, ob sie zur gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben in der Rechtsform des Privatrechts, z. B. in Form einer GmbH agiert oder sich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Organisationsform bedient.

Rechtsfähige juristische Personen des öffentlichen Rechts können auf Grund ihrer Selbständigkeit und Struktur einen Zusammenschluss begründen, der unter den weiteren, oben beschriebenen Voraussetzungen des § 4 Nr. 29 UStG umsatzsteuerfreie Leistungen an seine Mitglieder erbringen kann.

Auch für juristische Personen des Privatrechts, beispielsweise gesetzliche Krankenkassen und ihre Verbände nach § 94 Abs. 1a SGB X oder §§ 218, 219 SGB V, kommt die Befreiung zur Anwendung, wenn diese im Rahmen ihrer gesetzlich übertragenen Aufgaben tätig werden und der Zusammenschluss (z. B. eine Genossenschaft) hierauf angelegt ist.

#### 2. **Begünstigte Zusammenschlüsse**

Durch die Begünstigung von Personenzusammenschlüssen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende nichtunternehmerische Tätigkeit ausüben, ist die Steuerbefreiung grundsätzlich auch auf Zusammenarbeitsformen im Bereich der öffentlichen Hand (z. B. durch Gebietskörperschaften, Hochschulen, Sozialversicherung) anwendbar.

Als begünstigte Personenzusammenschlüsse sind hier insbesondere denkbar:

- Zweckverbände,

- Anstalten des öffentlichen Rechts mit deren Nutzern,
- gemeinsame Kommunalunternehmen oder
- Arbeitsgemeinschaften im Bereich des Sozialrechts.

### **3. Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen**

Die unter Punkt II. Nr. 2. genannten Voraussetzungen zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen sind auf Leistungen zur Verwendung für sonstige nicht steuerpflichtige Umsätze, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden, entsprechend anzuwenden.

Werden (z. B. im Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit) Tätigkeiten für Infrastruktureinrichtungen, für die Sozial-, Jugend- und Gesundheitsverwaltung oder für den Tourismus auf privatrechtlicher Grundlage auf einen Personenzusammenschluss übertragen, für die die kooperierenden juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige gelten, so sind diese Tätigkeiten unter die Befreiung zu fassen, wenn durch die Art der Aufgabenübertragung und -ausführung eine Wettbewerbsverzerrung ausgeschlossen ist. Dies gilt auch für Personenzusammenschlüsse, die von Hochschulen oder Universitätskliniken gegründet werden.

## **IV. Anwendungsregelung**

Die Grundsätze dieses Schreibens sind erstmals für Umsätze von selbständigen Personenzusammenschlüssen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 bewirkt werden.

Für vor dem 1. Januar 2020 an ihre Mitglieder erbrachte Leistungen können sich selbständige Personenzusammenschlüsse unmittelbar auf Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe f MwStSystRL berufen. Bei der Auslegung dieser Norm der MwStSystRL ist die oben beschriebene Auslegung des § 4 Nr. 29 UStG entsprechend anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag