

Christian Trost / Matthias Menebröcker

Digitale
Extras



Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung

Leitfaden für Kreise, Städte und Gemeinden

3. Auflage

HAUFE.

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem Sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

Mit digitalen Extras: Exklusiv für Buchkäufer!



Ihre digitalen Extras zum Download:

Die folgenden Arbeitshilfen stehen für Sie zum Download bereit:

- Anweisungen der Finanzverwaltung
- Gesetze
- Prüfschemata und Übersichten

Den Link sowie Ihren Zugangscode finden Sie am Buchende.

Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung

Christian Trost, Matthias Menebröcker

Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung

Leitfaden für Kreise, Städte und Gemeinden

3. Auflage

Haufe Group
Freiburg · München · Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

Print: ISBN 978-3-648-16525-6

Bestell-Nr.: 13202-0003

ePDF: ISBN 978-3-648-16524-9

Bestell-Nr.: 13202-0152

Christian Trost, Matthias Menebröcker

Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung

3., aktualisierte und überarbeitete Auflage, Oktober 2022

© 2022 Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Freiburg

www.haufe.de

info@haufe.de

Produktmanagement: Dipl.-Kfm. Kathrin Menzel-Salpietro

Lektorat und Satz: Helmut Haunreiter, Markt am Inn

Bildnachweis (Cover): © cluckva, Shutterstock

Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird bei Personenbezeichnungen und personenbezogenen Hauptwörtern entsprechend den Empfehlungen des Rats für Deutsche Rechtschreibung und gemäß dem Amtlichen Regelwerk der deutschen Rechtschreibung in diesem Buch die männliche Form im Sinne des generischen Maskulinums verwendet. Entsprechende Begriffe beziehen sich ausdrücklich auf Personen jeglichen Geschlechts. Die verkürzte Sprachform hat nur redaktionelle Gründe und beinhaltet keine Wertung.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----------|
| Vorwort | 13 |
| Die Autoren | 17 |
| Abkürzungsverzeichnis | 19 |
| Teil 1: Einführung in die Besteuerung der öffentlichen Verwaltung | 23 |
| 1 Systematik der Umsatzsteuer | 24 |
| 1.1 Zweck der Umsatzsteuer | 24 |
| 1.2 Gegenstand der Umsatzsteuer | 25 |
| 1.3 Funktionsweise der Umsatzbesteuerung | 28 |
| 1.4 Durchführung der Besteuerung | 30 |
| 2 Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen | 32 |
| 2.1 Gesetzgebungshoheit | 32 |
| 2.2 Verwaltungshoheit | 34 |
| 2.3 Ertragshoheit | 34 |
| 3 Rechtsgrundlagen und Erkenntnisquellen | 36 |
| 3.1 Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen | 36 |
| 3.2 Nationale Rechtsgrundlagen | 40 |
| 3.3 Bedeutung der Rechtsprechung | 41 |
| 3.4 Die Auffassung der Finanzverwaltung | 44 |
| 4 Die öffentliche Verwaltung | 46 |
| 4.1 Der Verwaltungsbegriff | 46 |
| 4.2 Verwaltungsaufgaben | 48 |
| 4.3 Verwaltungsträger und Verwaltungsorgane | 50 |
| 4.4 Juristische Personen des öffentlichen Rechts | 52 |
| 4.5 Regie- und Eigenbetriebe | 65 |
| 4.6 Privatrechtliche Organisationsformen | 66 |
| Teil 2: Unternehmereigenschaft der öffentlichen Verwaltung | 69 |
| 1 Allgemeine Grundsätze der Unternehmereigenschaft | 70 |
| 1.1 Der Unternehmer (Wirtschaftsvorbehalt) | 70 |
| 1.2 Das Unternehmen | 86 |
| 1.3 Die umsatzsteuerliche Organschaft | 95 |

| | | |
|--|---|------------|
| 2 | Unternehmer nach der Verwaltungsauffassung zu § 2 Abs. 3 UStG a. F. | 112 |
| 2.1 | Anknüpfung an das Körperschaftsteuerrecht | 113 |
| 2.2 | Umfang des Unternehmens nach § 2 Abs. 3 UStG a. F. | 132 |
| 2.3 | Die öffentliche Verwaltung als Organträger | 135 |
| 2.4 | Kritik des Bundesrechnungshofes | 136 |
| 3 | Unternehmer nach der richtlinienkonformen Auslegung | 139 |
| 3.1 | Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung | 139 |
| 3.2 | Besteuerung der öffentlichen Verwaltung nach Unionsrecht..... | 140 |
| 3.3 | Rechtsprechung des BFH | 147 |
| 3.4 | Anwendungserlass der Finanzverwaltung | 150 |
| 4 | Unternehmer nach dem Steueränderungsgesetz 2015 | 152 |
| 4.1 | Systemwechsel durch das StÄndG 2015 | 153 |
| 4.2 | Hoheitsvorbehalt nach § 2b Abs. 1 S. 1 UStG..... | 158 |
| 4.3 | Wettbewerbsvorbehalt nach § 2b Abs. 1 S. 2 UStG..... | 192 |
| 4.4 | Übergangsregelung..... | 213 |
| 4.5 | Unionsrechtskonformität des StÄndG 2015 | 214 |
| 5 | Kleinunternehmerregelung..... | 217 |
| Teil 3: Grundlagen der Umsatzbesteuerung..... | | 219 |
| 1 | Steuerbare Umsätze | 220 |
| 1.1 | Lieferung und sonstige Leistungen..... | 220 |
| 1.2 | Leistungsaustausch..... | 241 |
| 1.3 | Ort der Leistung | 258 |
| 1.4 | Geschäftsveräußerung im Ganzen..... | 271 |
| 2 | Steuerpflichtige Umsätze | 272 |
| 2.1 | Abgrenzung zu nichtsteuerbaren Umsätzen..... | 272 |
| 2.2 | Wichtige Steuerbefreiungen..... | 273 |
| 2.3 | Verzicht auf die Steuerbefreiung..... | 305 |
| 3 | Steuerschuld..... | 311 |
| 3.1 | Bemessungsgrundlage | 311 |
| 3.2 | Steuersatz | 318 |
| 3.3 | Schuldner der Umsatzsteuer..... | 321 |
| 3.4 | Besteuerungszeitpunkt | 328 |

| | | |
|---|---|------------|
| 4 | Rechnungen | 330 |
| 4.1 | Inhalt und Ausstellung..... | 330 |
| 4.2 | Berechtigung und Verpflichtung..... | 334 |
| 4.3 | Gutschrift..... | 335 |
| 4.4 | Prüfungspflicht..... | 337 |
| 4.5 | Aufbewahrungspflicht..... | 338 |
| 4.6 | Unrichtiger Steuerausweis..... | 339 |
| 4.7 | Berichtigung von Rechnungen | 341 |
| 5 | Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung | 343 |
| 5.1 | Abziehbare Vorsteuer | 344 |
| 5.2 | Abzugsfähige Vorsteuer | 358 |
| 5.3 | Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges | 361 |
| 5.4 | Vorsteuerberichtigung..... | 363 |
| 5.5 | Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung im Optionszeitraum | 366 |
| 6 | Besteuerungsverfahren | 371 |
| 6.1 | Mitwirkungspflichten..... | 371 |
| 6.2 | Besondere Ermittlungsverfahren | 381 |
| 6.3 | Verbindliche Auskunft | 383 |
| Teil 4: Umsatzbesteuerung einzelner Produktbereiche..... | | 387 |
| 1 | Innere Verwaltung | 389 |
| 1.1 | Verwaltungssteuerung und -services | 389 |
| 1.2 | Rechnungsprüfungsamt | 391 |
| 1.3 | Zentrale Dienste..... | 393 |
| 1.4 | Presse- und Öffentlichkeitsarbeit..... | 401 |
| 1.5 | Personalmanagement | 410 |
| 1.6 | Finanzmanagement und Rechnungswesen..... | 422 |
| 1.7 | Informationstechnologie | 427 |
| 1.8 | Immobilienmanagement | 432 |
| 2 | Sicherheit und Ordnung | 447 |
| 2.1 | Polizei und Ordnungsbehörden..... | 447 |
| 2.2 | Ordnungsamt | 448 |
| 2.3 | Veterinäramt..... | 458 |
| 2.4 | Straßenverkehrsamt | 462 |
| 2.5 | Standesamt..... | 466 |
| 2.6 | Bürgeramt..... | 467 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 2.7 | Feuerwehr | 471 |
| 2.8 | Rettungsdienste..... | 479 |
| 3 | Schulträgeraufgaben..... | 483 |
| 3.1 | Innere und äußere Schulangelegenheiten..... | 484 |
| 3.2 | Schulmensen | 487 |
| 3.3 | Schülerbeförderung | 490 |
| 3.4 | Lernmittelfreiheit | 490 |
| 3.5 | Außerschulische Aktivitäten..... | 491 |
| 3.6 | Zentrale schulbezogene Leistungen des Schulträgers | 492 |
| 4 | Kultur, Bildung und Wissenschaft | 494 |
| 4.1 | Kommunale Veranstaltungen..... | 494 |
| 4.2 | Ortsspezifische Kultureinrichtungen | 494 |
| 4.3 | Volkshochschule | 495 |
| 4.4 | Musik- und Kunstschulen..... | 497 |
| 4.5 | Bibliotheken und Büchereien | 498 |
| 4.6 | Museum..... | 499 |
| 4.7 | Archiv | 500 |
| 4.8 | Theater..... | 501 |
| 4.9 | Orchester, Kammermusikensembles und Chöre..... | 509 |
| 5 | Soziale Hilfen..... | 511 |
| 5.1 | Unterstützung bei Einkommensdefiziten und Erwerbslosigkeit..... | 511 |
| 5.2 | Unterstützung bei Krankheit, Behinderung und Pflegebedürftigkeit..... | 513 |
| 5.3 | Unterstützung älterer Menschen..... | 518 |
| 6 | Kinder-, Jugend- und Familienhilfe | 521 |
| 6.1 | (Kinder-)Tageseinrichtungen und Tagespflege | 521 |
| 6.2 | Einrichtungen der Kinder- und Jugendarbeit | 522 |
| 6.3 | Ferienfreizeiten | 523 |
| 6.4 | Familienbildungsstätten..... | 523 |
| 6.5 | Inobhutnahme von Kindern und Jugendlichen | 524 |
| 6.6 | Jugendheime | 524 |
| 7 | Gesundheitsamt und Gesundheitsdienste..... | 525 |
| 7.1 | Amtsärztliche Gutachten und Stellungnahmen..... | 525 |
| 7.2 | Sozialpsychiatrische Dienste | 529 |
| 7.3 | Sexuelle Gesundheit..... | 530 |

| | | |
|-----------|--|------------|
| 7.4 | Desinfektion und Infektionsschutz | 532 |
| 7.5 | Verwaltung und Betrieb von Krankenhäusern und Apotheken | 533 |
| 8 | Sportförderung..... | 536 |
| 8.1 | Sportplätze und Sportstadien | 536 |
| 8.2 | Schwimmbäder (Frei- und Hallenbäder) | 538 |
| 8.3 | Turn-, Sport- und Festhallen, Mehrzweckhallen..... | 545 |
| 8.4 | Andere Sportanlagen | 546 |
| 8.5 | Sportliche Veranstaltungen | 547 |
| 9 | Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen | 548 |
| 9.1 | Bauleitplanung..... | 548 |
| 9.2 | Erschließungsmaßnahmen | 549 |
| 9.3 | Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen | 551 |
| 9.4 | Konversion militärischer Liegenschaften | 552 |
| 9.5 | Flurbereinigungsverfahren..... | 552 |
| 9.6 | Vermessung, Erhebung und Führung von Geobasisdaten | 552 |
| 9.7 | Grundstückswertermittlung (Gutachterausschuss) | 554 |
| 10 | Bauen und Wohnen | 556 |
| 10.1 | Erteilung einer Baugenehmigung | 556 |
| 10.2 | Erfüllung nichtstaatlicher Bauaufgaben | 557 |
| 10.3 | Ablösung der Stellplatzverpflichtung..... | 558 |
| 11 | Ver- und Entsorgung..... | 560 |
| 11.1 | Energieversorgung..... | 560 |
| 11.2 | Wasserversorgung | 571 |
| 11.3 | Abfallentsorgung | 572 |
| 11.4 | Abwasserbeseitigung..... | 587 |
| 12 | Verkehrsflächen und -anlagen..... | 592 |
| 12.1 | Öffentliche Verkehrsflächen | 592 |
| 12.2 | Sondernutzung..... | 594 |
| 12.3 | Konzessionsabgaben | 596 |
| 12.4 | Parkraumbewirtschaftung | 599 |
| 12.5 | Verkehrs- und Hafengebiete | 606 |
| 13 | Natur- und Landschaftspflege..... | 609 |
| 13.1 | Öffentliches Grün | 609 |
| 13.2 | Wald, Forst- und Landwirtschaft | 609 |
| 13.3 | Zoologische und botanische Gärten..... | 611 |

| | | |
|-----------|--|------------|
| 13.4 | Bestattungswesen | 612 |
| 13.5 | Hochwasserschutz | 623 |
| 14 | Umweltschutz..... | 624 |
| 14.1 | Ausgleichs- und Ersatzflächenmanagement..... | 624 |
| 15 | Wirtschaft und Tourismus | 626 |
| 15.1 | Wirtschaftsförderung..... | 626 |
| 15.2 | Messen und Kongresse | 626 |
| 15.3 | Verbraucherschutz..... | 627 |
| 15.4 | Tourismusförderung und touristische Angebote | 628 |
| 15.5 | Kurorte und Kurbetriebe | 632 |
| 16 | Allgemeine Finanzwirtschaft | 640 |
| 16.1 | Gemeindesteuern | 640 |
| 16.2 | Zuweisungen und Umlagen | 640 |
| 16.3 | Bürgschaften..... | 642 |
| 17 | Stiftungen | 643 |
| | Literaturverzeichnis | 645 |
| | Stichwortverzeichnis | 649 |

Vorwort

Die Umsatzsteuer hat in den letzten Jahren erheblich an Bedeutung für die öffentliche Verwaltung zugenommen. Dies liegt im Wesentlichen an gesetzgeberischen Änderungen im Umsatzsteuergesetz. Die steuerlichen Aufgaben der öffentlichen Verwaltung sind dadurch – insb. im Hinblick auf das StÄndG 2015 – immer umfangreicher und komplexer geworden. Zudem sind die Tätigkeiten der öffentlichen Verwaltung auch zunehmend in den Fokus der Finanzverwaltung geraten. Ein »Kommunalbonus« seitens der Finanzverwaltung wird den Städten und Gemeinden schon lange nicht mehr gewährt. Selbst strafrechtliche Ermittlungen wegen Steuerhinterziehung im Bereich der Umsatzsteuer gegen die gesetzlichen Vertreter der öffentlichen Verwaltung – insb. Bürgermeister und Bürgermeisterinnen – stellen längst keine Einzelfälle mehr dar. Auf lange Sicht wird eine Erfüllung der steuerlichen Pflichten durch externe Berater bzw. Beraterinnen alleine nicht mehr hinreichend gewährleistet sein. Daher ist eine gut ausgebildete Steuerabteilung in jeder öffentlichen Verwaltung unbedingt nötig.

Durch die europarechtlichen Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und den mit dem StÄndG 2015 neu eingeführten § 2b UStG haben sich vor allem grundlegende Änderungen im Hinblick auf die Unternehmereigenschaft für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts ergeben. Die Abkopplung der Umsatzsteuer von dem körpersteuerlichen Betrieb gewerblicher Art (§ 4 KStG) bedeutet insb. den Wegfall der »45.000 Euro Komfortzone«¹ für Tätigkeiten auf privatrechtlicher Grundlage. Somit hat die öffentliche Verwaltung spätestens ab dem Jahr 2023 bei jedem vereinnahmten Euro zu prüfen:

- ob dieser aufgrund einer privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Grundlage vereinnahmt worden ist und
- ob die Leistung so auch von einem Privaten hätte erbracht werden können.

Da es für die meisten öffentlichen Verwaltungen kurzfristig nicht möglich sein wird, steuerliche Fachkräfte einzustellen, sind die Aus- und Fortbildung der eigenen Fachkräfte sowie die Einrichtung einer kompetenten Steuerabteilung unausweichlich. Die Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen in den Bereichen Finanz- und Rechnungswesen, Kämmerei, Beteiligungsverwaltung und Steuern in kommunalen und anderen öffentlichen Einrichtungen, Verwaltungen und Unterneh-

¹ Bis zum VZ 2014 betrug die Nichtaufgriffsgrenze 30.678 Euro, R 6 Abs. 5 S. 1 KStR 2004; ab dem VZ 2015 betrug sie 35.000 Euro, R 4.1 Abs. 5 S. 1 KStR 2015; seit dem VZ 2022 beträgt sie 45.000 Euro, R 4.1 Abs. 5 S. 1 KStR 2022.

men müssen meist die Aufgaben einer internen Steuerberatung mittragen. Dabei müssen sie umsatzsteuerlich relevante Sachverhalte erkennen, einschätzen und aufbereiten. Sie müssen entscheiden, bei welchen Aufgaben und Umständen gegebenenfalls auf einen externen Steuerberater zurückgegriffen werden kann bzw. muss. Darüber hinaus ergeben sich aufgrund der Sonderstellung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Kommunen, Kammern, Anstalten öffentlichen Rechts etc.) eine Reihe von besonderen Problemen, die es zu berücksichtigen gilt.

Das vorliegende Buch versteht sich als **Lehrbuch für die öffentliche Verwaltung**. Die umsatzsteuerlichen Pflichten waren zwar schon häufig Gegenstand wissenschaftlicher Untersuchungen. 2017 haben *Hidien/Jürgens* mit »Die Besteuerung der öffentlichen Hand« ein umfassendes Grundlagenwerk für die Besteuerung der öffentlichen Hand geschaffen. Dabei standen jedoch die Besonderheiten der Besteuerung der öffentlichen Verwaltung im Blickfeld der Untersuchung. Das Werk hat ein wissenschaftlich hohes Niveau und setzt ein gewisses Fachwissen voraus. Eine grundlegende und weitgefassete Darstellung, die auch die alltäglichen Belange der Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen der öffentlichen Verwaltung berücksichtigt, gab es bis zur ersten Auflage dieses Buches hingegen nicht. Dieses Lehrbuch soll die Lücke zwischen den allgemeinen steuerlichen Grundlagen und den Besonderheiten der Besteuerung der öffentlichen Hand schließen. Es dient der Aus- und Fortbildung der Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen in Kämmergeien und kommunalen Steuerabteilungen.

