



Stand: 28. September 2016

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-  
FAX +49 (0) 30 18 682-  
E-MAIL  
DATUM

BETREFF **Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand;  
Anwendungsfragen des § 2b UStG**

BEZUG BMF-Schreiben vom 19. April 2016, BStBl. I S.481

GZ **III C 2 - S 7106/07/10012-06**

DOK

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

- 1 Durch Artikel 12 des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) wurden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) neu gefasst. § 2 Absatz 3 UStG wurde aufgehoben und § 2b neu in das Umsatzsteuergesetz eingefügt. Die Änderungen treten am 1. Januar 2017 in Kraft. Die Neuregelung wird von einer Übergangsregelung in § 27 Absatz 22 UStG begleitet, auf deren Grundlage eine jPöR dem Finanzamt gegenüber erklären kann, das bisher geltende Recht für sämtliche vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anzuwenden.
- 2 Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung von § 2b UStG Folgendes:

**I. § 2b Absatz 1 Satz 1 UStG**

**1. Juristische Personen des öffentlichen Rechts**

- 3 JPöR im Sinne von § 2b Absatz 1 UStG sind insbesondere die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände), die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften, die Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern und sonstige Gebilde, die auf Grund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Dazu gehören neben Körperschaften auch Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts,



z. B. Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen kirchliche Orden jPöR sind, vgl. das BFH-Urteil vom 8. Juli 1971, V R 1/68, BStBl 1972 II S. 70. Auf ausländische jPöR ist die Vorschrift des § 2b UStG analog anzuwenden. Ob eine solche Einrichtung eine jPöR ist, ist grundsätzlich nach deutschem Recht zu beurteilen. Das schließt jedoch nicht aus, dass für die Bestimmung öffentlich-rechtlicher Begriffe die ausländischen Rechtssätze mit herangezogen werden.

## **2. Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts**

- 4 Für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft von jPöR sind die allgemeinen Regelungen des § 2 Absatz 1 UStG maßgeblich. Danach sind jPöR grundsätzlich als Unternehmer anzusehen, wenn sie selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausüben. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, welcher Art die entsprechenden Einnahmen sind. Auch Leistungen, für die als Gegenleistung Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden, können wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne des § 2 Absatz 1 UStG sein.
- 5 Sind jPöR wirtschaftlich im Sinne von § 2 Absatz 1 UStG tätig, gelten sie jedoch gleichwohl nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (§ 2b Absatz 1 Satz 1 UStG). Dies gilt nicht, sofern eine Behandlung der jPöR als Nichtunternehmer im Hinblick auf diese Tätigkeiten zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Absatz 1 Satz 2 UStG).

## **3. Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt**

- 6 Als Tätigkeiten, die einer jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, kommen nur solche in Betracht, bei denen die jPöR auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird. Die öffentlich-rechtliche Sonderregelung kann sich dabei aus einem Gesetz, einer Rechtsverordnung, einer Satzung, aus Staatsverträgen, verfassungsrechtlichen Verträgen, Verwaltungsabkommen, Verwaltungsvereinbarungen, öffentlich-rechtlichen Verträgen sowie aus der kirchenrechtlichen Rechtssetzung ergeben. Erbringt eine jPöR in Umsetzung einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung Leistungen in privatrechtlicher Handlungsform und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten gleichwohl nicht von § 2b UStG erfasst.
- 7 Beispiele:
  - Eine Gemeinde betreibt ein Freibad zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgabe der Daseinsvorsorge. Die Benutzung des Freibades durch die Badegäste erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage; daher ist die Tätigkeit der Gemeinde umsatzsteuerbar.
  - Die Hochschule A überlässt der Hochschule B (jeweils selbständige jPöR) Messzeiten an einem innovativen Großgerät gegen Zahlung einer Kostenersatzpauschale. Die Koopera-

tion erfolgt auf Grundlage einer im Hochschulgesetz des Landes vorgesehenen öffentlich-rechtlichen Verwaltungsvereinbarung und deshalb im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung. Schließen die Beteiligten hingegen einen privatrechtlichen Vertrag über die Nutzung des Großgeräts, liegt keine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt vor.

