



Baden-Württemberg

MINISTERIUM FÜR FINANZEN
MINISTERIALDIRIGENT BERND BURCHERT

Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg
Postfach 10 14 53 • 70013 Stuttgart

Gemeindetag
Baden-Württemberg
Panoramastraße 31
70174 Stuttgart

Datum 18. November 2022
Aktenzeichen FM3-S 7107-1/84
(Bitte bei Antwort angeben)

Städtetag
Baden-Württemberg
Königstraße 2
70173 Stuttgart

Landkreistag
Baden-Württemberg
Panoramastraße 37
70174 Stuttgart

Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand; Umsatzsteuerliche Behandlung der Gemeindeverwaltungsverbände in Baden-Württemberg

Sehr geehrte Damen und Herren,

ich komme zurück auf die gemeinsamen Besprechungen am 24. Mai 2022 und am 3. August 2022 zwischen Vertreterinnen und Vertretern der Kommunalen Landesverbände, des Ministeriums des Inneren, für Digitalisierung und Kommunen Baden-Württemberg, des Ministeriums für Finanzen Baden-Württemberg und der Oberfinanzdirektion Karlsruhe sowie die von Ihnen im Nachgang hierzu übersandten Schreiben vom 10. Juni 2022 und vom 28. September 2022.

Nach eingehender Prüfung nehme ich nachfolgend zur umsatzsteuerlichen Behandlung der baden-württembergischen Gemeindeverwaltungsverbände ab Anwendung der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand Stellung:

Informationen zum Schutz Ihrer personenbezogenen Daten finden Sie auf der Homepage des Finanzministeriums unter den Rubriken Datenschutz bzw. Datenschuttschalter. Auf Wunsch erhalten Sie diese auch in Papierform.

1. Kommunalrechtliche Grundlagen

a) Rechtsstellung Gemeindeverwaltungsverband

Nach § 59 der Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (GemO) können benachbarte Gemeinden eines Landkreises einen Gemeindeverwaltungsverband bilden. Für diesen Gemeindeverwaltungsverband gelten die Vorschriften des Gesetzes über die kommunale Zusammenarbeit (GKZ), soweit in der GemO nichts anderes bestimmt ist. Insoweit kommen nach § 5 Absatz 2 GKZ die für die Gemeinden selbst geltenden Vorschriften (beispielsweise die Gemeindeordnung, die Gemeindehaushaltsverordnung und die Gemeindegassenverordnung) entsprechend zur Anwendung.

Der durch eine Satzung gebildete Gemeindeverwaltungsverband ist eine selbständige Körperschaft des öffentlichen Rechts und damit aus umsatzsteuerlicher Sicht Unternehmer, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) erfüllt sind.

b) Aufgaben Gemeindeverwaltungsverband

Die Aufgaben des jeweiligen Gemeindeverwaltungsverbands sind in § 61 GemO umschrieben. So sieht § 61 Absatz 1 und 2 GemO die Beratung der Mitgliedsgemeinden und die Überlassung von Personal an die Mitgliedsgemeinden vor. Die Kernaufgaben eines Gemeindeverwaltungsverbands bestehen darin, Erledigungs- und Erfüllungsaufgaben nach § 61 Absatz 3 und 4 GemO im Verwaltungsbereich für die Mitgliedsgemeinden zu übernehmen.

Erledigungsaufgaben werden im Namen der Mitgliedsgemeinden erledigt. Die eigentliche Aufgabe verbleibt bei den Mitgliedsgemeinden (sogenannte Mandatierung).

Erfüllungsaufgaben werden demgegenüber mit befreiender Wirkung auf den Gemeindeverwaltungsverband übertragen. Der Gemeindeverwaltungsverband handelt insoweit in eigenem Namen und auf eigene Rechnung (sogenannte Delegation).