Die »Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung« erläutert rund um das Thema Umsatzsteuer alles Wissenswerte, was man als Mitarbeiter oder Mitarbeiterin in der öffentlichen Verwaltung wissen muss. Neben den strukturiert dargestellten allgemeinen Grundlagen zur Umsatzsteuer werden jeweils die Spezifikationen der öffentlichen Verwaltung dargestellt. Dabei werden sowohl die Grundsätze der Besteuerung der öffentlichen Hand als auch die allgemeinen Grundlagen des Umsatzsteuerrechts anschaulich und praxisnah erläutert. Zudem wird durch eine Vielzahl von Beispielen ein umfassendes Bild von der aktuellen und künftigen Besteuerung der öffentlichen Verwaltung dargestellt.

Im **ersten Teil** erhält der Leser einen Überblick über die Besteuerung der öffentlichen Verwaltung, den Charakter der Umsatzsteuer, die finanzverfassungsrechtlichen Grundlagen sowie die Rechtsgrundlagen und Auffassungen der Finanzverwaltung. Weiter werden die spezifischen Begrifflichkeiten der öffentlichen Verwaltung erläutert und steuerlich eingruppiert. Der **zweite Teil** beschäftigt sich mit der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft. Nachdem die Grundlagen der Unternehmereigenschaft dargestellt sind, wird die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Verwaltung nach der zu § 2 Abs. 3 UStG

a. F. vertretenen Verwaltungsauffassung, nach der richtlinienkonformen Auslegung der Rechtsprechung und nach dem StÄndG 2015 erläutert. Der **dritte Teil** führt in die Grundlagen der steuerbaren Umsätze, die steuerpflichtigen Umsätze sowie die Steuerschuld inkl. den verschiedenen Umsatzsteuersätzen ein. Weiter werden hier die gesetzlichen Anforderungen für die Ausstellung von Rechnungen sowie das Verfahren des Vorsteuerabzugs erläutert. Dies wird für viele öffentliche Verwaltungen durch die Änderungen des StÄndG 2015 an Bedeutung gewinnen. Im **vierten** und letzten **Teil** haben wir unsere Erfahrungen aus über 150 steuerlichen Bestandsaufnahmen bei öffentlichen Verwaltungen einfließen lassen. Anhand zahlreicher Praxisbeispiele werden in diesem Buch typische Tätigkeiten der öffentlichen Verwaltung für verschiedene Produktbereiche umsatzsteuerlich analysiert. Darüber hinaus enthält das Buch eine Reihe von Betätigungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die regelmäßig in der Praxis aufgegriffen werden und bereits Gegenstand diverser Gerichtsurteile waren.

Wir möchten uns an dieser Stelle bei der Haufe Gruppe für die angenehme und stets freundliche Zusammenarbeit ganz herzlich bedanken. Unser besonderer Dank gilt dem Lektorat unter der Leitung von Herrn Helmut Haunreiter sowie dem Produktmanagement unter der Leitung von Frau Kathrin Menzel-Salpietro. Ihre sorgfältige und engagierte Betreuung hat wesentlich zum Erfolg dieses Projektes beigetragen.

Eine erkenntnisreiche Lektüre wünschen Ihnen
Christian Trost und Matthias Menebröcker

Die Autoren



Diplom-Betriebswirt (FH) **Christian Trost**, geboren 1979 in Münster, ist Steuerberater, Partner der BDO AG in Hamburg und Geschäftsführer der BDO Concunia GmbH in Münster. Als Marktsegmentleiter »Öffentliche Institutionen« der BDO AG besitzt er umfangreiche Prüfungs- und Beratungserfahrungen bei öffentlichen Körperschaften. Bereits im Jahr 2006 hat er im Zusammenhang mit der Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik erste Beratungserfahrungen bei öffentlichen Institutionen gesammelt.

Zu seinen heutigen Tätigkeitsschwerpunkten gehören u. a. die ertrags- und umsatzsteuerliche Beratung sowie die Einführung von Tax Compliance Management Systemen (TCMS) bei Städten, Landkreisen, kirchlichen Institutionen und Kammern. Herr Trost hat mit seinem Team bereits mehr als 400 öffentliche Institutionen bei der Umstellung auf den neuen § 2b UStG beraten.

Christian Trost ist als Referent bei verschiedenen Fortbildungseinrichtungen im gesamten Bundesgebiet tätig sowie wissenschaftlicher Leiter verschiedener Fachtagungen.

Weiterhin ist er Autor verschiedener Veröffentlichungen im Bereich des kommunalen Steuerrechts.

Bei dem Institut der Rechnungsprüfer (IDR e.V.) ist Christian Trost Mitglied in der Arbeitsgruppe »Fortbildung«.

Seit 2022 ist er zudem Mitglied im Fachbeirat der Fachzeitschrift »Der Neue Kämmerer«.



Matthias J. Menebröcker, geboren 1990 in Oberhausen, studierte ab 2011 Rechtswissenschaften mit dem Schwerpunkt Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster. Bereits während seines Studiums arbeitete er als Werkstudent für die Concunia GmbH und befasste sich dort ab 2014 mit der Besteuerung der öffentlichen Hand.

Nach dem Abschluss des Referendarexamens (1. Staatsexamen) war er ab 2016 als Steuer- und Rechtsberatungsassistent für die Concunia GmbH tätig. In dieser Zeit befasst er sich u. a. mit der Umsetzung des StÄndG 2015 und dem damals »neuen« § 2b UStG bei Gemeinden, Städten und (Land-)Kreisen sowie Anstalten des öffentlichen Rechts. Er nahm an über 50 Umstellungsberatungen teil, bereitete Stellungnahmen und Gutachten vor und begleitete gerichtliche und außergerichtliche Verfahren. Daneben war er auch als Fachautor tätig. 2017 erschien die erste Auflage von »Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung«.

2018/2019 bestand er die Steuerberaterprüfung und wurde im März 2019 als Steuerberater zugelassen. In der Folgezeit war er als Steuerberater für die Concunia GmbH in Münster tätig. 2019 erschien die zweite Auflage von »Umsatzsteuer in der öffentlichen Verwaltung«.

Ab November 2019 war er Rechtsreferendar am Oberlandesgericht Hamm und zur Ausbildung dem Landgericht Münster zugewiesen. Nach Ausbildungsstationen bei dem Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Detmold, der BRANDI Rechtsanwaltsgesellschaft mbB und dem Finanzgericht Münster bestand er im Januar 2022 das Assessorexamen (2. Staatsexamen). Bis Juni 2022 war für die BDO Concunia GmbH als Steuerberater und Assessor tätig.

Seit Juli 2022 ist er als Rechtsanwalt und Steuerberater für die KMLZ Rechtsanwaltsgesellschaft mbH tätig. KMLZ ist eine auf das Umsatzsteuerrecht und Zollrecht spezialisierte Kanzleiboutique mit Standorten in München und Düsseldorf. Dort ist er Teil des Teams von Prof. Dr. Thomas Küffner, welches vor allem auf die umsatzsteuerliche Beratung von Non-Profit-Organisationen und von Körperschaften des öffentlichen Rechts spezialisiert ist.

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|------------|---|
| a. A. | anderer Ansicht |
| ABl EG | Amtsblatt der Europäischen Union |
| Abs. | Absatz |
| AEUV | Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union |
| a. F. | alte Fassung |
| AO | Abgabenordnung |
| AÖR | Anstalt(en) des öffentlichen Rechts/Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift) |
| Art. | Artikel |
| Az. | Aktenzeichen |
| BauBG | Baugesetzbuch |
| Bay | Bayern |
| BB | Betriebs-Berater, Zeitschrift für Recht, Steuern, Wirtschaft (Zeitschrift) |
| Bbg. | Brandenburg |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BFHE | Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs |
| BFH/NV | Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH), die nicht in der amtlichen Sammlung des BFH veröffentlicht werden |
| BgA | Betrieb(e) gewerblicher Art |
| BGB | Bürgerliches Gesetzbuch |
| BMF | Bundesministerium der Finanzen |
| BStBl. | Bundessteuerblatt |
| Bsp. | Beispiel(e) |
| bspw. | beispielsweise |
| BeckOK | Weymüller, Umsatzsteuergesetz, online Kommentar |
| BT-Drucks. | Bundestag-Drucksachen |
| Buchst. | Buchstabe |
| Bunjes | Bunjes, Umsatzsteuergesetz |
| BVerfG | Bundesverfassungsgericht |
| BVerfGE | Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts |
| BVerwG | Bundesverwaltungsgericht |
| BVerwGE | Sammlung der Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts |
| BW | Baden-Württemberg |
| BWGZ | Die Gemeinde (BWGZ) (Zeitschrift) |
| bzw. | beziehungsweise |

| | |
|----------|---|
| ca. | circa |
| DB | Der Betrieb, Wochenschrift für Betriebswirtschaft, Steuerrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht (Zeitschrift) |
| d. h. | das heißt |
| DÖV | Die Öffentliche Verwaltung, Zeitschrift für Öffentliches Recht und Verwaltungswissenschaft (Zeitschrift) |
| D/P/M | Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer |
| Drs. | Drucksache(n) |
| DStJG | Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft |
| DStR | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) |
| DStZ | Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift) |
| DVBl. | Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift) |
| ECLI | Europäischer Rechtsprechungs-Identifikator |
| etc. | et cetera (und die Übrigen) |
| EU | Europäische Union |
| EuGH | Europäischer Gerichtshof |
| Euro | Euro (Währung) |
| EuZW | Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift) |
| EWS | Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift) |
| EWeRK | Zeitschrift des Institutes für Energie- und Wettbewerbsrecht in der kommunalen Wirtschaft e. V. (Zeitschrift) |
| FA | Finanzamt |
| FG | Finanzgericht |
| FGO | Finanzgerichtsordnung |
| FinVerw | Finanzverwaltung |
| FM | Finanzministerium |
| FVG | Gesetz über die Finanzverwaltung (Finanzverwaltungsgesetz) |
| GA | Generalanwalt/Generalanwältin |
| GG | Grundgesetz |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| grds. | grundsätzlich |
| HGB | Handelsgesetzbuch |
| HH | Hansestadt Hamburg |
| HHR | Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz |
| h. M. | herrschende Meinung |
| Hrsg. | Herausgeber |
| Hs. | Halbsatz |
| i. d. R. | in der Regel |

| | |
|------------|---|
| IfSG | Infektionsschutzgesetz |
| i. e. S. | im eigentlichen Sinn/im engeren Sinn |
| i. H. v. | in Höhe von |
| i. R. d. | im Rahmen des/der |
| i. R. e. | im Rahmen eines/einer |
| i. R. v. | im Rahmen von |
| i. S. d. | im Sinne des/der |
| i. S. v. | im Sinne von |
| i. Ü. | im Übrigen |
| i. w. S. | im weiteren Sinne |
| jPÖR | juristische Person(en) des öffentlichen Rechts |
| Krit. | kritisch |
| KrWG | Kreislaufwirtschaftsgesetz |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| KStH | Hinweise des Amtlichen Körperschaftsteuer-Handbuchs |
| KStR | Körperschaftsteuerrichtlinien |
| KWKG | Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz |
| LStDV | Lohnsteuerdurchführungsverordnung |
| LuF | Land- und Forstwirtschaft |
| Mio. | Millionen |
| Mrd. | Milliarden |
| M-V | Mecklenburg-Vorpommern |
| m. w. N. | mit weiteren Nachweisen |
| MwSt | Mehrwertsteuer |
| MwStR | Mehrwertsteuerrecht. Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht (Zeitschrift) |
| MwStSystRL | Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) |
| Nds. | Niedersachsen |
| NJW | Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift) |
| Nr. | Nummer |
| NRW | Nordrhein-Westfalen |
| NWB | NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift) |
| NZWist | Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht (Zeitschrift) |
| OFD | Oberfinanzdirektion |
| OHG | Offene Handelsgesellschaft |
| ÖPNV | öffentlicher Personennahverkehr |
| ÖR | Öffentliches Recht |
| p. a. | per annum |

| | |
|-------------|---|
| rd. | rund |
| Rev. | Revision |
| RL | Richtlinie |
| Rn. | Randnummer |
| S. | Seite/Satz |
| S-H | Schleswig-Holstein |
| sog. | sogenannte/-r/-s |
| st. | ständige |
| StÄndG2015 | Steueränderungsgesetz 2015 |
| StEd | Steuer-Eildienst (Zeitschrift) |
| str. | streitig |
| StudZR | Studentische Zeitschrift für Rechtswissenschaft (Zeitschrift) |
| StuW | Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift) |
| StVO | Straßenverkehrsordnung |
| u. Ä. | und Ähnliches |
| UAbs. | Unterabsatz |
| u. E. | unseres Erachtens |
| USt | Umsatzsteuer |
| UStAE | Umsatzsteueranwendungserlass (Stand: Mai 2022) |
| UStDV | Umsatzsteuerdurchführungsverordnung |
| UStG | Umsatzsteuergesetz |
| UR | Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift) |
| u. U. | unter Umständen |
| UZK | Unionszollkodex |
| v. | von/vom |
| v. a. | vor allem |
| vGA | verdeckte Gewinnausschüttung |
| vgl. | vergleiche |
| VZ | Veranlagungszeitraum |
| WiVerw | Wirtschaft und Verwaltung (Zeitschrift) |
| WpG | Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift) |
| z. B. | zum Beispiel |
| ZKF | Zeitschrift für Kommunal Finanzen (Zeitschrift) |
| zul. geänd. | zuletzt geändert |

Teil 1:

Einführung in die Besteuerung der öffentlichen Verwaltung

Steuern werden zunächst einmal von denjenigen, die sie betreffen, als Belastung empfunden. Dies gilt nicht nur im Hinblick auf die Zahllast, sondern auch im Hinblick auf den Aufwand, der mit der Erfüllung der steuerlichen Pflichten zusammenhängt. Ein grundlegendes Bedürfnis der Steuerpflichtigen ist es daher, sowohl die eigene Steuerzahllast als auch den mit den eigenen Steuerpflichten zusammenhängenden Aufwand so gering wie möglich zu halten. Dies führt allerdings zu einer naturgemäßen Rivalität zwischen den Finanzbehörden einerseits, die sicherstellen müssen, dass Steuern nicht verkürzt, nicht zu Unrecht erhoben und Steuererstattungen oder Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden (§ 85 S. 2 AO), und den Steuerpflichtigen andererseits. 1

In diesem Zusammenhang versteht man unter **Steuergerechtigkeit**, dass Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festgesetzt und erhoben werden. Daraus folgt, dass der Steuerpflichtige seinen steuerlichen Verpflichtungen nachkommen muss; er darf jedoch nicht mehr belastet werden, als es dem Sinn und Zweck des Gesetzes entspricht. Auf beiden Seiten – also sowohl aufseiten des Steuerpflichtigen als auch aufseiten der Finanzverwaltung – ist daher entsprechend Rücksicht zu nehmen. 2

Im ersten Teil dieses Buchs sollen die wesentlichen Kennzeichen der Umsatzsteuer und der öffentlichen Verwaltung dargestellt werden. Damit wird zunächst ein allgemeines Verständnis für die Materie geschaffen. Wer sich offen und unvoreingenommen mit der Umsatzsteuer befasst, wird schnell die beherrschenden Prinzipien erkennen, die der Umsatzsteuer im Allgemeinen und der Besteuerung der öffentlichen Verwaltung im Besonderen zugrunde liegen. Mit diesem Verständnis ist es möglich, die zugrundeliegenden Strukturen nachzuvollziehen und anschließend die steuerlichen Vorschriften korrekt anzuwenden. 3

1 Systematik der Umsatzsteuer

1.1 Zweck der Umsatzsteuer

- 4 Die Umsatzsteuer ist – wie der Name schon sagt – eine (echte) **Steuer**. Nach der Legaldefinition des Steuerbegriffs in § 3 Abs. 1 AO ist die Umsatzsteuer eine Geldleistung, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellt und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt wird, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die Umsatzsteuer dient somit in erster Linie der Finanzierung des Staatshaushaltes und daher mittelbar der Erfüllung sozialstaatlicher Aufgaben (sog. Fiskalzweck).
- 5 Dieser **Fiskalzweck** allein rechtfertigt allerdings noch nicht die Erhebung einer Umsatz- oder Mehrwertsteuer. Steuern, die keinen tieferen Sinn haben, als dem Staat Einnahmen zu bringen, entsprechen nämlich nicht dem Verfassungsgebot gleichmäßiger Besteuerung nach dem Maßstab wirtschaftlicher **Leistungsfähigkeit**.² Es ist ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, jeden Bürger nur nach Maßgabe seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Steuern zu belasten.³ Zweck der Umsatzsteuer ist daher nach h. M., den Verbrauch im Sinne einer **Vermögensverwendung** zu besteuern.⁴ Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass der Endverbraucher umso leistungsfähiger ist, je mehr er für seinen privaten Konsum aufwenden kann. Die Vermögensverwendung ist dabei ein geeigneter Maßstab, um die steuerliche Leistungsfähigkeit zu bestimmen. Daher spielt es grds. keine Rolle, ob der Endverbraucher den verbrauchsfähigen Vorteil von der öffentlichen Verwaltung oder einem privaten Wirtschaftsteilnehmer erhält (Grundsatz der Rechtsformneutralität).
- 6 Die Besteuerung der öffentlichen Verwaltung verfolgt darüber hinaus aber noch weitere Zwecke.⁵ So hat der historische Gesetzgeber bereits mit § 2 Abs. 3 UStG a. F. die wirtschaftliche Effizienz und rationelle Wirtschaftsführung der öffent-

2 BVerfG v. 22.02.1984, 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223); BVerfG v. 24.01.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (339 ff.).

3 BVerfG v. 09.07.1969, 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302; BVerfG v. 23.11.1976, 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108.

4 EuGH v. 16.10.1997, C-258/95, Fillibeck, ECLI:EU:C:1997:491; EuGH v. 18.12.1997, C-384/95, Landboden-Agrardienste, ECLI:EU:C:1997:627; BFH v. 07.07.2005, V R 34/03, BStBl. II 2007, 66; BFH v. 21.01.2006, V R 3/04, BStBl. II 2006, 479; BFH v. 14.07.2015, XI B 41/15, BFH/NV 2015, 1445.