#### a) Öffentlich-rechtliche Satzungen

8 Öffentlich-rechtliche Satzungen werden von jPöR zur Regelung ihrer eigenen Angelegenheiten erlassen (z. B. Gemeindegesetze, Satzungen von berufsständischen Organisationen, Sozialversicherungsträgern, Hochschulen, Zweckverbänden, Anstalten des öffentlichen Rechts oder Stiftungen des öffentlichen Rechts). Übt eine jPöR eine wirtschaftliche Tätigkeit auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Satzung in öffentlich-rechtlicher Handlungsform aus, wird sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig.

#### 9 Beispiele:

- Eine Gemeinde regelt per Satzung die Höhe der öffentlich-rechtlichen Gebühren für die Abfallbeseitigung oder für die Nutzung des kommunalen Friedhofs.
- Ein Studentenwerk regelt per Satzung den öffentlich-rechtlichen Beitrag zum Studentenwerk.
- Ein Abwasserzweckverband reinigt entsprechend seiner Satzung das Abwasser seiner Mitgliedsgemeinden und erhebt hierfür Umlagen, deren Höhe in der Satzung festgelegt ist.

#### b) Staatsverträge, verfassungsrechtliche Verträge, Verwaltungsabkommen und Verwaltungsvereinbarungen

10 Für die umsatzsteuerrechtliche Einordnung ist die konkrete Abgrenzung der Handlungsformen Staatsvertrag, verfassungsrechtlicher Vertrag, Verwaltungsabkommen und Verwaltungsvereinbarung untereinander, z. B. nach dem Vertragsinhalt oder Mitwirkungsbefugnissen des Gesetzgebers entbehrlich. Die Beteiligten handeln auf öffentlich-rechtlicher Grundlage.

#### 11 Beispiele:

- Staatsvertrag über die Errichtung einer gemeinsamen Einrichtung für Hochschulzulassung
- NDR-Staatsvertrag
- Verwaltungsabkommen über die Führung eines gemeinsamen Registers zum Schutz fairen Wettbewerbs
- Verwaltungsvereinbarung über die gemeinsame Ausbildung von Steuerbeamten

### c) Öffentlich-rechtliche Verträge

- 12 JPÖR sind berechtigt, öffentlich-rechtliche Verträge abzuschließen (vgl. z. B. § 54 VwVfG, § 53 SGB X, § 124 BauGB), soweit gesetzliche Vorschriften nicht entgegenstehen. Insbesondere kann eine JPÖR einen öffentlich-rechtlichen Vertrag mit demjenigen schließen, an den sie sonst einen Verwaltungsakt richten würde. Ein Vertrag ist als öffentlich-rechtlich zu beurteilen, wenn Gegenstand und Zweck des Vertrags dem öffentlichen Recht zuzuordnen sind.
- 13 Öffentlich-rechtliche Verträge liegen z.B. in folgenden Fällen vor:
- Eine besondere öffentlich-rechtliche Norm berechtigt die Beteiligten zum Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrags (z.B. Erschließungsvertrag nach § 124 BauGB, Sanierungsvertrag nach § 13 Absatz 4 BBodschG).
  - Die in dem Vertrag übernommenen Verpflichtungen werden in einer öffentlich-rechtlichen Norm geregelt (z. B. öffentlich-rechtliche Tätigkeit einer Landesärztekammer im Rahmen der Qualitätssicherung).
  - Der Vertrag dient dem Vollzug einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (z.B. Einigung im Enteignungsverfahren nach § 110 BauGB).
  - In dem Vertrag verpflichtet sich einer der beiden Vertragspartner zum Erlass einer hoheitlichen Maßnahme (z. B. Erlass einer Baugenehmigung).
- 14 Beispiele:
- *Der Bauherr eines Gebäudes ist nach öffentlichem Baurecht verpflichtet, Pkw-Stellplätze in ausreichender Zahl und Größe sowie in geeigneter Beschaffenheit für die Benutzer und Besucher des Gebäudes herzustellen. Im Hinblick auf diese Verpflichtung schließt die zuständige Gemeinde mit dem Bauherrn einen sogenannten Ablösungsvertrag, in dem die Gemeinde auf die vorgenannte Verpflichtung des Bauherrn zur Herstellung von Stellplätzen gegen Zahlung eines bestimmten Betrags pro Stellplatz verzichtet. Dieser Vertrag wird in Vollzug einer öffentlich-rechtlichen Norm geschlossen und ist daher öffentlich-rechtlicher Natur.*
  - *Ein Landkreis übernimmt im Rahmen eines koordinationsrechtlichen Vertrages die Anlagenbuchhaltung und das Liquiditätskreditmanagement für die Gemeinden seines Kreisgebietes und erhält hierfür von den Gemeinden einen Ausgleich in Höhe der angefallenen Kosten. Verträge dieser Art zwischen Kommunen sind nach § 54 Satz 1 VwVfG zulässig, so dass der Landkreis auf öffentlich-rechtlicher Grundlage im Rahmen öffentlicher Gewalt tätig ist.*
- 15 Ist die Leistungsverpflichtung eines Vertragspartners nicht eindeutig einer bestimmten öffentlich-rechtlichen Rechtsnorm zuzuordnen (z. B. bei Leistungen, die sich nicht auf die hoheitliche Aufgabe insgesamt, sondern nur auf Teilaufgaben oder sogenannte Hilfgeschäfte bezie-