Die Mitgliedsgemeinden können einzeln oder gemeinsam weitere Aufgaben als Erledigungs- und Erfüllungsaufgaben auf den Gemeindeverwaltungsverband übertragen; dazu bedarf es entsprechender Ausführungen in der Verbandssatzung.

c) Finanzierung Gemeindeverwaltungsverband

Ein Gemeindeverwaltungsverband finanziert sich zunächst über Gebühren und sonstige Erträge. Darüber hinaus werden nach § 19 Absatz 1 GKZ von den Verbandsmitgliedern Umlagen erhoben. Hierbei sind die Maßstäbe für die Umlage so zu bemessen, dass der Finanzbedarf für die einzelnen Aufgaben angemessen auf die Mitglieder verteilt wird. Einzelne Bereiche des Gemeindeverwaltungsverbands können auch gesondert behandelt und nach § 19 Absatz 2 GKZ andere Schlüssel für die Kostentragung zugrunde gelegt werden. Insoweit erfolgen gegebenenfalls abweichende Regelungen in der Satzung.

2. Leistungen des Gemeindeverwaltungsverbands an die Mitgliedsgemeinden

a) Leistungsaustausch

Von einem Leistungsaustausch zwischen dem Gemeindeverwaltungsverband und den Mitgliedsgemeinden ist auszugehen, wenn dem leistenden Gemeindeverwaltungsverband die jeweilige Mitgliedsgemeinde als Leistungsempfängerin und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht.

Daher ist von vornherein von keinem Leistungsaustausch zwischen dem Gemeindeverwaltungsverband und der jeweiligen Mitgliedsgemeinde auszugehen, wenn der Gemeindeverwaltungsverband bei einer im Wege der Delegation übernommenen Tätigkeit ausschließlich gegenüber Dritten (beispielsweise Bürgern) berechtigt und verpflichtet ist. Die entsprechende Tätigkeit wird dann nicht gegenüber der Mitgliedsgemeinde erbracht. Der Gemeindeverwaltungsverband erbringt in diesen Fällen umsatzsteuerliche Leistungen - wenn überhaupt - nur gegenüber dem angesprochenen Dritten.

Ist ein Gemeindeverwaltungsverband demgegenüber in Zusammenhang mit einer entsprechenden Erfüllungsaufgabe gegenüber der Mitgliedsgemeinde berechtigt und verpflichtet, kann ein Leistungsaustausch gegen Entgelt zwischen dem Gemeindeverwaltungsverband und der Mitgliedsgemeinde ebenso vorliegen, wie wenn eine Aufgabenübertragung ohne Zuständigkeitswechsel im Wege der Mandatierung erfolgt.

Da als Entgelt alles anzusehen ist, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll (§ 10 Abs. 1 Satz 2

UStG), ist es nicht erforderlich, dass der einzelnen Leistung ein konkret für die jeweilige Tätigkeit bemessenes Entgelt gegenübersteht. Das Entgelt kann auch in einer durch die Satzung bestimmten Umlage bestehen, wenn diese pauschal den Verbandsmitgliedern den Zugang zu den Leistungen des Verbandes eröffnet, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen. Insbesondere, aber nicht nur, wenn dafür Beiträge entsprechend der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme erhoben werden, liegt ein Leistungsaustausch vor (vgl. Abschnitt 1.4 Umsatzsteuer-Anwendungserlass - UStAE-).

Gewöhnlich fehlt es hingegen an einen Leistungsaustausch, soweit der Verband eine einem Mitgliederbeitrag vergleichbare Umlage erhebt, das heißt wenn die Abrechnung über einen zuvor festgelegten abstrakten Verteilschlüssel erfolgt, der in keinem Zusammenhang mit der konkreten Inanspruchnahme einer Leistung steht. Sobald allerdings auf der konkreten Inanspruchnahme basierende Verteilschlüssel einbezogen werden, ist regelmäßig von einem steuerpflichtigen Leistungsaustausch auszugehen. Gleiches gilt bei einem Spitzenausgleich. Da ein Spitzenausgleich anhand der konkreten Inanspruchnahme abgerechnet wird, also ein direkter Bezug zur Leistung besteht, liegt insoweit ebenfalls ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch vor. Auch eine Regelung, wonach erst bei Überschreiten bestimmter Grenzen ein Spitzenausgleich durchgeführt wird, könnte bereits schädlich sein.