5 Im Folgenden werden nur Erwägungen für die Besteuerung der öffentlichen Verwaltung wiedergegeben, ohne darauf einzugehen, inwieweit diese eine Besteuerung rechtfertigen. Zur Teleologie der aktuellen Besteuerung der staatlichen Handlungssphäre siehe ausführlich *Hidien*, in: *Hidien/Jürgens*, § 2 Rn. 173 ff.

lichen Unternehmen fördern wollen. Die Besteuerung soll danach die öffentliche Verwaltung zu einer Verbesserung der Produktion und Arbeitsleistung bewegen. Der Umsatzsteuer kommt insoweit auch ein **Lenkungszweck** zu.⁶ Finanzverfassungsrechtlich unterstützt die Besteuerung der öffentlichen Verwaltung zudem die Steuerverteilungs- und Finanzausgleichwirkung des Grundgesetzes. Der Umstand, dass die Umsatzsteuer den Endverbraucher belastet, schließt nicht aus, dass die Steuereinnahmen für die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben zwischen den verschiedenen Staatsebenen verteilt werden.⁷

Mit der Sechsten Richtlinie zu Harmonisierung der Umsatzsteuer⁸ – die inzwischen durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie⁹ ersetzt wurde – hat zudem die Maxime der **Wettbewerbsneutralität** Einzug in das Umsatzsteuerrecht gefunden. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verlangt eine neutrale Besteuerung und damit Wettbewerbsgleichheit zwischen öffentlichen und privaten Unternehmen. Ziel der Umsatzsteuer ist danach, die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Verwaltung ebenso zu erfassen wie gleiche oder gleichartige Betätigungen privater Wirtschaftsteilnehmer, die mit der öffentlichen Verwaltung in einem wirtschaftlichen Wettbewerb stehen.¹⁰

Neben der Finanzierung des Staatshaushaltes und der Besteuerung des Endverbrauchers dient die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Verwaltung somit auch der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung, dem föderalen Finanzausgleich und der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.

1.2 Gegenstand der Umsatzsteuer

In der Steuerrechtslehre wird zwischen Steuergut und Steuergegenstand unterschieden. Als **Steuergut** (oder auch Besteuerungsgut) wird ein Umstand bezeichnet, den der Gesetzgeber als besteuierungswürdig erkannt hat.¹¹ Es handelt sich also um den (wirtschaftlichen) Sachverhalt, Vorgang oder Gegenstand, auf den die Besteuerung abzielt. Das Steuergut spielt für die Rechtsanwendung im Um-

6 So die Begründung zum KStG v. 23.04.1925, Verhandlung des Reichstages, III. Wahlperiode 1924, Anlage zu den stenographischen Berichten Nr. 796, S. 8.

7 Zur Finanzausgleichsfunktion siehe *Hüttemann*, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 13.

8 Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern v. 17.05.1977 (RL 77/388/EWG), ABl. EG L 145 v. 13.06.1977, S. 1.

9 Richtlinie des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 28.11.2006 (RL 2006/112/EG), ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1.

10 *Hummel*, in: *Hidien/Jürgens*, § 9 Rn. 8; *Stadie*, in: *Rau/Dürnwächter*, UStG, § 2 Rn. 1218; *Seer*, DStR 1992, 1752; *Seer*, DStR 1992, 1791; *Küffner*, DStR 2003, 1607.

11 Zum Begriff des Steuergutes eingehend *Burmester*, *StuW* 1993, 221.

satzsteuerrecht eine entscheidende Rolle.¹² Es ist vor allem für die teleologische Auslegung des UStG – die Auslegung nach dem Sinn und Zweck – von Bedeutung. Das **Steuerobjekt** (auch als Steuergegenstand bezeichnet) ist dagegen das Steuergut mit dem Inhalt und dem Umfang, den der Gesetzgeber normiert hat. Es handelt sich also um den gesetzlichen Tatbestand, der die Steuer auslöst. Bei der Umsatzsteuer fallen Steuergut und Steuergegenstand auseinander.¹³

- 10 Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht nach Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL auf dem Grundsatz, dass auf sämtliche Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist. Die Umsatzsteuer soll danach sämtliche Aufwendungen erfassen, die ein Endverbraucher tätigt, um Güter und Dienstleistungen für seinen nichtunternehmerischen Konsum zu erhalten.¹⁴ Das Steuergut ist also die **Vermögensverwendung des Endverbrauchers** zwecks der Befriedigung eigener Bedürfnisse.¹⁵ Der Gesetzgeber macht dadurch die Leistungsfähigkeit an den geltwerten Aufwendungen fest, die der Endverbraucher für den Erwerb von Gütern und Dienstleistungen tätigt.¹⁶ Aufgrund dieser Belastungswirkung wird die Umsatzsteuer heute auch als allgemeine Verbrauchsteuer angesehen.¹⁷
- 11 Die Umsatzsteuer ist vom Steuergut aus gesehen jedoch **keine echte Mehrwertsteuer**; sie bezweckt nicht, den vom Unternehmer geschaffenen Mehrwert, also den Wertzuwachs auf jeder Produktionsstufe, als Indikator der Leistungsfähigkeit einer Besteuerung zu unterziehen. Es kommt auch nicht darauf an, wie vorteilhaft die Leistungserbringung für den Unternehmer war. Im Gegensatz zu den Ertragssteuern (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer) ist ein Vermögenszuwachs beim Unternehmer für die Umsatzbesteuerung gerade nicht erforderlich.

12 *Jürgens/Menebröcker*, UStB 2018, 168.

13 *Seer*, in: Tipke/Lang, Rn. 6.36 ff.

14 *P. Kirchhof*, DStR 2008, 1; *Tehler*, UR 2013, 171 (173); *Englisch*, in: Tipke/Lang, Rn. 17.11. m. w. N.

15 EuGH v. 16.10.1997, C-258/95, Fillibeck, ECLI:EU:C:1997:491; EuGH v. 18.12.1997, C-384/95, Landboden-Agrardienste, ECLI:EU:C:1997:627; BFH v. 7.7.2005, V R 34/03, BStBl. II 2007, 66; BFH v. 21.1.2006, V R 3/04, BStBl. II 2006, 479; BFH v. 14.7.2015, XI B 41/15, BFH/NV 2015, 1445.

16 *Englisch*, in: Tipke/Lang, Rn. 17.11.

17 EuGH v. 16.10.1997, C-258/95, Fillibeck, ECLI:EU:C:1997:491; EuGH v. 18.12.1997, C-384/95, Landboden-Agrardienste, ECLI:EU:C:1997:627; BFH v. 07.07.2005, V R 34/03, BStBl. II 2007, 66; BFH v. 21.01.2006, V R 3/04, BStBl. II 2006, 479; BFH v. 14.07.2015, XI B 41/15, BFH/NV 2015, 1445; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Rn. 17.10; *Lippross*, Umsatzsteuer, S. 62; *P. Kirchhof*, DStR 2008, 1 (3); *Hummel*, in: Hiden/Jürgens, § 9 Rn. 1.

Stattdessen kommt es darauf an, welche Leistung der Endverbraucher erhält bzw. was dieser aufwendet, um die Leistung zu erhalten.

Aus dem Steuergut der Umsatzsteuer lässt sich das Bedürfnis einer **Rechtsformneutralität** des Unternehmers ableiten.¹⁸ Nach dem Grundsatz der Rechtsformneutralität kann jedes selbstständige Wirtschaftsgebilde, das nach außen durch Bewirkung von Umsätzen (entgeltlichen Leistungen) am Wirtschaftsverkehr teilnimmt, Unternehmer sein.¹⁹ Da der Konsum des Endverbrauchers besteuert wird, kommt es auf die Organisationsform, die Eigentumsverhältnisse und die Finanzierung des Leistungserbringers ebenso wenig an, wie auf die Handlungsform, den Umfang der Tätigkeit, den Zweck der Leistungserbringung, eine etwaige Gewinnerzielungsabsicht oder die Erzielung eines tatsächlichen Gewinnes.²⁰ Die Besteuerung des Steuergutes muss insoweit von der Art und Weise der Leistungserbringung unabhängig bleiben, als im Ergebnis beim Endverbraucher derselbe Konsum eintritt.²¹

Aus dem Grundsatz der Rechtsformneutralität folgt weiter, dass die **Umsatzbesteuerung der öffentlichen Verwaltung** nicht nur (finanzverfassungsrechtlich) unbedenklich, sondern sogar geboten ist.²² Dass eine allgemein am Markt zu erwerbende Leistung durch eine öffentlich-rechtliche Rechtsform in öffentlich-rechtlicher Handlungsform angeboten wird, ändert nichts am Konsum des Endverbrauchers. Es muss insoweit unbeachtlich bleiben, ob ein und dieselbe Leistung aufgrund öffentlicher Gewalt oder im allgemeinen Rechtsverkehr erbracht wird. Erst wenn die öffentliche Hand besondere Bedürfnisse befriedigt, die von einem privaten Wirtschaftsteilnehmer am allgemeinen Markt schlechterdings nicht befriedigt werden können, entfallen die freie Vermögensverwendung des Endverbrauchers und damit der Zweck der Verbrauchsbesteuerung.²³

Obwohl das Steuergut der Konsum des Endverbrauchers ist, knüpft die Umsatzsteuer rechtstechnisch an wirtschaftliche Leistungsprozesse an.²⁴ Das Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist der Umsatz des Unternehmers als Äquivalent zum Kon-

18 *Klenk*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Wesen der Umsatzsteuer, Verhältnis von nationalem Recht zum Unionsrecht, Rn. 10; *Jürgens/Menebröcker*, UStB 2018, 168.

19 BFH v. 18.12.1980, V R 142/73, BStBl. II 1981, 408; BFH v. 22.06.1989, V R 37/84, BStBl. II 1989, 913.

20 BFH v. 21.04.1994, V R 105/91, BStBl. II 1994, 671.

21 *Jürgens/Menebröcker*, UStB 2018, 168 (169).

22 *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 Rn. 1271, § 2b Rn. 34 ff.; *Desens/Hummel*, StuW 2012, 232 ff.; *Desens/Hummel/Lenk/Rottmann*, ZöGU 2012, 319 f.; *Hummel*, in: Hidién/Jürgens, § 9 Rn. 2; *Hidién*, UR 2002, 170; *Jürgens/Menebröcker*, UStB 2018, 168 (169).

23 *Jürgens/Menebröcker*, UStB 2018, 168 (169).

24 *Hidién/Menebröcker*, UR 2021, 96 (101); *Jürgens/Menebröcker*, UStB 2018, 168 (169).

sum des Verbrauchers.²⁵ Dies hat vor allem Praktikabilitätsgründe.²⁶ Anstatt jeden einzelnen Verbraucher direkt mit sämtlichen Aufwendungen als Steuersubjekt zu erfassen, erfolgt eine Besteuerung indirekt über die leistenden Unternehmer.²⁷ Da Leistung und Gegenleistung zwei Seiten derselben Medaille sind, lässt sich über eine Besteuerung der Leistung des Unternehmers indirekt eine Belastung des Endverbrauchers erzielen. Der Umsatz des Unternehmers bemisst sich nach dem, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Im Ergebnis wird nur der Leistungsempfänger mit der Steuer belastet.²⁸ Der Unternehmer wird bei der Umsatzbesteuerung mithin als »Steuereinsammler« für Rechnung des Staates tätig.²⁹

- 15 Da die Umsatzsteuer die Leistungspflicht rechtstechnisch an Vorgänge des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs anknüpft, wurde sie in der Vergangenheit als sog. **Verkehrssteuer** behandelt.³⁰ Verkehrssteuern sind Steuern, die an die Übertragung von Gütern im Rechtsverkehr anknüpfen, also an den Leistungsaustausch aufgrund zivilrechtlicher Rechtsgeschäfte. Für die Zwecke der Abgabenordnung gehört die Umsatzsteuer bis heute nicht zu den Verbrauchsteuern, sondern zu den Verkehrssteuern. Die Qualifizierung als Verkehrssteuern ist bspw. für die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 AO oder die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden nach § 172 Abs. 1 AO von Bedeutung.

1.3 Funktionsweise der Umsatzbesteuerung

- 16 Das Steuergut der Umsatzsteuer ist der Verbrauch einer Leistung beim Endverbraucher, d. h. der Konsum des Leistungsempfängers als letztes Glied in einer Leistungskette. Bemessen wird die Umsatzsteuer anhand der Aufwendungen des Endverbrauchers (§ 10 UStG). Die Endverbraucher werden aus Praktikabilitätsgründen aber nicht direkt, sondern indirekt über die leistenden Unternehmer besteuert. Steuerpflichtiger (und insb. Zahlungsverpflichteter gegenüber dem Finanzamt) ist daher der Unternehmer und nicht der wirtschaftlich belastete Endverbraucher. Der Unternehmer gibt die geschuldete Umsatzsteuer im Preis

25 P. Kirchhof, DStR 2008, 1; Tipke, DStR 1983, 595; Jürgens/Menebröcker, UStB 2018, 168 (169).

26 Englisch, in: Tipke/Lang, Rn. 17.40; Jürgens/Menebröcker, UStB 2018, 168 (169).

27 Robisch, in: Bunjes, UStG, Vor § 1, Rn. 18; Jürgens/Menebröcker, UStB 2018, 168 (169).

28 Generalanwältin beim EuGH Kokott v. 23.12.2015, C-520/14, Gemeinde Borsele, ECLI:EU:C:2015:855, Rn. 26.

29 Lippross, Umsatzsteuer, S. 62; Englisch, in: Tipke/Lang, Rn. 17.40; Nieskens, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 1, Rn. 80.

30 So noch BFH v. 08.11.1972, II B 24/72, BStBl. II 1973, 94.

an den Verbraucher weiter. Er wälzt somit die Umsatzsteuer auf den Endverbraucher ab. Die Umsatzsteuer wird daher als **indirekte Steuer** bezeichnet.³¹

Um das Steuerobjekt der Umsatzsteuer möglichst lückenlos zu erfassen,³² unterliegen grds. sämtliche Umsätze eines Unternehmers der Umsatzsteuer, unabhängig davon, an wen und auf welcher Stufe der Leistungskette die Leistung erbracht wird (sog. Allphasen-Netto-Umsatzsteuer).³³ Das bedeutet, dass die Umsatzsteuer auch bei Leistungen eines Unternehmers an einen anderen Unternehmer fällig wird. Da der Verbrauch des Unternehmers für unternehmerische Zwecke jedoch nicht vom Steuergut der Umsatzsteuer erfasst werden soll, muss der Unternehmer von der Umsatzsteuer der vorherigen Leistungsstufen entlastet werden.³⁴ Andernfalls würde sich die Umsatzsteuer mit jeder Leistungsstufe potenzieren (sog. Kaskadeneffekt). Dies würde wiederum den Endverbraucher unangemessen belasten. Damit die Leistungen zwischen den einzelnen Unternehmern kostenneutral bleiben, kann der Unternehmer die Umsatzsteuerbelastung der erhaltenen Leistungen wieder neutralisieren (sog. Vorsteuerabzug).³⁵ Auf diese Weise entsteht die Umsatzsteuer nur beim letzten Umsatz an den Endverbraucher.³⁶ Diese Grundsätze gelten ebenso für die öffentliche Verwaltung, wenn sie unternehmerisch tätig wird.

Beispiel:

Ein Hersteller für Schwimmbadbedarf (H) stellt automatische Bodenabsauger her. Er verkauft diese zum Stückpreis von 3.000 Euro zzgl. 19 % USt an einen Großhändler (G). Dieser verkauft einen automatischen Bodenabsauger an das Hallenbad einer Stadt (S) zum Preis von 5.000 Euro zzgl. 19 % USt. Das Hallenbad der Stadt erzielt einen Jahresumsatz von 50.000 Euro aus dem allgemeinen Schwimmbetrieb. Der Eintritt für die Badegäste (B) kostet 2,50 Euro pro Person. Im Eintrittspreis enthalten sind 7 % USt.

H verkauft den Bodenabsauger zunächst an G für 3.000 Euro zzgl. 570 Euro USt. Er stellt G somit insgesamt 3.570 Euro in Rechnung. Die USt i. H. v. 570 Euro führt H an das für ihn zuständige Finanzamt-A (FA-A) ab. Indem H die USt auf G abwälzt, wird er selbst durch die USt nicht belastet.

31 BVerfG v. 13.06.1997, 1 BvR 201/97, NJW 1997, 3368; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Rn. 17.12; *Lippross*, Umsatzsteuer, S. 60 f.

32 Generalanwältin beim EuGH Kokott v. 23.12.2015, C-520/14, Gemeinde Borsele, ECLI:EU:C: 2015:855, Rn. 26.

33 *Robisch*, in: Bunjes, UStG, Vor § 1, Rn. 18.; *Lippross*, Umsatzsteuer, S. 63.

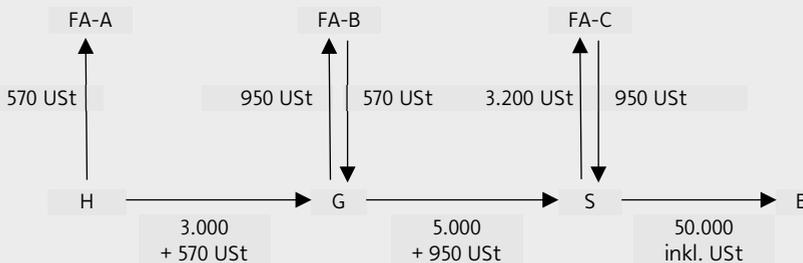
34 EuGH v. 29.06.1999, C-158/98, Coffeeshop »Siberië«, ECLI:EU:C:1999:334; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Rn. 17.15; *Lippross*, Umsatzsteuer, S. 63; *Klenk*, in: Sölch/Ringleb, UStG, Wesen der Umsatzsteuer, Verhältnis von nationalem Recht zum Unionsrecht, Rn. 10.

35 BT-Drucks. 4/1590, S. 22; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 10, Rn. 1629; *Englisch*, in: Tipke/Lang, Rn. 17.15.

36 Generalanwältin beim EuGH Kokott v. 23.12.2015, C-520/14, Gemeinde Borsele, ECLI:EU:C: 2015:855, Rn. 26.

G verkauft den Bodenabsauger weiter an S für 5.000 Euro. Die USt i. H. v. 950 Euro stellt er wiederum S in Rechnung. S muss somit insgesamt 5.950 Euro an G zahlen. G muss die USt i. H. v. 950 Euro an das für ihn zuständige FA-B abführen. Gleichzeitig kann er sich die USt i. H. v. 570 Euro aus der Leistung des H erstatten lassen. Tatsächlich zahlt G somit nur die Differenz i. H. v. 380 Euro an das FA-B. G wird durch die auf ihn abgewälzte USt aus der Eingangsleistung des H folglich nicht belastet und wälzt seinerseits die USt aus der Ausgangsleistung auf S ab.

Schließlich erbringt S eine Leistung an jeden einzelnen Badegast. Jedem Badegast wird hierfür 2,34 Euro zzgl. 0,16 Euro (USt) in Rechnung gestellt. Bei 20.000 Badegästen ergibt sich eine USt-Schuld der S i. H. v. 3.200 Euro. Auch S kann sich die USt i. H. v. 950 Euro aus der Eingangsleistung des G von dem für sie zuständigen FA-C erstatten lassen. Durch das Abwälzen der USt auf die Badegäste und den Vorsteuerabzug aus der Eingangsleistung des G bleibt S unbelastet. Insgesamt zahlt S 2.250 Euro an das FA-C.