hen), kann in Bezug auf die entsprechenden Vereinbarungen gleichwohl ein öffentlich-rechtlicher Vertrag vorliegen. In diesen Fällen sind der Zweck der Leistungsverpflichtung und der Gesamtcharakter des Vertrags maßgebend für die Bestimmung der Rechtsnatur des Vertrags.

#### **d) Zulässigkeit der gewählten Handlungsform**

- 16 Ob die im Rahmen einer Tätigkeit erbrachten entgeltlichen Leistungen unter § 2b Absatz 1 UStG fallen, hängt allein von der zulässigerweise gewählten Handlungsform der entsprechenden Tätigkeit ab. Besteht für eine Leistung ein Annahme- und Benutzungszwang, ist regelmäßig davon auszugehen, dass die einzelne Leistung der jPöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht wird (z. B. Hausmüllentsorgung nach dem Kreislaufwirtschaftsgesetz). Eine gesetzlich vorgeschriebene öffentlich-rechtliche Handlungsform kann nicht mit steuerlicher Wirkung durch eine privatrechtliche ersetzt werden und umgekehrt. Wurde z. B. ohne rechtliche Grundlage die Form eines öffentlich-rechtlichen Vertrages gewählt, liegt kein Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt vor. Mitunter sind jPöR nur zu privatrechtlichen Handlungsformen berechtigt (z.B. beim Betrieb einer Cafeteria, bei der Überlassung von Werbeflächen oder bei Grundstücksverkäufen außerhalb der staatlichen Boden- und Siedlungspolitik).
  - 17 Nach dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die von der jPöR gewählte Handlungsform auch die rechtlich zulässige ist.
  - 18 Im Hinblick auf die Anwendung des § 2b Absatz 1 UStG ist es ohne Belang, ob die jPöR mit ihrer Tätigkeit öffentliche Aufgaben z. B. im Bereich der Daseinsvorsorge (z. B. Verkehrs- und Versorgungsbetriebe, Schulen, Krankenhäuser) wahrnimmt. Dies gilt auch dann, wenn die entsprechenden Aufgaben der jPöR aufgrund einer gesetzlichen Vorschrift zugewiesen sind.
- #### **4. Hilfgeschäfte**
- 19 Sogenannte Hilfgeschäfte, die die nichtunternehmerischen (nichtwirtschaftlichen) Tätigkeiten von jPöR mit sich bringen, fallen zwar nicht in den Anwendungsbereich des § 2b UStG, weil sie auf privatrechtlicher Grundlage ausgeführt werden (z. B. Veräußerungen von Gegenständen, die im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt waren). Gleichwohl ist eine jPöR mit ihren Verkaufstätigkeiten nur dann Unternehmer im Sinne des § 2 Absatz 1 UStG, wenn sie diese Tätigkeiten selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt. Da die Selbständigkeit bei einer jPöR außer Frage steht, ist die Unternehmereigenschaft von der Nachhaltigkeit der Verkaufstätigkeit abhängig.
  - 20 Hilfgeschäfte und vergleichbare Geschäfte, die der Betrieb des nichtunternehmerischen Bereichs bei jPöR mit sich bringt, sind auch dann nicht nachhaltig und somit nicht steuerbar,