Bezogen auf die baden-württembergischen Gemeindeverwaltungsverbände kann angesichts der unterschiedlichen Ausgestaltungsmöglichkeiten zur Deckung des jeweiligen Finanzbedarfs keine allgemeingültige Aussage getroffen werden, ob beziehungsweise wann ein Entgelt und damit ein Leistungsaustausch zu verneinen ist. Insoweit teile ich die in der von Ihnen angesprochenen Verfügung der OFD Frankfurt vom 4. Februar 2022 (Az. S 7107 A - 005 St 110.2) dargestellte Auffassung, dass - sofern im Einzelfall keine Berechnung der Umlagen nach dem Verhältnis des Nutzens erfolgt - bei einer Vereinbarung anderer Maßstäbe nicht steuerbare Gesellschafterbeiträge beziehungsweise echte Mitgliedsbeiträge denkbar sind. Allerdings kommt es hierbei auf die Umstände des konkreten Einzelfalls an; das heißt eine Einzelfallprüfung ist unumgänglich. Dies gilt insbesondere, weil Beispielsatzungen von Gemeindeverwaltungsverbänden aus dem Internet zeigen, dass sehr häufig verschiedene Aufteilungsmaßstäbe (beispielsweise der in den einzelnen Mitgliedsgemeinden tatsächlich entstandene Aufwand, der einzelnen Mitgliedsgemeinde direkt zuordenbare Kosten, einzelfallbezogener Aufwand, Stundenkontingente bei Personalaufwand, Verhältnis der Einwohnerzahlen, Zahl der Schüler, Verhältnis des Stimmenkontingents der Mitgliedsgemeinden untereinander, Gemarkungsfläche, Länge der Gemeindestraßen)

gleichzeitig und kombiniert zur Anwendung kommen können. Insoweit dürfte zur Prüfung des unter Umständen vermuteten Eigennutzens des jeweiligen Mitglieds regelmäßig eine Gesamtschau all dieser Aufteilungsmaßstäbe geboten sein.

An der oben dargestellten Sichtweise ändert der Umstand nichts, dass in der Kommentierung zu § 19 GKZ teilweise die Auffassung vertreten wird, dass die nach § 19 GKZ zu erhebenden Umlagen kommunalrechtlich nicht mit einem Entgelt für Verbandsleistungen gleichzusetzen seien. Denn auch beim allgemeinen umsatzsteuerlichen Entgeltbegriff beschränkt sich dieser nicht auf die bürgerlich-rechtlich bestimmte oder bestimmbare Gegenleistung (vgl. Abschnitt 10 Absatz 3 Satz 1 UStAE). Im Übrigen vertritt ein Teil der entsprechenden Kommentierung hingegen die Auffassung, dass als Maßstab für die Umlagefestsetzung die angemessene Verteilung des Aufwandes auf die einzelnen Mitglieder anzusehen sei und es dabei regelmäßig darauf ankomme, welche Aufgaben der Zweckverband für welche Mitglieder wahrnehme (vgl. Pautsch/Schenek/Zimmermann, GKZ (2018), § 19 Rdn. 2 f.). Dies bestätigt die obige Aussage, dass umsatzsteuerlich eine Prüfung der konkreten Umstände des Einzelfalls erforderlich ist und ein Leistungsaustausch nicht allgemeingültig verneint werden kann.

Liegt nach den oben genannten Grundsätzen ein Leistungsaustausch vor, wäre im konkreten Einzelfall die Ausnahmegvorschrift des § 2b UStG zu prüfen.