Die Badegäste sind als Endverbraucher mit je 0,16 Euro Umsatzsteuer definitiv belastet. H, G und S bleiben als Unternehmer unbelastet. Die dem G und dem S in Rechnung gestellte Fremd-Umsatzsteuer (Vorsteuer) erhalten diese vom jeweils zuständigen Finanzamt zurück, die geschuldete Umsatzsteuer wälzen sie im Preis der Leistung weiter. Die Summe der bei den Finanzämtern verbleibenden USt ergibt die Gesamtbelastung der Endverbraucher (570 Euro + 380 Euro + 2.250 Euro = 3.200 Euro).

- 19 Dieses System der Umsatzsteuer bezeichnet man auch als **Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug**.

1.4 Durchführung der Besteuerung

- 20 Die Umsatzsteuer ist eine **Veranlagungssteuer**, d. h., die Steuer wird durch eine Steueranmeldung festgesetzt, die nach § 168 AO einem schriftlichen Bescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. Der Unternehmer muss eine Umsatzsteuerjahreserklärung abgeben, in der er die Steuer selbst berechnen muss (§ 18 Abs. 3 S. 1 UStG). Diese ist seit dem 01.01.2011 nach amtlichem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung auf elektronischem Weg zu übermitteln. Von der Umsatzsteuer für den Besteuerungszeitraum sind die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge abzuzie-

hen (§ 16 Abs. 2 S. 1 UStG). Der Besteuerungszeitraum ist das Kalenderjahr (§ 16 Abs. 1 S. 2 UStG).

Berechnungsschema

21

| | |
|--|--|
| Steuerbare Umsätze (§§ 1-3 f. UStG) | |
| ./. Steuerfreie Umsätze (§§ 4-9 UStG) | |
| <hr/> | |
| = Steuerpflichtige Umsätze (§§ 10-11 UStG) | |
| x Steuersatz (§ 12 UStG) | |
| <hr/> | |
| = Steuerschuld (§ 13-13a UStG) | |
| ./. Vorsteuerbeträge (§§ 15-15a UStG) | |
| <hr/> | |
| = Umsatzsteuerzahllast (§ 16 UStG) | |
| <hr/> | |

2 Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen

- 22 Die Finanzverfassung der Bundesrepublik Deutschland ist in Art. 104a bis 108 GG normiert; sie umfasst die Gesetzgebungshoheit, die Verwaltungshoheit und die Ertragshoheit über die Steuern. Auch wenn das Grundgesetz die vorgenannten Kompetenzen regelt, wird der Steuerbegriff als deren Regelungsgegenstand in der Verfassung selbst – im Gegensatz zur Abgabenordnung – nicht definiert.
- 23 **Steuern i. S. d. Grundgesetzes** sollen nach Auffassung des BVerfG alle einmaligen oder laufenden Geldleistungen sein, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; auch Zölle fallen darunter; nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten).³⁷ Auch wenn dieser verfassungsrechtliche Steuerbegriff weitestgehend mit dem abgabenrechtlichen Steuerbegriff übereinstimmt, sind die beiden Begriffe nicht vollständig deckungsgleich.³⁸ Aufgrund der Bindung der Gesetzgebung an die Verfassung (Art. 20 Abs. 3 Hs. 1 GG) kann der abgabenrechtliche Steuerbegriff für die Auslegung der Verfassung nicht verbindlich sein.³⁹ Der Steuerbegriff der AO kann daher allenfalls als Auslegungshilfe herangezogen werden.⁴⁰

2.1 Gesetzgebungshoheit

- 24 Der Bund hat nach Art. 105 Abs. 1 GG die **ausschließliche** Gesetzgebungskompetenz über Zölle und Finanzmonopole. Auf diesen Gebieten dürfen die Länder auch dann keine Gesetze erlassen, wenn der Bund untätig bleibt.⁴¹ Zölle in diesem Sinne sind eine Sonderform der Steuer, die nach Maßgabe eines Zolltarifes für die Warenbewegung über eine Zollgrenze erhoben wird.⁴² Die Gesetzgebungshoheit für Zölle liegt mittlerweile aber weitestgehend bei der EU (Art. 31 AEUV).⁴³ Für den Warenverkehr über Binnengrenzen innerhalb der EU dürfen keine Zölle oder Abgaben

37 BVerfG v. 10.12.1980, 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274.

38 BVerfG v. 10.12.1980, 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274.

39 *Heun*, in: Dreier, GG, Bd. III, Art. 105 Rn. 12.

40 *Stern*, Staatsrecht, Bd. II, S. 1098; *Vogel*, HStR, Bd. IV, § 87 Rn. 44.

41 *Siekmann*, in: Sachs, GG, Art. 105 Rn. 14; *Wendt*, HStR, Bd. IV, § 104 Rn. 24; *Heun*, in: Dreier, GG, Bd. III, Art. 105 Rn. 30.

42 BVerfG v. 06.05.1958, 2 BvL 37/56, 11/57, BVerfGE 8, 155.

43 *Siekmann*, in: Sachs, GG, Art. 105 Rn. 13.

erhoben werden (Art. 28 Abs. 1, 30 AEUV; vgl. Rn. 34 ff.). Für den Warenverkehr über die Außengrenzen hinweg hat die EU einen gemeinsamen Zollkodex erlassen ().⁴⁴ Finanzmonopole sind eine besondere Form der Erhebung von Abgaben.⁴⁵ Zurzeit besteht nur noch das sog. Branntweinmonopol.⁴⁶

Für die übrigen Steuern steht dem Bund nach Art. 105 Abs. 2 GG die **konkurrierende** Gesetzgebungshoheit zu, wenn ihm **das Aufkommen dieser Steuern** ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG erfüllt sind. Die Gesetzgebungshoheit knüpft somit unmittelbar an die Ertragshoheit an (Rn. 31 ff.). Das Aufkommen einer Steuer meint den Ertrag, der dem Bund allein oder gemeinsam mit den Ländern aus der Erhebung einer Steuer zusteht. Bloße Ansprüche auf einen Teil des Ertrages aus einer Steuer reichen nicht aus (Bsp.: Gewerbesteuer nach Art. 106 Abs. 6 S. 4 GG).⁴⁷ 25

Konkurrierende Gesetzgebung bedeutet, dass die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung nur solange und soweit innehaben, wie der Bund von seiner eigenen Gesetzgebungszuständigkeit nicht durch Gesetz Gebrauch gemacht hat. Der Bund hat insb. dann das Gesetzgebungsrecht, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht (Art. 72 Abs. 2 GG). Durch das **Umsatzsteuergesetz** hat der Bund von seiner konkurrierenden Gesetzgebungszuständigkeit Gebrauch gemacht, sodass die Länder keine hiervon abweichenden Regelungen treffen können. Änderungen des Umsatzsteuergesetzes bedürfen nach Art. 105 Abs. 3 GG der Zustimmung des Bundesrates. 26

Die EU hat für die direkten Steuern keine Kompetenz zur Harmonisierung des Rechts in den Mitgliedsstaaten (Art. 114 Abs. 2 AEUV). Für die indirekten Steuern – insb. für die Umsatzsteuer – enthält der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)⁴⁸ in Art. 113 AEUV einen ausdrücklichen Auftrag zur Rechtsangleichung. Dies ist für die Umsatzsteuer durch die sog. Mehrwertsteuer-systemrichtlinie geschehen (Rn. 31 ff.). 27

44 Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 09.10.2013, Abl. EU L 269/1 v. 10.10.2013.

45 BVerfG v. 22.5.1962, 1 BvR 301, 302/59, BVerfGE 14, 105.

46 *Siekmann*, in: Sachs, GG, Art. 105 Rn. 16.

47 *Stern*, Staatsrecht, Bd. II, S. 1116.

48 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union vom 09.05.2008, Abl. EG Nr. C 115, S. 47.

2.2 Verwaltungshoheit

- 28 **Verwaltet** wird die Umsatzsteuer von den Ländern im Auftrag des Bundes (Art. 108 Abs. 3 GG). Landesfinanzbehörden sind nach § 2 FVG als oberste Behörde die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde (Landesfinanzministerium bzw. -senator), als Mittelbehörden die Oberfinanzdirektionen und als örtliche Behörden die Finanzämter.
- 29 Kennzeichen der Bundesauftragsverwaltung ist, dass der Bund weitreichende Einwirkungsmöglichkeiten auf die Landesbehörden besitzt. Einerseits steht dem Bund nicht nur die Rechtsaufsicht über die Ausführung des UStG zu, sondern auch die Fachaufsicht über die Landesbehörden. Während sich die Rechtsaufsicht nur auf die Gesetzmäßigkeit der Umsatzbesteuerung beschränkt, erstreckt sich die Fachaufsicht auch auf die Zweckmäßigkeit. Der Bund kann den Ländern bspw. Vorgaben zur Ausübung von Ermessensentscheidungen machen. Darüber hinaus unterstehen die Landesbehörden den Weisungen des Bundes. Dieses Weisungsrecht übt der Bund durch den Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) und regelmäßig durch den Erlass von BMF-Schreiben aus.
- 30 Die **Einfuhrumsatzsteuer** wird unmittelbar durch die Bundesfinanzbehörden verwaltet (Art. 108 Abs. 1 GG).

2.3 Ertragshoheit

- 31 Die Umsatzsteuer (einschließlich Einfuhrumsatzsteuer) ist die **ergiebigste Steuer** der Bundesrepublik Deutschland. 2021 betrug das Steueraufkommen der Steuern vom Umsatz (Umsatzsteuer einschließlich Einfuhrumsatzsteuer) 250,8 Mrd. Euro. Bei einem Gesamtsteueraufkommen von insgesamt 761 Mrd. Euro (ohne Gemeindesteuern) macht dies einen Anteil von etwa einem Drittel aus.⁴⁹ Die Steuereinnahmen aus der Lohnsteuer lagen 2021 im Vergleich dazu bei etwa 218,4 Mrd. Euro und aus der veranlagten Einkommensteuer bei etwa 72,3 Mrd. Euro. Die Steuereinnahmen aus den übrigen Steuerarten liegen zum Teil weit darunter.

49 BMF, Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften (Aktuelle Ergebnisse), https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/2022-01-28-steuereinnahmen-4-vierteljahr-kalenderjahr_2021.pdf?__blob=publication-File&v=3, abgerufen am 06.06.2022.

Das Aufkommen der Umsatzsteuer – also der Ertrag aus der Steuererhebung – steht dem Bund und den Ländern nach Art. 106 Abs. 3 GG gemeinsam zu (sog. **Gemeinschaftssteuer**). Auch die Gemeinden erhalten seit dem 01.01.1998 einen Anteil am Aufkommen der Umsatzsteuer. Die Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer werden im Finanzausgleichsgesetz geregelt. Der Anteil der Gemeinden am Aufkommen der Umsatzsteuer wird von den Ländern auf der Grundlage eines orts- und wirtschaftsbezogenen Schlüssels an ihre Gemeinden weitergeleitet. Ein Teil des Umsatzsteueraufkommens fließt zudem gemäß Art. 2 Abs. 1 lit. c Beschluss des Rates über das System der Eigenmittel vom 29.09.2000 in den Haushalt der EU. 32

3 Rechtsgrundlagen und Erkenntnisquellen

3.1 Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen

- 33 Die deutsche Umsatzsteuer beruht weitgehend auf europäischem Recht. Das Mehrwertsteuersystem in den Mitgliedstaaten wurde durch die Sechste Richtlinie zu Harmonisierung der Umsatzsteuer⁵⁰ (RL 77/388/EWG), die inzwischen durch die **Mehrwertsteuersystemrichtlinie**⁵¹ (MwStSystRL) ersetzt wurde, weitgehend angeglichen. Um die nationalen Regelungen nachvollziehen zu können, ist es daher sinnvoll, sich zunächst mit den europarechtlichen Grundlagen zu befassen. Für die öffentliche Verwaltung ist insb. Art. 13 MwStSystRL von besonderer Bedeutung. Er beeinflusst die Unternehmereigenschaft der jPÖR maßgeblich (Rn. 380 ff.).

3.1.1 Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts

- 34 Ein wesentliches Ziel der Europäischen Union ist die Errichtung eines europäischen Binnenmarktes. Die EU hat nach Art. 26 Abs. 1 AEUV ausdrücklich den Auftrag, alle erforderlichen Maßnahmen zu erlassen, um nach Maßgabe der einschlägigen Bestimmungen der europäischen Verträge den Binnenmarkt zu verwirklichen bzw. dessen Funktionieren zu gewährleisten. Binnenmarkt in diesem Sinne ist nach der Legaldefinition des Art. 26 Abs. 2 AEUV ein »Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist«.
- 35 Die Errichtung eines gemeinsamen Binnenmarktes setzt insb. voraus, dass in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften angewandt werden, durch die die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht werden und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht behindert wird. Da in jedem Mitgliedstaat eine andere Rechtsordnung besteht, bedarf es zur Schaffung eines freien Binnenmarktes ohne Handelsbeschränkungen einer Angleichung der nationalen Rechtsvor-

50 Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern v. 17.05.1977 (RL 77/388/EWG), ABl. EG L 145 v. 13.06.1977, S. 1.

51 Richtlinie des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 28.11.2006 (RL 2006/112/EG), ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1.

schriften (sog. Harmonisierung), der Schaffung einer einheitlichen Zollunion und der gegenseitigen Anerkennung nationaler Standards.

Das wichtigste Mittel zur Harmonisierung des Rechts ist der Erlass von Richtlinien und Verordnungen durch das Europäische Parlament und den Rat nach Art. 114 und 115 AEUV. Darüber hinaus besitzt die Europäische Union nach Art. 113 AUEV aber auch die Kompetenz, in einem besonderen Gesetzgebungsverfahren Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern und anderer indirekter Steuern zu erlassen. Die Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts ist durch den Erlass der MwStSystRL geschehen. 36

3.1.2 Verhältnis zwischen MwStSystRL und nationalem Recht

Nach Art. 288 Abs. 3 AEUV sind Richtlinien – auch die MwStSystRL – für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet werden, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich. Es wird jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel überlassen. Richtlinien sind demnach umsetzungsbedürftig, d. h., sie lösen grds. nur mittelbar durch nationale Rechtsvorschriften Rechtsfolgen aus. Aufgrund des den Mitgliedstaaten überlassenen Gestaltungsspielraums hinsichtlich der Umsetzungsformen und -mittel können Richtlinien als ein schonendes Mittel zur Harmonisierung des Rechts bezeichnet werden. 37

Der Wahl der Umsetzungsformen und -mittel durch die Mitgliedstaaten sind jedoch gewisse Grenzen gesetzt. So haben die Mitgliedstaaten Formen und Mittel zu wählen, welche die praktische Wirksamkeit am besten gewährleisten. Sie müssen dem Gebot der Rechtsklarheit und dem Gebot der Rechtssicherheit Rechnung tragen. Die Umsetzung muss daher mittels verbindlicher innerstaatlicher Vorschriften (i. d. R. durch Gesetze) erfolgen. Zudem gebietet das Gebot der effektiven Umsetzung, die Richtlinie vollständig umzusetzen und einen effektiven Rechtsschutz zu gewährleisten. 38

Das nationale Recht ist daher nach der Rspr. des EuGH **richtlinienkonform auszulegen**.⁵² Dies ergibt sich aus der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, das in der Richtlinie vorgesehene Ziel zu erreichen (Art. 288 Abs. 3 AEUV) und alle zur Erfüllung dieser Verpflichtungen geeigneten Maßnahmen allgemeiner und besonderer Art zu treffen (Art. 4 Abs. 3 EUV). Der Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung verlangt, dass die nationalen Gerichte unter Berücksichtigung des 39

52 EuGH v. 10.04.1984, C-14/83, Von Colson und Kamann, ECLI:EU:C:1984:153; EuGH v. 10.04.1984, C-79/83, Harz/Deutsche Tradax, ECLI:EU:C:1984:155; EuGH v. 14.07.1994, C-91/92, Faccini Dori/Recreb, ECLI:EU:C:1994:292.

gesamten nationalen Rechts und unter Anwendung ihrer Auslegungsmethoden alles tun, was in ihrer Zuständigkeit liegt, um die volle Wirksamkeit der einschlägigen Richtlinien zu gewährleisten und zu einem Ergebnis zu gelangen, das mit dem von der Richtlinie verfolgten Ziel übereinstimmt. Diese Pflicht umfasst das gesamte mitgliedstaatliche Recht, soweit es in den Anwendungsbereich einer Richtlinie fällt. Da das Umsatzsteuerrecht durch den Erlass der Mehrwertsteuer-systemrichtlinie vereinheitlicht wurde, sind die Vorschriften des UStG im Lichte der MwStSystRL auszulegen.⁵³

- 40 Begrenzt wird die richtlinienkonforme Auslegung durch innerstaatliche und unionsrechtliche Schranken. So begrenzen insb. das Rechtsstaatsprinzip und die Gewaltenteilung (Art. 20 Abs. 3 GG) die Auslegung der Gesetze durch nationale Gerichte auf den Wortlaut der Vorschrift. Eine Auslegung über den Wortlaut hinaus verstößt gegen das Gesetz (*contra legem*) und ist daher nicht geboten.⁵⁴ Gleichwohl legt der BFH die Vorschriften des Umsatzsteuerrechts – insb. § 2 Abs. 3 UStG a. F. – auch über den Wortlaut der Vorschrift hinaus richtlinienkonform aus.⁵⁵

3.1.3 Auswirkungen der MwStSystRL auf die Besteuerung der öffentlichen Verwaltung

- 41 Der europäische Richtliniengeber hat das **Steuerobjekt der Mehrwertsteuer** in der MwStSystRL sehr weit gefasst. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf sämtliche Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.⁵⁶ Zum Zweck einer einheitlichen Anwendung dieser Richtlinie müssen sämtliche nationalen Gesetze, die dieses Steuergut ebenfalls definieren – wie auch die deutsche Umsatzsteuer – eine einheitliche und richtlinienkonforme Auslegung erfahren.⁵⁷ Daher legt der BFH in seiner stän-

53 Ausführlich *Roth*, EWS 2005, 385 ff.

54 EuGH v. 04.07.2006, C-212/04, Adeneler u. a., ECLI:EU:C:2006:443; BGH v. 19.10.2004, XI ZR 337/03, NJW-RR 2005, 353.

55 BFH v. 10.11.2011, V R 41/10, BFHE 235, 554; BFH v. 02.03.2011, XI R 65/07, BFHE 233, 264.

56 Art. 1 MwStSystRL.

57 EuGH v. 29.09.2015, C-276/14, Gmina Wrocław, ECLI:EU:C:2015:635; EuGH v. 21.02.2006, C-255/02, Halifax u. a., ECLI:EU:C:2006:121.

digen Rspr. § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung schon jetzt i. S. d. MwStSystRL aus.⁵⁸

Gemäß Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts (nur dann) nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Bei Tätigkeiten, die einer Einrichtung des öffentlichen Rechts nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, findet die allgemeine Regelung des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL Anwendung. Demnach gilt sie als **Steuerpflichtiger**, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als »wirtschaftliche Tätigkeit« in diesem Sinne gelten nach UAbs. 2 alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insb. die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Auch wenn eine Einrichtung des öffentlichen Rechts Tätigkeiten ausübt oder Umsätze bewirkt, die ihr im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, gilt sie dennoch nach Art. 13 Abs. 1 U Abs. 2 MwStSystRL für diese Tätigkeiten oder Umsätze als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL geht damit weit über den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 3 UStG a. F. hinaus (Rn. 373 ff.).