wenn sie wiederholt oder mit einer gewissen Regelmäßigkeit ausgeführt werden. Insbesondere kann die von Zeit zu Zeit erforderliche Auswechslung von Gegenständen, die zur Aufrechterhaltung des Betriebs in der nichtunternehmerischen Sphäre erforderlich sind, die Unternehmereigenschaft nicht begründen. Als Hilfsgeschäfte in diesem Sinne sind z. B. anzusehen:

- Veräußerungen von Gegenständen, die im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt waren, z. B. der Verkauf von gebrauchten Kraftfahrzeugen, Einrichtungsgegenständen und Altpapier;
- Überlassung des Telefons an im nichtunternehmerischen Bereich tätige Arbeitnehmer zur privaten Nutzung;
- Überlassung von im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzten Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer zur privaten Nutzung.

### **5. Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt bei öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften**

- 21 Bei den öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften kann sich eine öffentlich-rechtliche Sonderregelung aus der kirchlichen Rechtsetzung ergeben. Die Regelungen in den Randziffern 16 bis 20 gelten entsprechend.

## **II. § 2b Absatz 1 Satz 2 UStG: größere Wettbewerbsverzerrungen**

- 22 Tätigkeiten einer jPöR, die diese (zulässigerweise) im Rahmen öffentlich-rechtlicher Sonderregelungen ausführt, unterliegen nur dann der Umsatzsteuer, wenn die Nichtbesteuerung dieser Leistungen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

### **1. Wettbewerb**

- 23 Verzerrungen des Wettbewerbs können nur stattfinden, wenn Wettbewerb besteht. Dies setzt voraus, dass die von einer jPöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachte Leistung gleicher Art auch von einem privaten Unternehmer erbracht werden könnte. Die Tätigkeit der jPöR muss also marktrelevant sein.

#### **a) Marktrelevanz nach der Art der Leistung**

- 24 Die Wettbewerbsrelevanz ist in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen. Diese Beurteilung erfolgt grundsätzlich unabhängig davon, ob die betreffenden Einrichtungen auf der Ebene des lokalen Marktes, auf dem sie diese Tätigkeit ausüben, Wettbewerb ausgesetzt sind oder nicht, es sei denn, dass auf dem lokalen Markt ein Marktzugang privater Unternehmer ausnahmsweise nicht möglich ist. Ob eine Marktrelevanz besteht, ist damit in erster Linie anhand der Art der erbrachten Leistung festzustellen. Zwei Leistungen sind gleichartig und stehen deshalb in einem Wettbewerbsverhältnis, wenn sie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen. Dabei kommt es vorrangig

darauf an, ob die Leistungen ähnliche Eigenschaften haben, wobei künstliche, auf unbedeutenden Unterschieden beruhende Unterscheidungen vermieden werden müssen. Wegen des primären Abstellens auf die Art der Leistung ist nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potenzielle Wettbewerb schädlich. Allerdings muss die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht nur rein hypothetisch sein. Die rein theoretische, durch keine Tatsache, kein objektives Indiz und keine Marktanalyse untermauerte Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, kann damit nicht mit dem Vorliegen eines potenziellen Wettbewerbs gleichgesetzt werden (vgl. EuGH-Urteil vom 16. September 2008, C-288/07).