b) Einschränkung der Unternehmereigenschaft nach § 2b UStG

Wie unter Tz. 1 geschildert, ist die Aufgabenübertragung auf einen Gemeindeverwaltungsverband kommunalrechtlich detailliert geregelt. Sie erfolgt auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Satzung und damit im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Der Anwendungsbereich des § 2b UStG ist demgemäß dem Grunde nach eröffnet. Die Aufgabenübertragung unterliegt nur dann der Umsatzsteuer, wenn die Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Aufgrund der Regelungen des baden-württembergischen Kommunalrechts ist eine vergleichbare umfassende Aufgabenübertragung auf einen privatrechtlichen Wirtschaftsteilnehmer unter denselben Bedingungen ausgeschlossen. Dies gilt insbesondere, weil immer ein Teil der übertragenen Aufgaben aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen. Im Ergebnis wäre die übertragende Kommune deshalb aus Rechtsgründen ge-

hindert, ein (potentiell) konkurrierendes Angebot zur Übernahme der gesamten Aufgaben eines Gemeindeverwaltungsverbands von einem privatrechtlichen Wirtschaftsteilnehmer (beispielsweise einem Büroserviceunternehmen) anzunehmen, weil ein Teil der Aufgaben gar nicht auf einen privatrechtlichen Wirtschaftsteilnehmer übertragen werden könnte. Die Aufsplittung der Tätigkeiten und Vergabe einzelner übertragbarer Aufgaben auf einen privatrechtlichen Wirtschaftsteilnehmer würde aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers (vorliegend der jeweiligen Mitgliedsgemeinde) nicht dieselben Bedürfnisse befriedigen. Die Unterschiede in den Rahmenbedingungen sind von solcher Art und solchem Gewicht, dass sie einen maßgeblichen (das heißt bestimmenden) Einfluss auf die Entscheidung haben, die Leistung nicht von einem privatrechtlichen Wettbewerber, sondern nur von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (vorliegend dem Gemeindeverwaltungsverband) beziehen zu können. Eine schädliche Wettbewerbssituation ist demgemäß auszuschließen.

Im Ergebnis ist damit selbst bei Vorliegen eines Leistungsaustauschverhältnisses zwischen dem Gemeindeverwaltungsverband und der jeweiligen Mitgliedsgemeinde eine steuerliche Relevanz aufgrund der Ausnahmeregelung des § 2b UStG zu verneinen.

3. Leistungen des Gemeindeverwaltungsverbands an Dritte

Entsprechend den Ausführungen unter Tz. 2 Buchstabe a) ist bei einer im Wege der Delegation übernommenen Tätigkeit gegenüber Dritten (beispielsweise Bürgern) ein Leistungsaustausch zwischen dem Gemeindeverwaltungsverband und dem Dritten zu prüfen. Beim Bejahen eines Leistungsaustausches kann die Unternehmereigenschaft wiederum nach § 2b UStG eingeschränkt sein. Insoweit sind die konkreten Umstände des Einzelfalls zu betrachten.

Die Umlagen der Mitgliedsgemeinden an den Gemeindeverwaltungsverband können zwar dem Grunde nach im Einzelfall auch anteilig Entgelt von dritter Seite für die Leistungen gegenüber den Dritten darstellen. Gleichwohl bestehen vorliegend keine Bedenken, wenn grundsätzlich davon ausgegangen wird, dass diese Umlagen aufgrund der Beziehung des Gemeindeverwaltungsverbands und der jeweiligen Mitgliedsgemeinde zueinander und nicht anteilig für eine bestimmte Leistungserbringung an den Dritten gezahlt werden. Insoweit wäre kein Entgelt von dritter Seite anzunehmen.

4. Fazit

Die obigen Ausführungen verdeutlichen, dass bei der Aufgabenübertragung auf einen Gemeindeverwaltungsverband keine allgemeingültigen Aussagen zu einem möglichen Leistungsaustausch zwischen dem Gemeindeverwaltungsverband und der jeweiligen Mitgliedsgemeinde möglich sind. Aufgrund der fehlenden Wettbewerbssituation bei einer umfassenden Aufgabenübertragung kann die Entscheidung zu einem möglichen Leistungsaustausch indes dahingestellt bleiben, weil jedenfalls eine umsatzsteuerliche Relevanz aufgrund der Ausnahmegvorschrift des § 2b UStG ausgeschlossen ist.

Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe und die hiesige Stabsstelle für die zentrale umsatzsteuerliche Unterstützung der Ressorts (ZUU) haben eine Mehrfertigung dieses Schreibens zur Kenntnisnahme erhalten.

Für Rückfragen stehe ich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Burchert