Mit dem **StÄndG 2015** hat der deutsche Gesetzgeber die Unternehmereigenschaft der öffentlichen Verwaltung nach der MwStSystRL in nationales Recht umgesetzt. § 2 Abs. 3 UStG a. F. wurde gestrichen. Dafür hat der neue § 2b UStG Einzug in das UStG gefunden. § 2b Abs. 1 UStG entspricht weitestgehend dem Wortlaut von Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL. § 2b Abs. 2 und 3 UStG stellen lediglich Auslegungshilfen dar. Die Rspr., die zu Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 MwStSystRL ergangen ist, ist für die Auslegung des § 2b UStG unbedingt zu berücksichtigen.⁵⁹

58 BFH v. 20.08.2009, V R 70/05, BStBl. II 2017, 825; BFH v. 17.03.2010, XI R 17/08, BStBl. II 2017, 828; BFH v. 15.04.2010, V R 10/09, BStBl. II 2017, 863; BFH 02.03.2011, XI R 65/07, BStBl. II 2017, 831; BFH v. 10.11.2011, V R 41/10, BStBl. II 2017, 869; BFH v. 01.12.2011, V R 1/11, BStBl. II 2017, 834; BFH v. 13.02.2014, V R 5/13, BStBl. II 2017, 846; BFH v. 05.11.2014, XI R 42/12, BStBl. II 2017, 849; BFH v. 10.02.2016, XI R 26/13, BStBl. II 2017, 857; die Finanzverwaltung wendet die richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG a. F. dagegen nur an, wenn sich die JPÖR hierauf beruft: BMF v. 27.07.2017, BStBl. II 2017, 1239.

59 So auch BMF v. 27.07.2017, BStBl. II 2017, 1239.

3.2 Nationale Rechtsgrundlagen

- 44 Die Umsatzsteuer ist in Deutschland im **Umsatzsteuergesetz (UStG)** geregelt. Dieses bestimmt u. a. den Steuergegenstand (§§ 1-3g UStG), mögliche Steuerbefreiungen (§§ 4, 4b, 5 UStG), die Bemessungsgrundlage (§§ 10, 11 UStG), den Steuersatz (§ 12 UStG), die Steuerschuldnerschaft (§§ 13a, 13b UStG), das System des Vorsteuerabzuges (§§ 15, 15a UStG) und das Besteuerungsverfahren (§§ 18 ff. UStG). Das UStG ist die wichtigste Quelle des materiellen Rechts für die Umsatzsteuer.
- 45 Die Bundesregierung hat mit Zustimmung des Bundesrats zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung, zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen und zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens nach § 26 Abs. 1 UStG die Anwendung der im UStG normierten Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen und des Vorsteuerabzuges in der **Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV)** näher bestimmt. Die UStDV enthält Rechtsnormen, die nicht in einem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zustande gekommen sind, sondern von der Exekutive erlassen wurden. Durch die UStDV werden keine neuen gesetzlichen Regelungen geschaffen, sondern lediglich bestehende Vorschriften konkretisiert. Die UStDV ist ein »Gesetz im materiellen Sinn« und steht im Rang unterhalb der förmlichen Gesetze (UStG, AO etc.). Die Rechtsnormen gelten für jedermann und sind von der FinVerw., der Rspr. und dem Steuerpflichtigen zwingend anzuwenden.
- 46 Darüber hinaus sind die Vorschriften der **Abgabenordnung (AO)** für das Besteuerungsverfahren von Bedeutung. Die Abgabenordnung wird auch als Mantelgesetz des Steuerrechts bezeichnet.⁶⁰ Sie enthält grundlegende Bestimmungen zum Steuerschuldverhältnis (materielles Steuerrechtsverhältnis) und zum Steuererfahrensverhältnis (formelles Steuerrechtsverhältnis). Während die AO grds. Regelungen zu den Steuerrechtsverhältnissen enthält, trifft das Umsatzsteuergesetz spezielle Bestimmungen, die den allgemeinen Regelungen vorgehen (**lex specialis**).
- 47 Für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Verwaltung ist das **Körperschaftsteuergesetz (KStG)** – zumindest noch vorübergehend – von Bedeutung. Nach § 2 Abs. 3 UStG a. F., der wegen der Übergangsregelung in § 27 Abs. 22, 22a UStG noch bis zum 31.12.2022 Anwendung finden **kann**, sind juristische Personen des öffentlichen Recht (jPöR) grds. nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BGA i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG i. V. m. § 4 KStG) unternehmerisch tätig. Die

60 *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Rn. 1.52.

Unternehmereigenschaft der jPöR knüpft demnach unmittelbar an das Körperschaftsteuerrecht an. Zwar legt der BFH die Vorschriften des Umsatzsteuerrechts im Lichte des Art. 13 MwStSystRL aus, weswegen den Vorschriften des KStG nur eine untergeordnete Rolle zukommen soll.⁶¹ Die FinVerw. wendet die richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG a. F. aber nur an, wenn sich die jPöR hierauf beruft.⁶² In der Praxis muss daher regelmäßig (noch) auf die Vorschriften des KStG zurückgegriffen werden.⁶³

3.3 Bedeutung der Rechtsprechung

3.3.1 Entscheidungen der nationalen Gerichte

Bei Rechtsstreitigkeiten über die Umsatzsteuer entscheidet die Finanzgerichtsbarkeit. 48
Ausgeübt wird sie durch unabhängige (Art. 97 Abs. 1 GG), von den Verwaltungsbehörden getrennte Gerichte (§ 1 FGO). Die Finanzgerichtsbarkeit ist ein selbstständiger und gleichrangiger Zweig der staatlichen Gerichtsbarkeit, der zweistufig aufgebaut ist. In erster Instanz entscheiden die Finanzgerichte als Tatsacheninstanz (§ 35 FGO). In zweiter und letzter Instanz entscheidet der Bundesfinanzhof (BFH) als Rechtsmittelinstanz über Revision und Beschwerden gegen erstinstanzliche Entscheidungen der Finanzgerichte (§ 36 FGO).

Die Entscheidungen der **Finanzgerichte (FG)** besitzen keine allgemeine rechtliche Bindung, sondern binden nur die Beteiligten des Rechtsstreits und deren Rechtsnachfolger.⁶⁴ Zudem erstreckt sich die Bindungswirkung nur insoweit, als das Gericht über den Streitgegenstand entschieden hat; die Finanzbehörde darf Verwaltungsakte auch nach einem rechtskräftigen Urteil noch korrigieren, soweit über den Streitgegenstand nicht entschieden wurde. Auch den Entscheidungen des **Bundesfinanzhofs (BFH)** kommt keine allgemeine rechtliche Bindung zu; allerdings haben die Entscheidungen regelmäßig »grundsätzliche Bedeutung« (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) oder dienen der Fortbildung des Rechts sowie der Sicherung einer einheitlichen Rspr. (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). Die FG wenden die Rspr. des BFH daher regelmäßig auch über den Einzelfall hinaus an. Darüber hinaus besitzen die Entscheidungen durch die Rezension in der FinVerw. und der Rechtswissenschaft eine richtungsweisende Bedeutung. Gleichwohl ist die **FinVerw.** an die Entscheidungen des BFH aufgrund des Gewaltenteilungsprinzips (Art. 20 Abs. 2 GG) nicht über den Einzelfall hinaus gebunden. Sie ent- 49

61 BFH v. 10.11.2011, V R 41/10, BFHE 235, 554; BFH v. 02.03.2011, XI R 65/07, BFHE 233, 264.

62 BMF v. 27.07.2017, BStBl. II 2017, 1239.

63 Insbesondere A 2.11. UStAE.

64 *Englisch*, in: Tipke/Lang, Rn. 5.37; Pezzer, DStR 2004, 525.

scheidet eigenverantwortlich über die Auslegung des Rechts in der Verwaltungspraxis. Es ist den obersten Finanzbehörden und Mittelbehörden daher unbenommen, mit sog. Nichtanwendungserlassen den nachgeordneten Behörden und Bediensteten die Anwendung eines bestimmten Urteils zu untersagen.

- 50 Die Urteile des BFH (aber auch die FG-Urteile) sind wichtige Erkenntnisquellen für die Rechtsanwendung. Die Entscheidungsgründen enthalten die Erwägungen, auf denen die Entscheidung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht beruht. Sie haben ihre Grundlage in den angewendeten rechtlichen Normen, dem Tatsachenvortrag der Parteien und ggf. dem Ergebnis einer Beweisaufnahme. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass ein Gericht gleich gelagerte Fälle auch gleich entscheiden wird. Nicht jeder Einzelfall muss daher zwingend gerichtlich entschieden werden, wenn die höchste richterliche Instanz zu der konkreten Rechtsfrage bereits eine bestimmte Rechtsauffassung dauerhaft vertritt (sog. ständige Rechtsprechung). Die Berücksichtigung der st. Rspr. kann langwierige, kostenintensive und ggf. aussichtslose Rechtsstreitigkeiten vermeiden.

51 **Merken Sie sich bitte:**

»Ständige Rechtsprechung« bedeutet, dass eine Rechtsfrage seit langer Zeit immer wieder gleich beantwortet wird. Daraus lässt sich schlussfolgern, dass die diesbezügliche Rspr. auch zukünftig nicht anders sein wird. Es macht daher nur dann Sinn, mit einer von dieser Rspr. abweichenden Meinung vor Gericht zu ziehen, wenn konkrete Umstände eine Rechtsprechungsänderung wahrscheinlich erscheinen lassen (Bsp.: Gesetzesänderungen, Divergenz zu der Rspr. anderer Senate oder anderer Gerichte).

3.3.2 Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes

- 52 Da dem deutschen Umsatzsteuerrecht die europäische MwStSystemRL zugrunde liegt (Rn. 34 ff.), kommt der Rspr. des **Europäischen Gerichtshofs (EuGH)** besondere Bedeutung zu. Die nationalen Gerichte, also auch die FG und der BFH, haben das Gemeinschaftsrecht als Bestandteil des Bundesrechtes anzuwenden (Art. 288 AEUV). Gegenüber dem nationalen Recht kommt ihm ein Anwendungsvorrang zu, d. h., deutsche Vorschriften dürfen dem Gemeinschaftsrecht nicht widersprechen. Um der Gefahr einer unterschiedlichen Auslegung des Gemeinschaftsrechts durch die nationalen Gerichte zu begegnen, weist der AEUV⁶⁵ dem EuGH im sog. **Vorabentscheidungsverfahren** (Art. 267 AEUV) die Aufgabe zu,

65 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 09.05.2008, ABl. EG Nr. C 115, S. 47.

das Gemeinschaftsrecht einheitlich auszulegen. Die Entscheidungen des EuGH haben einen feststellenden Charakter. Sie wirken grds. ex tunc (Rückwirkung).⁶⁶ Die FG, der BFH und die FinVerw. sind verpflichtet, das vom EuGH gefundene Auslegungsergebnis auf sämtliche Fälle anzuwenden.⁶⁷ Sämtliche Entscheidungen des EuGH, welche die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Verwaltung betreffen, sind somit zwingend anzuwenden. Daher kommt den Entscheidungen des EuGH richtungsweisende Bedeutung zu.

Bei der Anwendung der Rspr. des EuGH sind jedoch Vorsicht und Fingerspitzengefühl gefragt.⁶⁸ Die Aufgabe des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren ist es, eine Auslegungsfrage des Unionsrechts, die im Ausgangsverfahren entscheidungserheblich ist, zu beantworten. Die Entscheidungen des EuGH beziehen sich daher – wie jedes andere Urteil auch – auf einen konkreten Sachverhalt und eine hierauf bezogene Rechtsfrage. Die Entscheidungen des EuGH dürfen daher weder überinterpretiert noch aus dem Kontext herausgerissen werden. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die Verfahrenssprache jede Amtssprache der EU sein kann. Verfahrensdokumente werden in die Verfahrenssprache sowie ins Französische (interne Arbeitssprache des EuGH) übersetzt. Die Urteile des EuGH werden anschließend in alle Amtssprachen übersetzt. Bei jeder einzelnen Übersetzung gibt es – wie bei dem Spiel »stillen Post« – zahlreich Fehlerquellen, sodass insb. bei der Wortlautauslegung Vorsicht geboten ist. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass die Richter am EuGH meist Generalisten (Staats-, Europa- oder Völkerrechtler) und keine (Steuerrechts-)Spezialisten sind. Daraus folgt, dass die Feinheiten der Dogmatik u. U. nicht immer vollständig erfasst werden (können).⁶⁹ Gleichwohl sind die Urteile des EuGH wichtige Erkenntnisquellen für die Rechtsanwendung. Die Berücksichtigung der Rspr. des EuGH dient der korrekten Auslegung und Anwendung des Unionsrechts und der Vermeidung von (weiteren) Rechtsstreitigkeiten. Andernfalls müsste jeder Einzelfall vom EuGH als Antwort auf (immer weitere) Vorabentscheidungsersuche entschieden werden. Die Anwendung der Rspr. des EuGH kann daher nicht (nur) auf solche Sachverhalte beschränkt werden, die mit dem Ausgangssachverhalt völlig identisch sind.⁷⁰

66 EuGH v. 06.03.2007, C-292/04, Meilicke u. a., ECLI:EU:C:2007:132.

67 Seer, in: Tipke/Lang, Rn. 22.307.

68 Kritik am Umgang mit Urteilen des EuGH übt Hummel, UR 2021, 173 ff.

69 Hummel/UR 2021, 173 ff.

70 Widmann, UR 2021, 253.

54 **Merken Sie sich bitte:**

»Der Gerichtshof hat nur das gesagt, was er auch wirklich gesagt hat.«⁷¹ Was der EuGH wirklich gesagt oder nicht gesagt hat, ist durch Auslegung zu ermitteln.⁷² Bestehen Zweifel über die Anwendung der bisherigen Rspr. des EuGH im konkreten Einzelfall, muss i. R. e. Vorabentscheidungsverfahren geklärt werden, ob einem Urteil eine bestimmte Aussage zu entnehmen ist.

3.4 Die Auffassung der Finanzverwaltung

- 55 Die Auffassung der Finanzverwaltung wird durch (interne) Verwaltungsvorschriften bestimmt, um einen einheitlichen und gleichmäßigen Steuervollzug sicherzustellen. Man unterscheidet:
- Richtlinien der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrats,
 - Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen,
 - Erlasse des Bundesministers der Finanzen und der Finanzminister der Länder sowie
 - Verfügungen der Oberfinanzdirektionen.
- 56 **Verwaltungsvorschriften** werden von den obersten Finanzbehörden und Mittelbehörden erlassen und binden die nachgeordneten Behörden und Bediensteten, über die sie im Verwaltungsaufbau die Leitungsfunktion in sachlicher, personeller und organisatorischer Hinsicht ausüben. Legt die FinVerw. durch eine Verwaltungsvorschrift fest, dass das ihr zustehende Ermessen in einer bestimmten Weise auszuüben ist, muss sie diese Ermessensanordnung allgemein anwenden. Eine abweichende Ermessensausübung im Einzelfall führt zu einem Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG (sog. **Selbstbindung der Verwaltung**⁷³).
- 57 Verwaltungsanweisungen binden weder den Steuerpflichtigen noch die Gerichte. Die Rspr. muss insb. Gesetzesanwendungsvorschriften, die eine bestimmte Auslegung von Gesetzen vorschreiben, auch dann nicht anwenden, wenn sie für den Steuerpflichtigen günstig sind. Gleichwohl kommt den norminterpretierenden Anordnungen in der Praxis eine wichtige Bedeutung zu, da sie die Gesetzesauslegung der FinVerw. widerspiegeln und sich durch deren An-

71 Hummel/UR 2021, 173 (175).

72 Zurecht Widmann, UR 253 (254).

73 BFH v. 04.07.2012, II R 38/10, BStBl. II 2012, 782; BFH v. 13.05.1987, VII R 37/84, BStBl. II 1987, 606; BFH v. 22.07.2010, IV R 30/08, BStBl. II 2011, 210; BVerwG v. 17.01.1996, 11 C 5.95, NJW 1996, 1766; BVerwG v. 08.04.1997, 3 C 6.95, BVerwGE 104, 220.

wendung Streitigkeiten mit der FinVerw. vermeiden lassen. Da derartige Verwaltungsvorschriften aber weder Rechts- noch Vertrauensschutz gewähren, kann bei einer abweichenden Rechtsauffassung des Veranlagungsfinanzamtes allenfalls eine Dienstaufsichtsbeschwerde erhoben werden.

Merken Sie sich bitte:

58

Verwaltungsvorschriften binden (ausschließlich) die FinVerw. Es kann davon ausgegangen werden, dass eine Finanzbehörde die darin enthaltene Verwaltungsauffassung auch im Einzelfall anwenden wird. Sofern für den Steuerpflichtigen eine abweichende Rspr. günstiger ist, ist regelmäßig ein gerichtlicher Rechtsstreit erforderlich.

4 Die öffentliche Verwaltung

- 59 Wenn man sich mit der Umsatzbesteuerung öffentlicher Verwaltungen beschäftigen will, kommt man nicht umhin, sich auch eine grundsätzliche Vorstellung davon zu verschaffen, was **öffentliche Verwaltung** überhaupt ist. So knüpft das Umsatzsteuerrecht u. a. die Unternehmereigenschaft, spezielle Steuerbefreiungen sowie besondere Ausnahmetatbestände unmittelbar an die Aufgaben, Rechtsformen und Handlungsmodalitäten der öffentlichen Verwaltung. Es ist insoweit nicht möglich, die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Verwaltung vollkommen losgelöst von den verwaltungsrechtlichen Grundstrukturen zu verstehen.

4.1 Der Verwaltungsbegriff

- 60 Der Begriff der öffentlichen Verwaltung ist nicht einheitlich definiert und lässt sich auch nur schwer greifbar machen. Es handelt sich allgemein um ein Kollektivum, das sämtliche Verwaltungstätigkeiten zur Erfüllung von Verwaltungsaufgaben durch Verwaltungsorgane erfassen soll.⁷⁴ Nach *Hartmut Maurer* kommen insb. die nachfolgenden drei Deutungen des Verwaltungsbegriffs in Betracht:⁷⁵
- 61 **Verwaltung im organisatorischen Sinn** ist die gesamte Verwaltungsorganisation, die aus Verwaltungsträgern, Verwaltungsorganen und sonstigen Verwaltungseinrichtungen besteht.⁷⁶ Demnach bildet die öffentliche Verwaltung organisatorisch und rechtlich einen in sich geschlossenen Verwaltungsapparat, der sich von den privaten Rechtssubjekten klar abgrenzen lässt.

62 **Beispiele:**

Die Stadtverwaltung, das Ordnungsamt, eine Polizeibehörde etc. gehören zur Verwaltung im organisatorischen Sinne.

- 63 Das Umsatzsteuerrecht greift dieses organisatorische Verständnis der Verwaltung im organisatorischen Sinne auf, indem es bspw. besondere Vorschriften für die Unternehmereigenschaft der jPöR (§ 2 Abs. 3 UStG a. F. bzw. § 2b UStG) oder Steuerbefreiungen für Einrichtungen des Bundes, der Länder oder Gemeinden (§ 4 Nr.

74 So auch *Ipsen*, Allg. VerwR, § 1 Rn. 54.

75 *Maurer/Waldhoff*, Allg. VerwR, § 1 Rn. 2.

76 *Maurer/Waldhoff*, Allg. VerwR, § 1 Rn. 2.

20 UStG) vorsieht. Überträgt ein Verwaltungsträger die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben auf ein privates Rechtssubjekt, finden diese Sondervorschriften keine Anwendung und die allgemeinen Vorschriften sind anzuwenden.

Unter der **Verwaltung im materiellen Sinn** versteht man dagegen die (hoheitliche) Verwaltungstätigkeit, d. h. diejenige Staatstätigkeit, die die Wahrnehmung von Verwaltungsangelegenheiten zum Gegenstand hat.⁷⁷ Auf das handelnde Rechtssubjekt kommt es insoweit nicht an. Dem Verwaltungsbegriff liegt demnach kein organisatorisches, sondern ein funktionales Begriffsverständnis zugrunde. Der Begriff knüpft an Befugnisse an, die der öffentlichen Verwaltung vorbehalten sind. 64

Die Wahrnehmung staatlicher Hoheitsfunktionen i. S. d. Verwaltung im materiellen Sinne unterliegt nach wohl h. M. einem Besteuerungsverbot.⁷⁸ Verfassungsrechtlich ist eine Ausnahme vom Steuerzugriff geboten, da es andernfalls zu einem Verstoß gegen den Lastenverteilungsgrundsatz des Art. 104a Abs. 1 GG kommen würde.⁷⁹ Das Umsatzsteuerrecht nimmt zu diesem Zweck Tätigkeiten, die der »Ausübung öffentlicher Gewalt« dienen (vgl. § 4 Abs. 5 KStG oder § 2b UStG), aus dem Anwendungsbereich der Steuer aus. 65

Zu unterscheiden ist die öffentliche Verwaltung im materiellen Sinne insb. von der Verwaltung im privaten, wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Bereich. Während es im privaten Bereich vornehmlich um die Verwaltung eigenen oder fremden Vermögens, die Verwaltung eines Industrieunternehmens oder die Verwaltung der Angelegenheiten eines Vereins geht, dient die öffentliche Verwaltung der Wahrung allgemeiner staatlicher Belange und der Wahrnehmung der Angelegenheiten des Gemeinwesens. 66

Beispiel:

Zur Verwaltung im materiellen Sinne gehören bspw. die Eheschließung oder die Erteilung einer Kassenzulassung, einer Baugenehmigung oder einer Gaststättenerlaubnis. 67

Da die Betätigung der jPÖR nicht auf die Ausübung öffentlicher Gewalt begrenzt ist, können sie sich ebenso im privaten, wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Bereich betätigen. Dies geschieht insb. im öffentlichen Beschaffungs- und Auftragswesen. Die **Verwaltung im formellen Sinn** umfasst daher 68

77 Maurer/Waldhoff, Allg. VerwR, § 1 Rn. 2 und 5 ff.

78 Zum Grundsatz der Nichtbesteuerung der hoheitlichen Tätigkeiten *Hidien*, in: Hidien/Jürgens, § 2 Rn. 258 ff. m. w. N.

79 So auch Maunz, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rn. 25.

ganz allgemein die von den Verwaltungsbehörden ausgeübte Tätigkeit ohne Rücksicht darauf, ob sie materiell verwaltender Art ist oder nicht.⁸⁰ Mit anderen Worten umfasst die Verwaltung im formellen Sinne sowohl die öffentliche Verwaltung (im materiellen Sinne) als auch die private Verwaltung durch öffentliche Verwaltungsträger. Zur öffentlichen Verwaltung gehören demnach alle Tätigkeiten einer Einrichtung des öffentlichen Rechts, unabhängig davon, ob sie hoheitlich, wirtschaftlich oder vermögensverwaltend tätig werden.

69

Beispiele:

Neben den oben dargestellten Hoheitsbefugnissen gehört auch der Betrieb eines Schwimmbades oder die Übernahme einer Bürgschaft zur Verwaltung im formellen Sinne.

- 70 Für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Verwaltung sind alle drei Dimensionen des Verwaltungsbegriffs von Bedeutung. Das Umsatzsteuerrecht nimmt die Ausübung öffentlicher Gewalt (Verwaltung im materiellen Sinne) durch eine jPöR (Verwaltung im organisatorischen Sinne) grds. von der Umsatzsteuer aus. Im Übrigen unterliegen die Betätigungen der jPöR – insb. die wettbewerbsrelevanten Tätigkeiten – aber der Umsatzsteuer (Verwaltung im formellen Sinne).

4.2 Verwaltungsaufgaben

- 71 Die Verwaltung erlangt ihre demokratische Legitimation und damit auch ihre Daseinsberechtigung aus der Wahrnehmung sog. Verwaltungsaufgaben. Verwaltungsaufgaben sind daher für das Vorliegen öffentlicher Gewalt essenziell. Zwar stellt nicht jede Wahrnehmung von Verwaltungsaufgaben zugleich eine Ausübung öffentlicher Gewalt dar. Da die Ausübung öffentlicher Gewalt aber demokratisch legitimiert sein muss, muss die jeweilige Tätigkeit insoweit auch der Erfüllung von Verwaltungsaufgaben dienen. Über den Begriff der Verwaltungsaufgaben lassen sich daher hoheitliche Tätigkeiten von den sonstigen Tätigkeiten negativ abgrenzen. Die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben ist mithin zwar kein hinreichendes Kriterium für die Ausübung öffentlicher Gewalt, wohl aber ein notwendiges.
- 72 Da es sich bei dem Begriff der Verwaltungsaufgaben um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, ist eine positive Definition des Aufgabenspektrums nicht möglich. Definitionen ergeben sich regelmäßig aus einer Konkretisierung konstitutioneller Staatsziele, wie etwa aus Art. 20, Art. 20a, Art. 73, Art. 74, Art. 87, Art. 87a,

⁸⁰ Maurer/Waldhoff, Allg. VerwR, § 1 Rn. 2.

Art. 87d, Art. 87e, Art. 87 f. GG, und unterliegen dem Wandel der Zeit. Das BVerfG definierte die Verwaltungsaufgaben in seiner Entscheidung vom 18.12.1974 als jene Aufgaben, »an deren Erfüllung ein gesteigertes Interesse der Gemeinschaft besteht, die aber so geartet sind, dass sie weder im Wege privater Initiative wirksam wahrgenommen werden können noch zu den im engeren Sinn staatlichen Aufgaben zählen, die der Staat selbst durch seine Behörden wahrnehmen muss.«⁸¹

4.2.1 Abgrenzung von den Verwaltungsbefugnissen

Verwaltungsaufgaben sind von den **Verwaltungsbefugnissen** zu unterscheiden. 73 Während Verwaltungsaufgaben demjenigen, dem sie auferlegt wurden, die Verwirklichung oder Sicherung von Zielen oder Zwecken auftragen,⁸² stellen Verwaltungsbefugnisse ein besonderes Mittel der Verwaltung dar, das dieser exklusiv zur Verfügung steht. Die Zuweisung einer Verwaltungsaufgabe zieht dabei jedoch nicht ohne weiteres auch die Zuweisung einer besonderen Befugnis nach sich. Diese muss sich vielmehr aus einer gesonderten Ermächtigung ergeben (auch Handlungsermächtigung).⁸³ Von der Zuweisung einer Verwaltungsaufgabe darf daher nicht ohne weiteres auf eine besondere Verwaltungsbefugnis und damit auf ein hoheitliches Handeln geschlossen werden.

4.2.2 Öffentliche und staatliche Aufgaben

Wird eine Verwaltungsaufgabe identifiziert, ist diese danach zu unterscheiden, 74 ob es sich um eine (allgemeine) öffentliche Aufgabe oder eine staatliche (hoheitliche) Aufgabe handelt.

Öffentliche Aufgaben sind alle Aufgaben, die für die Gesellschaft von grundlegender Bedeutung sind und die vom Staat, von Privaten oder auch gemeinsam erfüllt werden können. Hierzu gehören regelmäßig auch die Aufgaben der Daseinsvorsorge. Soweit auch Private öffentliche Aufgaben erfüllen können bzw. dürfen, kommt es regelmäßig zu einer Wettbewerbssituation zwischen dem Verwaltungsträger und privaten Anbietern. Diese Wettbewerbssituation ist i. d. R. Anlass für eine Besteuerung der öffentlichen Verwaltung, um diese in steuerlicher Hinsicht den privaten Anbietern gleichzustellen. Die Besteuerung dient mit anderen Worten der Vermeidung von Wettbewerbsvorteilen. Die Wahrnehmung (allgemeiner) öffentlicher Aufgaben erfolgt i. d. R. nicht durch die Ausübung öffentlicher Gewalt. 75

81 BVerfG v. 18.12.1974, 1 BvR 430/65 und 259/66, BVerfGE 38, 281.

82 Baer, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Bd. I, § 11 Rn. 11; *Isensee*, HStR, Bd. IV, § 71.

83 *Jestaedt*, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Bd. I, § 14 Rn. 52.

76

Beispiel:

Da auch Private Verkehrsbetriebe, Krankenhäuser oder Versorgungsunternehmen betreiben können und dürfen, unterliegen diese Tätigkeiten bei den jPÖR regelmäßig einer Steuerpflicht, da auch Private insoweit steuerpflichtig sind.

- 77 Neben den (allgemeinen) öffentlichen Aufgaben gibt es aber auch die **(hoheitlichen) staatlichen Aufgaben**. Sogenannte Staatsaufgaben sind nur solche Verwaltungsaufgaben, die der Wahrung allgemeiner staatlicher Belange unter Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse dienen. Eine Verwaltungsaufgabe wird erst dadurch zur staatlichen Aufgabe, dass der öffentlichen Verwaltung die Aufgabe zugewiesen und Private von der Aufgabenerfüllung ausgeschlossen sind. Im Rahmen der staatlichen Aufgabenerfüllung scheidet ein Wettbewerb regelmäßig aus. Steuerpflichten bestehen hier i. d. R. nicht. Die öffentliche Verwaltung nimmt (hoheitliche) staatliche Aufgaben grds. durch die Ausübung öffentlicher Gewalt wahr.

78

Beispiel:

Die Gefahrenabwehr durch die Polizei, die Brandbekämpfung durch die Feuerwehr oder die Eheschließungen durch einen Standesbeamten sind (hoheitliche) staatliche Aufgaben, die aus der Steuerpflicht ausgenommen sind.

4.3 Verwaltungsträger und Verwaltungsorgane

- 79 Nachdem nun festgestellt wurde, was die öffentliche Verwaltung überhaupt ist und welche Arten von Aufgaben sie erfüllen muss, soll nun kurz auf die Verwaltungsorganisation eingegangen werden.⁸⁴
- 80 Als **Verwaltungsträger** bezeichnet man diejenigen Rechtssubjekte, die mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben betraut sind. Entscheidend ist die Rechtsfähigkeit, d. h. die Fähigkeit, selbst Träger von Rechten und Pflichten zu sein.⁸⁵ Nur zwischen einem rechtsfähigen Subjekt der Verwaltung auf der einen Seite und einem Rechtssubjekt außerhalb der Verwaltung auf der anderen Seite kann überhaupt ein rechtliches Verhältnis bestehen.⁸⁶

84 Ausführlich zur Verwaltungsorganisation *Hidien*, in: *Hidien/Jürgens*, § 1 Rn. 153.

85 *Maurer/Waldhoff*, Allg. VerwR, § 21 Rn. 2.

86 *Ipsen*, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 4 Rn. 207.

Die Verwaltungsträger sind zwar rechtsfähig, aber nicht handlungsfähig, d. h., es fehlt ihnen die Fähigkeit, durch eigene Handlungen Rechtsfolgen herbeizuführen, insb. Rechte zu erwerben und Pflichten zu begründen. Deshalb bedarf es zur Herstellung der Handlungsfähigkeit natürlicher Personen, die mit der Vertretung des Verwaltungsträgers im Außenverhältnis betraut werden. Dies geschieht rechtstechnisch mithilfe der Rechtsbegriffe Verwaltungsorgan und Organwaller.⁸⁷ 81

Verwaltungsorgane sind rechtlich geschaffene, nicht rechtsfähige Einrichtungen eines Verwaltungsträgers, die bestimmte Zuständigkeiten des Verwaltungsträgers (sog. Verbandszuständigkeiten) wahrnehmen. Erhalten die Verwaltungsträger ihre Handlungsfähigkeit durch Verwaltungsorgane, so üben natürliche Personen, die **sog. Organwaller**, die den Organen zugewiesenen Zuständigkeiten (sog. Organzuständigkeiten) aus. Das rechtlich relevante Verhalten des Organwaller wird zunächst dem Verwaltungsorgan und anschließend dem Verwaltungsträger zugerechnet.⁸⁸ 82

Die Verwaltungsorgane werden in der Praxis als Behörden bezeichnet. **Behörden** im organisatorischen Sinne sind alle Einrichtungen eines Verwaltungsträgers, die mit Außenzuständigkeit ausgestattet sind und dem Bürger gegenüber Verwaltungstätigkeiten ausüben (Bsp.: Bürgermeister, Finanzamt etc.). Demgegenüber handelt es sich bei Begriffen wie **Abteilung, Dezernat oder Amt** lediglich um organinterne Organisationseinheiten. 83

Merken Sie sich bitte:

Verwaltungsträger haben Behörden, sind aber keine Behörden. 84

Beispiel:

Eine Gemeinde ist als Gebietskörperschaft Träger der kommunalen Selbstverwaltung. Als jPÖR ist sie der örtlich zuständige Verwaltungsträger. Der Bürgermeister ist als allgemeine Behörde der Gemeinde das zuständige Verwaltungsorgan. Das Ordnungsamt ist eine organinterne Organisationseinheit des Bürgermeisters. 85

Die Ordnungsbeamten werden als Organwaller des Ordnungsamtes gegenüber dem Bürger tätig. Ahndet ein Ordnungsbeamter bspw. das verkehrswidrige Abstellen eines Fahrzeugs mit einem Verwarngeld, ist diese Handlung unmittelbar der Gemeinde als Verwaltungsträger zuzurechnen.

87 Maurer/Waldhoff, Allg. VerwR, § 21 Rn. 19.

88 Maurer/Waldhoff, Allg. VerwR, § 21 Rn. 19.

4.4 Juristische Personen des öffentlichen Rechts

- 86 »Juristische Personen des öffentlichen Rechts« (jPöR) sind allgemein Einrichtungen, denen durch einen Hoheitsakt (i. d. R. Gesetz) **eigene Rechtspersönlichkeit** verliehen wurde und die als selbstständige, mit Hoheitsbefugnissen ausgestattete Verwaltungsträger wirken.⁸⁹ Man unterscheidet regelmäßig:
- Körperschaften des öffentlichen Rechts,
 - Anstalten des öffentlichen Rechts und
 - Stiftungen des öffentlichen Rechts.

4.4.1 Körperschaften des öffentlichen Rechts

- 87 **Körperschaften des öffentlichen Rechts** sind rechtsfähige Verwaltungseinheiten, die Aufgaben der öffentlichen Verwaltung erfüllen. Sie entstehen durch staatlichen Hoheitsakt, und zwar in der Regel durch Gesetz oder auf Grundlage eines Gesetzes.⁹⁰ Im Gegensatz zu anderen jPöR zeichnen sich Körperschaften insb. durch eine mitgliedschaftliche Verfassung und einen eigenen **Mitgliederbestand** aus. Natürliche oder juristische Personen werden aufgrund bestimmter Merkmale freiwillig oder zwangsweise zu einer Körperschaft zusammengeschlossen. Die Mitglieder üben ihre Rechte regelmäßig in Abstimmungen und Wahlen aus.
- 88 Zu den Körperschaften zählen insb. die Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden) sowie die Bundkörperschaften (Zweckverbände und Verwaltungsgemeinschaften), aber auch die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften, die Innungen und die Kammern sowie die staatlichen Hochschulen.⁹¹ Gemeindeverbände sind entweder Gebietskörperschaft, wenn ihre Mitglieder die einzelnen Bürger eines bestimmten Gebietes sind (Bsp.: Kreis) oder Bundkörperschaften, wenn ihre Mitglieder die Gemeinden selbst oder andere Gemeindeverbände eines bestimmten Bezirkes sind (Bsp.: Zweckverbände).
- 89 Körperschaften erheben regelmäßig von ihren Mitgliedern **Beiträge**, d. h. Geldleistungen, die dem Ersatz des Aufwands für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung der öffentlichen Einrichtungen und Anlagen dienen (Bsp.: Semesterbeitrag an öffentlichen Hochschulen oder Kammerbeitrag der Rechtsanwaltskammer). Da die Beiträge grds. von allen Mitgliedern nach einem gleichmäßigen

89 *Ipsen*, Allg. VerwR, § 4 Rn. 208.

90 *Sterzinger*, in: Hidién/Jürgens, § 9 Rn. 98.

91 A 2.11. Abs. 1 S. 1 UStAE; BMF v. 16.12.2016, BStBl. II 2016, 1451 Rn. 3.

Maßstab erhoben werden, sind sie keine Gegenleistung für die Leistungen der Körperschaft an ihre Mitglieder.

4.4.2 Anstalten des öffentlichen Rechts

Anstalten des öffentlichen Rechts (AÖR) sind verselbstständigte Sondervermögen einer Trägerkörperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, die einem bestimmten Zweck gewidmet sind.⁹² Im Gegensatz zu den Körperschaften zeichnen sich Anstalten nicht durch ihre Mitglieder, sondern durch ihre **Benutzer** aus. Es handelt sich nach allgemeiner Vorstellung um Leistungserbringer, die eine bestimmte öffentliche Aufgabe erfüllen (Bsp.: Kreditanstalten, Sparkassen, Krankenhäuser, Rundfunkanstalten, Lotterieu Unternehmen usw.). Anstalten verlangen von ihren Benutzern regelmäßig **Gebühren** als Gegenleistung für die Inanspruchnahme der öffentlichen Einrichtung oder Anlage (Benutzungsgebühren).

4.4.3 Stiftungen des öffentlichen Rechts

Stiftungen des öffentlichen Rechts sind wie auch die AÖR verselbstständigte Sondervermögen einer Trägerkörperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, die einem bestimmten Zweck gewidmet sind.⁹³ Im Gegensatz zu den Anstalten zeichnen sich Stiftungen aber dadurch aus, dass ihr Stiftungsvermögen selbst (mittelbar) öffentliche Aufgaben erfüllt, indem es den Bezugsberechtigten zur Verfügung gestellt wird.⁹⁴ Man spricht daher nicht von Benutzern, sondern von **Nutznießern**. Die Stiftungen erheben regelmäßig keine Gebühren oder Beiträge, sondern finanzieren sich weitgehend über **Spenden**.

4.4.4 Abc der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Im Folgenden werden einige jPÖR **exemplarisch** dargestellt. Die Liste ist nicht abschließend. Da die jPÖR ihre Rechtsfähigkeit regelmäßig aufgrund landesrechtlicher Vorschriften erhalten (i. d. R. Landesgesetz), unterscheidet sich die Rechtslage in den einzelnen Bundesländern. Soweit im Folgenden konkret auf das Landesrecht verwiesen wird, gilt die jeweilige Erklärung nur für die zitierten Bundesländer. In den übrigen Bundesländern kann eine andere Rechtslage gelten.

92 *Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Kap. A, S. 33 Rn. 83; *Sterzinger*, in: Hidién/Jürgens, § 9 Rn. 100.

93 *Sterzinger*, in: Hidién/Jürgens, § 9 Rn. 102.

94 *Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Kap. A, S. 33 Rn. 85.

- 93 **Allgemeine Ortskrankenkassen (AOK)** – siehe hierzu *Krankenkassen (Rn. 124)*
- 94 **Ämter** – Ämter im Sinne einer interkommunalen Kooperation sind bspw. in Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern und Schleswig-Holstein *Körperschaften des öffentlichen Rechts*, die aus Gemeinden desselben Landkreises bestehen (sog. Bundkörperschaft). Sie nehmen Aufgaben der öffentlichen Verwaltung an Stelle der amtsangehörigen Gemeinden wahr.⁹⁵ Ämter im Sinne einer Behörde sind dagegen Organe bzw. Organteile des jeweiligen Verwaltungsträgers und daher selbst *nicht jPÖR*.
- 95 **Anstalt des öffentlichen Rechts (AöR)** – AöR sind bspw. in Nordrhein-Westfalen, Mecklenburg-Vorpommern und Schleswig-Holstein verselbstständigte, in der Regel nicht mitgliederschaftlich organisierte rechtsfähige Verwaltungseinheiten, die zur dauerhaften Wahrnehmung von Aufgaben im öffentlichen Interesse errichtet werden.⁹⁶ Sie sind selbst jPÖR.
- 96 **Architektenkammern** – Für die Architekten und Stadtplaner in den Bundesländern bestehen als öffentliche Berufsvertretung die Architektenkammern. Sie sind Körperschaft des öffentlichen Rechts.⁹⁷
- 97 **Ärztekammer** – Ärztekammern sind die Träger der berufsständischen Selbstverwaltung der deutschen Ärzte. Es gibt 17 Landesärztekammern (in NRW haben die Landesteile Nordrhein und Westfalen-Lippe eigenständige Ärztekammern). Die Landesärztekammern sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.⁹⁸ Die Bundesärztekammer ist eine Arbeitsgemeinschaft der Landesärztekammern. Sie ist keine jPÖR, sondern als nicht rechtsfähiger Verein organisiert.
- 98 **Bayrischer Bezirkstag** – Der Bayrische Bezirkstag (bis 2013 Verband der bayerischen Bezirke) ist die Interessenvertretung der sieben bayerischen Bezirke und Körperschaft des öffentlichen Rechts.
- 99 **Berufsgenossenschaften** – Die gewerblichen Berufsgenossenschaften sind Träger der gesetzlichen Unfallversicherung für die Beschäftigten der privatrechtlichen Unternehmen.⁹⁹ Als Träger der Sozialversicherung (Versicherungs-

95 § 133 Abs. 1 BbgKVerf; § 125 Abs. 1 KV M-V; § 1 Abs. 1 AO S-H.

96 § 21 LOG NRW; § 10 LOG M-V, § 41 LVwG S-H; in Bayern auch Kommunalunternehmen des öffentlichen Rechts genannt, Art. 75 BayGO.

97 § 10 Abs. 1 LArchG BW; § 8 Abs. 2 NArchG; § 12 Abs. 2 BauKaG NRW.

98 § 1 S. 2 HeilBerG NRW.

99 § 114 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 SGB VII.

träger) sind sie rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Selbstverwaltung.¹⁰⁰

Betriebskrankenkassen – *siehe hierzu Krankenkassen (Rn. 124)* 100

Bezirke – Die Bezirke im Freistaat Bayern sind Gebietskörperschaften mit dem Recht, überörtliche Angelegenheiten, die über die Zuständigkeit oder das Leistungsvermögen der Landkreise und kreisfreien Gemeinden hinausgehen und deren Bedeutung über das Gebiet des Bezirks nicht hinausreicht, im Rahmen der Gesetze selbst zu ordnen und zu verwalten.¹⁰¹ 101

Bezirksverband Pfalz – Der Bezirksverband Pfalz ist eine Gebietskörperschaft und ein Gemeindeverband. Er hat im Rahmen der Verfassung und der Gesetze das Recht auf Selbstverwaltung.¹⁰² 102

Deutsche Rentenversicherung – Die Deutsche Rentenversicherung Bund und die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See sind Bundesträger der gesetzlichen Rentenversicherung (allgemeine Rentenversicherung und knappschaftliche Rentenversicherung).¹⁰³ Sie sind als Träger der Sozialversicherung (Versicherungsträger) rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Selbstverwaltung.¹⁰⁴ 103

Deutscher Landkreistag – Der Deutsche Landkreistag ist ein eingetragener Verein. Es handelt sich um eine juristische Person des Privatrechts und somit nicht um eine jPÖR. 104

Deutscher Städtetag – Der Deutsche Städtetag ist ein nicht eingetragener Verein und somit keine jPÖR. 105

Deutscher Städte- und Gemeindebund – Der Deutsche Städte- und Gemeindebund (DStGB) ist ein eingetragener Verein und somit keine jPÖR. 106

Fischereigenossenschaften – Die Fischereiberechtigten, deren Fischereirechte zu einem gemeinschaftlichen Fischereibezirk gehören, bilden eine Fischereige- 107

100 § 29 SGB IV.

101 Art. 1 BezO Bay.

102 § 1 Abs. 1 Bezirksordnung für den Bezirksverband Pfalz.

103 § 125 Abs. 2 SGB VI.

104 § 29 Abs. 1 SGB IV.

nossenschaft. Die Fischereigenossenschaft ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts.¹⁰⁵

- 108 **(Rats-)Fraktionen**¹⁰⁶ – Fraktionen sind freiwillige Zusammenschlüsse grds. gleichgesinnter Mitglieder eines Gemeinderates oder eines sonstigen kommunalen Vertretungsorgans zur koordinierten Willensbildung und Entscheidungsfindung.¹⁰⁷ Die Rechtsnatur der kommunalen Fraktionen ist umstritten. Nach einer Ansicht¹⁰⁸ sind Fraktionen nicht rechtsfähige Vereine des bürgerlichen Rechts. Die Gegenansicht¹⁰⁹ sieht in den Fraktionen dagegen Organteile bzw. Untergliederungen der kommunalen Vertretungsorgane, die über die Rechte ihrer Mitglieder hinaus regelmäßig in den Kommunalordnungen mit zusätzlichen Wahrnehmungsbefugnissen ausgestattet sind.
- 109 **Gemeinden** – Als Gemeinde (oder auch Kommune) bezeichnet man Gebietskörperschaften, die im öffentlich-verwaltungsmäßigen Aufbau die kleinste räumlich-administrative Verwaltungseinheit darstellen.¹¹⁰ Auch kreisangehörige und kreisfreie Städte sind Gemeinden in diesem Sinne.¹¹¹
- 110 **Gemeindeverwaltungsverband** – Als Gemeindeverwaltungsverband bezeichnet man (Bsp.: in Baden-Württemberg und Hessen) den Zusammenschluss verschiedener Gemeinden innerhalb eines Landkreises zur gemeinschaftlichen Ausübung gemeindlicher Aufgaben. Es handelt sich hierbei um eine kommunale Bundkörperschaft.¹¹²
- 111 **Gesamtstaat (Bund)** – Die Bundesrepublik Deutschland ist als Gesamtstaat eine Gebietskörperschaft¹¹³ und damit auch jPÖR.

105 § 22 Abs. 1 LFischG NRW.

106 Ratsfraktionen sind keine Parlamentsfraktionen (Bundestagsfraktion, Landtagsfraktion). Der Gemeinderat ist das Hauptverwaltungsorgan einer Gemeinde. Trotz der oberflächlichen Ähnlichkeiten zu einem Parlament handelt es sich beim Gemeinderat nicht um einen Teil der Legislative, sondern der Exekutive.

107 § 56 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 GO NRW; BVerwG v. 27.03.1992, 7 C 20.91, BVerwGE 90, 104 (105); *Suerbaum*, in: Mann/Püttner, HKWP, Bd. 1, § 22, Rn. 5.

108 VGH Bayern, 09.03.1988, 4 B 86.03226, NJW 1988, 2754 ff.; VGH Bayern v. 15.07.1992, 4 B 91.3106, NVwZ-RR 1993, 503; LAG Hamm v. 12.12.2002, 1 (11) Sa 1813/01, NZA-RR 2003, 487.

109 BVerwG v. 27.06.2018, 10 CN 1.17, NVwZ 2018, 1656; OVG NRW v. 21.11.1988, 15 B 2380/88, NJW 1989, 1105 (1105), OVG NRW v. 20.07.1992, 15 B 1643/92, NVwZ 1993, 399; VGH Hessen v. 13.12.1989, 6 TG 3175/89, NVwZ 1990, 391 (392).

110 § 1 BbgKVerf; § 1 Abs. 2 GO S-H; § 1 Abs. 4 GemO BW.

111 § 1 BbgKVerf; § 59 Abs. 2 GO S-H.

112 § 60 Abs. 1 GemO BW i. V. m. § 3 S.GKZ BW.

113 BVerfG v. 22.11.2011, 2 BvE 3/08, BVerfGE 129, 356 Rn. 20; BVerfG v. 17.10.2006, 2 BvG 1/04, 2 BvG 2/04, BVerfGE 116, 271 Rn. 146.

Gliedstaaten (Länder) – Die 16 Bundesländer sind als Gliederstaaten Gebietskörperschaften und damit auch jPÖR.¹¹⁴ 112

Handwerkskammern – Handwerkskammern vertreten die Interessen des Handwerks und führen die Aufsicht über die Handwerksinnungen. Die Landesregierungen sind ermächtigt, durch Rechtsverordnung Handwerkskammern zu errichten und deren Bezirke zu bestimmen. Die Handwerkskammern sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.¹¹⁵ 113

Hochschulen – Öffentliche Hochschulen (Bsp.: Universität Münster) sind in der Regel Körperschaften des öffentlichen Rechts und zugleich staatliche Einrichtungen.¹¹⁶ Die Untergliederung in einen aufsichtsfreien wissenschaftlichen Teil und einen der Fachaufsicht des Staates unterliegenden staatlichen Teil erfolgt anhand der Selbstverwaltungsangelegenheiten und der staatlichen Angelegenheiten. Zu den staatlichen Angelegenheiten gehören in der Regel die Personalverwaltung, die Haushalts- und Wirtschaftsangelegenheiten sowie die Durchführung staatlicher Prüfungen. Selbstverwaltungsangelegenheiten sind alle Angelegenheiten, die keine staatlichen Angelegenheiten sind. Hochschulen müssen nicht zwingend Körperschaften des öffentlichen Rechts sein. Sie können grds. auch in anderer Rechtsform errichtet oder in eine andere Rechtsform umgewandelt oder in die Trägerschaft einer Stiftung überführt werden. 114

Industrie- und Handelskammern – Die Industrie- und Handelskammern (kurz IHK) haben die Aufgabe, das Gesamtinteresse der ihnen zugehörigen Gewerbetreibenden ihres Bezirkes wahrzunehmen, für die Förderung der gewerblichen Wirtschaft zu wirken und dabei die wirtschaftlichen Interessen einzelner Gewerbebezüge oder Betriebe abwägend und ausgleichend zu berücksichtigen. Die Errichtung erfolgt nach den landesrechtlichen Vorschriften regelmäßig durch Rechtsverordnung der zuständigen Landesregierung.¹¹⁷ Die IHK sind Körperschaft des öffentlichen Rechts.¹¹⁸ 115

Innungen – Inhaber von Betrieben des gleichen Handwerks können sich zur Förderung ihrer gemeinsamen gewerblichen Interessen innerhalb eines bestimmten Bezirks zu einer Handwerksinnung zusammenschließen. Die Innungen 116

114 BVerfG v. 17.10.2006, 2 BvG 1/04, 2 BvG 2/04, BVerfGE 116, 271 Rn. 146.

115 § 90 Abs. 1 HWO.

116 § 58 HRG, Art. 11 BayHSchG, § 2 HG NRW.

117 § 1 IHKG NRW.

118 § 3 Abs. 1 Gesetz zur vorläufigen Regelung des Rechts der Industrie- und Handelskammern.

sind Körperschaften des öffentlichen Rechts. Sie werden mit Genehmigung der Satzung rechtsfähig.¹¹⁹

- 117 **Innungskrankenkassen** – *siehe hierzu Krankenkassen (Rn. 124)*
- 118 **Jagdgenossenschaften** – Jagdgenossenschaften sind Zusammenschlüsse der Eigentümer von Gemeindeflächen die als Jagdbezirk ausgewiesen sind. Sie sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.¹²⁰
- 119 **Kammern** – Kammern sind Berufs- oder Wirtschaftsverbände mit öffentlich-rechtlichem Charakter. Sie dienen der berufsständischen Selbstverwaltung unterschiedlicher Berufe und sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.¹²¹
- 120 **Kassenärztliche Vereinigung** – Zur Sicherstellung der flächendeckenden ambulanten ärztlichen und zahnärztlichen Versorgung,¹²² zur Vertretung der Rechte ihrer Mitglieder gegenüber den Krankenkassen,¹²³ zur Überwachung der Erfüllung der den Vertragsärzten obliegenden Pflichten¹²⁴ sowie zur Honorarverteilung an die Vertrags(zahn)ärzte¹²⁵ bilden die Vertragsärzte für den Bereich jedes Landes eine Kassenärztliche und eine Kassenzahnärztliche Vereinigung (Kassenärztliche Vereinigungen). Die kassenärztlichen Vereinigungen sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.¹²⁶
- 121 **Kommunale Sozialverbände** – Kommunale Sozialverbände sind (Bsp.: in Sachsen, Baden-Württemberg oder Mecklenburg-Vorpommern) Träger der Sozialhilfe und überörtliche Betreuungsbehörden. Sie nehmen Aufgaben des Sozialwesens sowie des Gesundheitswesens wahr und sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.¹²⁷

119 § 53 HwO.

120 § 7 Abs. 1 LJG-NRW.

121 Siehe bspw. Architektenkammer, Ärztekammer, Handwerkskammer, Industrie- und Handelskammer etc.

122 Siehe zur Ausgestaltung dieser Aufgabe etwa § 106 SGB V für die Wirtschaftlichkeitsprüfung, § 106a SGB V für die Abrechnungsprüfung und §§ 95 ff. SGB V für das Zulassungswesen.

123 § 75 Abs. 2 S.1 SGB V.

124 § 75 Abs. 2 S.2 SGB V, siehe auch etwa § 81 Abs. 5 SGB V für Disziplinarverfahren und § 81a SGB V für Fehlverhaltensbekämpfung.

125 § 85 Abs. 4 SGB V.

126 § 77 Abs. 5 SGV V.

127 § 1 Abs. 1 KSozVerbG M-V; § 2 Abs. 1 SächsKomSozVG; § 1 Abs. 1 JSVG BW.

- Kommunale Versorgungsverbände** – Kommunale Versorgungsverbände sind gemeinsame Stellen für Gemeinden und Landkreise für die Bearbeitung und Auszahlung von beamtenrechtlichen Versorgungsbezügen. Sie sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.¹²⁸ 122
- Kommunalverbände besonderer Art** – Ein Kommunalverband besonderer Art ist ein Zusammenschluss aus einem Landkreis und einer kreisfreien Stadt. Dieses Konzept wird auch als Regionalkreis bezeichnet. *Siehe hierzu auch Region Hannover, Regionalverband Saarbrücken und Städteregion Aachen.* 123
- Krankenkassen** – Die Krankenkassen sind als Träger der gesetzlichen Krankenversicherung rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Selbstverwaltung.¹²⁹ 124
- Krankenversicherungen** – Krankenversicherungen sind privatwirtschaftliche Unternehmen, die Krankenversicherungen anbieten. Sie werden in Form von Aktiengesellschaften (AG) und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (VVaG) betrieben, stellen also keine juristische Person des öffentlichen Rechts dar. 125
- Kreishandwerkerschaften** – Kreishandwerkerschaften sind fachunabhängige Zusammenschlüsse aller Handwerksinnungen einer Region. Sie stellen jeweils eine Körperschaft des öffentlichen Rechts dar.¹³⁰ 126
- Landesdirektion** – Die Landesdirektion Sachsen ist eine allgemeine Staatsbehörde mit Standorten in Chemnitz, Dresden und Leipzig. Sie ist dem Staatsministerium des Innern unmittelbar nachgeordnet. Sie ist eine Behörde und daher keine jPÖR. Verwaltungsträger ist das Land Sachsen. 127
- Landeswohlfahrtsverbände** – Landeswohlfahrtsverbände sind (Bsp.: in Hessen) überörtliche Träger der Sozialhilfe, in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts. In Hessen handelt es sich um eine kommunale Bundkörperschaft.¹³¹ 128

128 § 1 Abs. 1 S. 1 GKVB BW; § 1 Abs. 1 S. 1 KVVBbgG; § 1 Abs. 1 S. 1 SächsGKV.

129 § 4 Abs. 1 SGB V.

130 § 89 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 53 S. 1 HwO.

131 § 1 S. 2 Gesetz über den Landeswohlfahrtsverband Hessen.

- 129 **Landesverbände der Krankenkassen** – Landesverbände der Krankenkassen sind Interessenvertretungen der Krankenkassen. Sie sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.¹³²
- 130 **Kommunale Versorgungskassen** – Die kommunalen Versorgungskassen (Bsp.: in NRW die rheinische und die westfälisch-lippische Versorgungskasse für Gemeinden und Gemeindeverbände) übernehmen die Aufgaben der Beamtenversorgung, der Beihilfekassen, der Familienkasse und der Zusatzversorgung für die jeweilige Region. Sie sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.¹³³
- 131 **Kreise/Landkreise** – (Land-)Kreise sind Gemeindeverbände und zugleich Gebietskörperschaften.¹³⁴ Die Kreise verwalten ihr Gebiet nach den Grundsätzen der gemeindlichen Selbstverwaltung. Der Landrat ist Hauptverwaltungsbeamter und Behörde des (Land-)Kreises. Er wird als Organ für den (Land-)Kreis tätig. Zugleich ist er in den meisten Ländern untere staatliche Verwaltungsbehörde. Insoweit wird er auch als Organ des Landes tätig (sog. Janusköpfigkeit des Landrats).
- 132 **Kreisangehörige Städte** – *siehe hierzu Gemeinde (Rn. 109)*
- 133 **Kreisfreie Städte** – In kreisfreien Städten nimmt die öffentliche Verwaltung sowohl die Aufgaben der Gemeinde als auch die des Kreises wahr. *Im Einzelnen siehe hierzu Gemeinde (Rn. 109).*
- 134 **Landschaften und Landschaftsverbände** – In Niedersachsen gibt es als »Landschaften« und »Landschaftsverbände« bezeichnete Körperschaften des öffentlichen Rechts, deren Aufgabe die regionale Kultur- und Identitätspflege in ihrem örtlichen Zuständigkeitsbereich ist.¹³⁵
- 135 **Landschaftsverbände** – Landschaftsverbände (Bsp.: in Nordrhein-Westfalen der Landschaftsverband Rheinland – LVR –, der Landschaftsverband Westfalen-Lippe – LWL – und der Landesverband Lippe) sind überörtliche Träger der Sozial-

132 § 207 Abs. 1 S. 2 SGB V.

133 § 1 Abs. 2 S. 1 VKZVKG; § 63 GemO RP; zur Umsatzbesteuerung der öffentlich-rechtlichen Versorgungskassen sowie der gemeinsamen Einrichtungen zur Beihilfe-, Besoldungs- und Gehaltsabrechnung: FM Schleswig-Holstein v. 11.08.2020, BeckVerw 482974.

134 Etwa § 122 Abs. 1 BbgKVerf; § 1 Abs. 2 KrO NRW; § 1 Abs. 1 KrO SH.

135 Etwa § 1 Abs. 1 Gesetz über die Oldenburgische Landschaft vom 27.5.1974, Nds. GVBl. 1974, 253.

Behinderten- und Jugendhilfe sowie Träger sozialer Einrichtungen. Sie sind Körperschaft des öffentlichen Rechts.¹³⁶

Landwirtschaftskammern – Landwirtschaftskammern sind berufsständische Organisationen der Landwirtschaft sowie Interessenvertretungen der Land- und Forstwirte. Sie haben die Aufgabe, die Landwirtschaft und die in ihnen Berufstätigen zu fördern und zu betreuen und im Rahmen ihrer Aufgaben den ländlichen Raum zu stärken. Sie sind i. d. R. Körperschaften des öffentlichen Rechts.¹³⁷ 136

Notarkammer – Die Notarkammern sind die Träger der berufsständischen Selbstverwaltung der deutschen Notare. Sie sind als Körperschaften des öffentlichen Rechts organisiert,¹³⁸ denen die im Bereich der Notarkammer ansässigen Notare kraft Gesetzes angehören.¹³⁹ Alle regionalen Notarkammern sind wiederum Mitglieder in der Bundesnotarkammer, die ebenfalls eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist.¹⁴⁰ 137

Öffentlich-Rechtliche Vereinbarungen – Aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung (vgl. bspw. § 23 Abs. 1 GkG NRW) zwischen zwei oder mehreren jPöR entsteht grds. keine »neue« jPöR. Die Zusammenarbeit erfolgt vielmehr dadurch, dass eine der Beteiligten einzelne Aufgaben der übrigen Beteiligten in ihre Zuständigkeit übernimmt oder sich verpflichtet, solche Aufgaben für die übrigen Beteiligten durchzuführen. 138

Rechtsanwaltskammer – Rechtsanwaltskammern sind Zusammenschlüsse aller im Bezirk eines Oberlandesgerichts zugelassenen Rechtsanwälte und Rechtsanwaltsgesellschaften. Aufgabe der Rechtsanwaltskammern ist die Berufsaufsicht über ihre Mitglieder. Die Rechtsanwaltskammern sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.¹⁴¹ Die Rechtsanwaltskammern sind zu einer Bundesrechtsanwaltskammer zusammengeschlossen, die ihrerseits Körperschaft des öffentlichen Rechts ist.¹⁴² 139

Regierungen bzw. Bezirksregierungen – (Bezirks-)Regierungen sind allgemein staatliche (Mittel-)Behörden. Es handelt sich somit um Organe der je- 140

136 § 2 LVerbO.

137 Etwa § 1 Abs. 1 LwKG vom 10.2.2003, Nds. GVBl. 2003, 61, 176.

138 § 66 Abs. 1 BnotO.

139 § 65 Abs. 1 BnotO.

140 § 76 BnotO.

141 § 62 Abs. 1 BRAO.

142 § 176 Abs. 1 BRAO.

weiligen Körperschaft des öffentlichen Rechts, für die sie eingerichtet sind. Die (Bezirks-)Regierungen selbst sind dagegen keine jPöR.

- 141 **Region Hannover** – Die Region Hannover ist ein Zusammenschluss mehrerer kreisfreier Städte in Niedersachsen zu einem Kommunalverband im Großraum um Hannover. Es handelt sich dabei um eine kommunale Gebietskörperschaft.¹⁴³
- 142 **Regionalverband Ruhr** (in Nordrhein-Westfalen) – Der Regionalverband Rhein-Ruhr ist ein Zusammenschluss kreisfreier Städte und umgebender Kreise des Ruhrgebietes zu einem Zweckverband. Dabei handelt es sich um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die eine kommunale Bundkörperschaft darstellt.¹⁴⁴
- 143 **Regionalverband Saarbrücken** – Der Regionalverband Saarbrücken ist ein Zusammenschluss mehrerer Städte und Gemeinden im Saarland zu einem Kommunalverband. Es handelt sich dabei um eine Kommunale Gebietskörperschaft.¹⁴⁵
- 144 **Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften** – Gemäß Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 5 S. 1 WRV bleibt denjenigen Religionsgemeinschaften, die den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts bei Inkrafttreten der Weimarer Reichsverfassung hatten, dieser Status erhalten (sog. geborene Körperschaften). Damit wurde der seinerzeit bei Erlass der Weimarer Reichsverfassung vorgefundene Rechtsstatus der christlichen Kirchen (Bsp. Die evangelischen Landeskirchen und die katholischen Bistümer) und weiterer sog. altkorporierter Religionsgemeinschaften beibehalten. Dies umfasst auch ihre Zusammenschlüsse und nach Maßgabe des Kirchenrechts ihre Untergliederungen (zum Beispiel Kirchengemeinden, Kirchenbezirke usw.). Nach Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 5 S. 2 WRV sind anderen Religionsgemeinschaften auf ihren Antrag gleiche Rechte zu gewähren, also der Körperschaftsstatus zuzuerkennen, wenn sie durch ihre Verfassung und die Zahl ihrer Mitglieder die Gewähr der Dauer bieten (sog. gekorene Körperschaften).
- 145 **Rundfunk- und Fernsehanstalten des öffentlichen Rechts** – Öffentliche Rundfunk- und Fernsehanstalten sind Träger des öffentlich-rechtlichen Radios und Fernsehens in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts. Landesrundfunkanstalten heißen die neun Rundfunkveranstalter des öffentlichen

143 § 1 Abs. 1 S. 1 RegionsG.

144 § 2 Abs. 1 RVRG.

145 § 194 Abs. 3 S. 1 KSVG.

Rechts BR¹⁴⁶, HR¹⁴⁷, MDR¹⁴⁸, NDR¹⁴⁹, Radio Bremen¹⁵⁰, RBB¹⁵¹, SR¹⁵², SWR¹⁵³ und WDR¹⁵⁴. Jede Anstalt wurde aufgrund eines eigenen Gesetzes bzw. Staatsvertrages errichtet. Von den Landesrundfunkanstalten sind die öffentlich-rechtlichen Rundfunkveranstalter zu unterscheiden, die für ganz Deutschland Programme veranstalten: ZDF¹⁵⁵, Deutsche Welle¹⁵⁶ und Deutschlandradio¹⁵⁷. Die neun Landesrundfunkanstalten und die Anstalt des Bundesrechts Deutsche Welle haben sich in der ARD zusammengeschlossen. Die ARD ist keine jPÖR.¹⁵⁸

Samtgemeinden – Die Samtgemeinden in Niedersachsen sind als Gemeindeverbände rechtsfähige jPÖR.¹⁵⁹ Sie erfüllen Aufgaben des eigenen Wirkungskreises wie auch Aufgaben, die ihnen von allen Mitgliedsgemeinden oder mit ihrem Einvernehmen von einzelnen Mitgliedsgemeinden übertragen wurden.¹⁶⁰ 146

Sozialversicherungsträger – Die Träger der Sozialversicherung sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.¹⁶¹ 147

Sparkassen- und Giroverbände – Sparkassen- und Giroverbände sind Interessenvertretungen der im Verbund organisierten Sparkassen. Sie sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.¹⁶² 148

Stadtbezirke, Gemeindebezirke, Ortsbezirke – Stadtbezirke, Stadtbezirke oder Ortsbezirke sind keine Gebietskörperschaft. Sie sind keine jPÖR. 149

146 Art. 1 Abs. 1 Bayerisches Rundfunkgesetz (BayRG).

147 § 1 Abs. 1 Gesetz über den Hessischen Rundfunk.

148 § 1 Abs. 1 Staatsvertrag über den Mitteldeutschen Rundfunk.

149 § 1 Abs. 1 Staatsvertrag über den Norddeutschen Rundfunk (NDR).

150 § 1 Abs. 1 Radio Bremen Gesetz.

151 § 1 Abs. 1 Staatsvertrag über die Errichtung einer gemeinsamen Rundfunkanstalt der Länder Berlin und Brandenburg.

152 § 22 Abs. 1 Saarländisches Mediengesetz (SMG).

153 § 1 Abs. 1 Staatsvertrag über den Südwestrundfunk.

154 § 1 Abs. 1 S. 1 WDR-Gesetz.

155 § 1 Abs. 1 ZDF-Staatsvertrag.

156 § 1 Abs. 1 Deutsche-Welle-Gesetz (DWG).

157 § 1 Abs. 1 Deutschlandradio-Staatsvertrag (DLR-StV-).

158 Die Rechtsnatur der ARD ist umstritten: *Martinek*, Rechtsnatur und Zuständigkeit der ARD im Wandel, in: Rundfunk-Perspektiven, FS Fritz Raff, S. 151 -162.

159 § 2 Abs. 3 NKomVG.

160 § 98 NKomVG.

161 § 29 Abs. 1 SGB IV.

162 § 32 S.1 Buchst. b SpkG.

- 150 **Städteregion Aachen** – Die Städteregion Aachen in Nordrhein-Westfalen ist ein Zusammenschluss des ehemaligen Kreises Aachen und der Stadt Aachen zu einer kommunalen Gebietskörperschaft.¹⁶³
- 151 **Steuerberaterkammer** – Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, die in einem Oberfinanzbezirk oder durch die Landesregierung bestimmten Kammerbezirk ihre berufliche Niederlassung haben, bilden eine Berufskammer. Die Steuerberaterkammer ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts.¹⁶⁴
- 152 **Stiftungen des öffentlichen Rechts** – Stiftungen des öffentlichen Rechts dienen der Verfolgung eines öffentlichen Zwecks und stellen Körperschaften des öffentlichen Rechts dar.¹⁶⁵ Bekannte Beispiele für Stiftungen des öffentlichen Rechts sind die Stiftung Preußischer Kulturbesitz, die Conterganstiftung für behinderte Menschen oder die die Stiftung Erinnerung, Verantwortung und Zukunft. Die Stiftung Bundeskanzler-Adenauer-Haus, die Bundeskanzler-Willy-Brandt-Stiftung und die Stiftung Bundespräsident-Theodor-Heuss-Haus sind bundesunmittelbare Stiftungen in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins und somit keine jPÖR.
- 153 **Teilnehmergemeinschaften im Flurbereinigungsverfahren** – Die am Flurbereinigungsverfahren beteiligten Eigentümer der zum Flurbereinigungsgebiet gehörenden Grundstücke (als Teilnehmer) sowie die Gemeinden und Gemeindeverbände, in deren Bezirk Grundstücke vom Flurbereinigungsverfahren betroffen werden (als Nebenbeteiligte), bilden eine Teilnehmergemeinschaft.¹⁶⁶ Die Teilnehmergemeinschaft ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts.¹⁶⁷ Die Teilnehmergemeinschaften schließen sich zu einem Verband zusammen, der seinerseits Körperschaft des öffentlichen Rechts ist.¹⁶⁸
- 154 **Universitäten** – *Siehe hierzu Hochschulen (Rn. 114).*
- 155 **Verband Region Stuttgart** – Der Verband Region Stuttgart ist eine rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts mit Sitz in Stuttgart.¹⁶⁹ Der Regionalverband erfüllt öffentliche Aufgaben in den Bereichen (Nah-)Verkehr, Regional-

163 § 1 Abs. 1 Aachen-Gesetz.

164 § 73 StBerG.

165 § 21 i. V. m. § 18 LOG NRW.

166 § 10 Nr. 1 FlurbG.

167 § 16 FlurbG.

168 § 26a Abs. 1 S. 2 FlurbG.

169 § 1 Abs. 2 GVRS BW.

planung und Wirtschaftsförderung im Rahmen der Gesetze unter eigener Verantwortung.

Verbandsgemeinden – Verbandsgemeinden sind bspw. in Rheinland-Pfalz und Sachsen-Anhalt Gebietskörperschaften, die aus benachbarten Gemeinden des gleichen Landkreises bestehen. Sie erfüllen neben den Ortsgemeinden öffentliche Aufgaben der örtlichen Gemeinschaft.¹⁷⁰ 156

Verwaltungsgemeinschaft – Verwaltungsgemeinschaften sind in Baden-Württemberg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen und Schleswig-Holstein kommunale Zusammenarbeiten ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Es handelt sich nicht um jPöR. In Bayern und in Thüringen (historisch auch in Sachsen-Anhalt) können Aufgaben, die grds. einer eigenständigen Gemeinde alleine obliegen, auf eine sog. Verwaltungsgemeinschaft übertragen werden. Diese Verwaltungsgemeinschaft ist kommunale Bundkörperschaft, also Körperschaft des öffentlichen Rechts.¹⁷¹ 157

Verwaltungsverband (in Sachsen) – Aufgaben, die grds. einer eigenständigen Gemeinde alleine obliegen, können auf eine Verwaltungsgemeinschaft von Gemeinden übertragen werden, dabei handelt es sich um eine kommunale Bundkörperschaft, die eine Körperschaft des öffentlichen Rechts darstellt.¹⁷² 158

4.5 Regie- und Eigenbetriebe

Der **Regiebetrieb** ist ein rechtlich, wirtschaftlich und organisatorisch unselbstständiger Teil der Trägerkörperschaft, der eng in die öffentliche Verwaltung eingebunden ist.¹⁷³ Er besitzt kein eigenes Personal. Sämtliche Arbeiten werden von den Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen der öffentlichen Verwaltung miterledigt. Er ist weder leitungs- noch haushaltsmäßig verselbstständigt.¹⁷⁴ Im Haushaltsplan der Trägerkörperschaft werden sämtliche Einnahmen und Ausgaben unsaldiert abgebildet.¹⁷⁵ Mithin trägt der Regiebetrieb auch kein eigenes unternehmerisches Risiko. Nach außen hin wird der Regiebetrieb im Namen und auf Rechnung der Trägerkörperschaft tätig. 159

170 § 64 GemO RP.

171 § 46 Abs. 2 S. 1 ThürKO.

172 § 5 Abs. 1 S.1 Sächs SächsKomZG.

173 *Beinert/Kostic*, in: Hoppe/Uechtritz/Reck, § 11 Rn. 7.

174 *Cronauge*, Kommunale Unternehmen Rn. 32.

175 *Beinert/Kostic*, in: Hoppe/Uechtritz/Reck, § 11 Rn. 7.

- 160 Der **Eigenbetrieb** ist ein rechtlich unselbstständiges Sondervermögen der Trägerkörperschaft. Zwar organisiert der Eigenbetrieb seine Geschäfte selbst und führt diese eigenständig durch, jedoch trägt im Innenverhältnis stets die Trägerkörperschaft das alleinige Unternehmerrisiko. Auch das Personal des Eigenbetriebes ist in das Personalwesen der Trägerkörperschaft eingegliedert. Wegen dieser starken Anbindung an die öffentliche Verwaltung besitzt diese einen entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung des Eigenbetriebes. Daher ist er als unselbstständige Einrichtung der Trägerkörperschaft anzusehen.

4.6 Privatrechtliche Organisationsformen

- 161 JPÖR können sich auch der **privatrechtlichen Organisationsformen** bedienen (Rechtsformenwahlrecht).¹⁷⁶ Die Besteuerung der privaten Organisationsformen richtet sich nach den für diese Rechtsformen geltenden Vorschriften. Auf diese Rechtsformen soll daher im Folgenden nur kurz hingewiesen werden.

4.6.1 Personengesellschaften

- 162 Personengesellschaften sind Zusammenschlüsse einzelner natürlicher und/ oder juristischer Personen. Für jPÖR kommt insb. die Beteiligung an einer GmbH & Co. KG in Betracht. Die Gesellschafter einer Personengesellschaft werden durch ihre Gesellschafterstellung grds. nicht Unternehmer. Gleichwohl können sie ein eigenes Unternehmen betreiben und in ihrer Eigenschaft als Unternehmer gegenüber der Gesellschaft Leistungen erbringen.

4.6.2 Juristische Personen des Privatrechts

- 163 Juristische Personen des Privatrechts sind mit eigener Rechtsfähigkeit ausgestattete Rechtspersonen. In Betracht kommen vor allem:
- die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (§ 1 GmbHG),
 - die Aktiengesellschaft (§ 1 AktG),
 - der Verein (§§ 21 ff. BGB) sowie
 - die Stiftung des privaten Rechts (§§ 80 ff. BGB).
- 164 Die größte Bedeutung haben dabei die GmbH und die AG als Kapitalgesellschaften. Kapitalgesellschaften sind selbst juristische Personen (des Privatrechts) und daher selbstständige Träger von Rechten und Pflichten. Der Einfluss der

¹⁷⁶ Zum Rechtsformwahlrecht *Stober*, in: Wolff/Bachof/Stober/Kluth, VerwR I, § 23 Rn. 6; *Erbguth*, StudZR 2011, 17.