## 25 Beispiele:

- *Nicht im Wettbewerb steht originär hoheitliches Handeln gegen Gebühr, da insoweit Private auch potentiell nicht tätig werden können (z. B. verbindliche Auskunft nach § 89 Absatz 2 AO, Ausstellung von Ausweisdokumenten nach § 7 PAuswG).*
- *Aus den gleichen Gründen besteht kein Wettbewerb, wenn die entgeltliche Leistung der jPöR einem Annahme- und Benutzungszwang durch den Leistungsempfänger unterliegt.*
- *Wettbewerb ist dagegen wegen Markteintrittsmöglichkeit Privater in folgenden Fällen denkbar: bei einem dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Parkhaus bei Standplatzzuteilung gegen Gebühr.*

## **b) Marktrelevante rechtliche Rahmenbedingungen**

- 26 Auf Unterschiede in den rechtlichen Rahmenbedingungen der Leistungen kommt es grundsätzlich nicht an, es sei denn, dass Unterschiede in den rechtlichen Rahmenbedingungen der Leistungen unter Berücksichtigung der Besonderheiten der jeweiligen Wirtschaftszweige aus der Sicht des Verbrauchers zu einer Unterscheidbarkeit im Hinblick auf die Befriedigung seiner eigenen Bedürfnisse oder zu Marktzugangsbeschränkungen eines privaten Unternehmers führen. Für die Beurteilung der Vergleichbarkeit von Leistungen ist der rechtliche Kontext, in dem sie erbracht werden, beachtlich, sofern die unterschiedlichen rechtlichen Anforderungen maßgeblichen Einfluss auf die Entscheidung des Leistungsempfängers haben, die Leistung in Anspruch zu nehmen.

## **c) Räumliche Marktrelevanz**

- 27 Die Marktrelevanz ist zwar grundsätzlich nicht auf einen lokalen Markt beschränkt. Sofern jedoch für einen räumlich abgegrenzten Bereich eine Abnahme- oder Annahmeverpflichtung von Leistungen der öffentlichen Hand besteht, definiert dies einen räumlich relevanten Markt (vgl. BFH-Urteil vom 3. Juli 2008, V R 40/04, BStBl 2009 II S. 208). Es ist dann auf den Geltungsbereich dieser Verpflichtung abzustellen und eine Wettbewerbssituation zu verneinen. Liegen für Leistungen gleicher Art in einem räumlich abgegrenzten Bereich besondere Abnahme- und Annahmeverpflichtungen nicht vor, kann potentieller Wettbewerb grundsätz-

Seite 8 lich nicht ausgeschlossen werden. Dies gilt für Fälle eines öffentlich-rechtlichen Anschluss- und Benutzungszwangs entsprechend.

28 Beispiel:

*Bei der Feuerbestattung wird ein potentieller Wettbewerb dagegen angenommen, da diese zwar in einigen Bundesländern nur öffentlich-rechtlich erbracht werden kann, aber wegen der fehlenden Abnahmeverpflichtung auch die Inanspruchnahme privater Anbieter in anderen Bundesländern möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 5. Oktober 2006, VII R 24/03, BStBl 2007 II S. 243).*

29 Da allerdings die Möglichkeit, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht nur rein hypothetisch sein muss, müssen abhängig von der Art der Leistung gleichwohl auch räumliche Aspekte bei der Marktbetrachtung eine Rolle spielen. So könnte beispielsweise eine in einem anderen Mitgliedstaat bestehende Möglichkeit, eine bestimmte Tätigkeit privatrechtlich auszuüben, nicht per se dazu führen, diese als in einem realen Wettbewerb mit einer vergleichbaren in Deutschland der öffentlichen Aufgabenerbringung vorbehaltenen Tätigkeit stehend anzusehen. Die Wettbewerbsbeurteilung ist damit zwar grundsätzlich auf das Gebiet der Europäischen Union zu erstrecken, je nach Art der zu beurteilenden Leistung aber ggf. regional zu beschränken.

## 2. Wettbewerbsverzerrungen

30 Verzerrungen des Wettbewerbs im Sinne des § 2b UStG entstehen, wenn öffentliche und private Anbieter marktrelevant aufeinander treffen können und aufgrund der unterschiedlichen Besteuerung die Wettbewerbssituation zugunsten oder zulasten eines Marktteilnehmers verfälscht wird. Wettbewerbsverzerrungen können sowohl zulasten von privaten Wettbewerbern der jPöR als auch zulasten der jPöR selbst bestehen. Auch jPöR können sich daher auf durch eine Nichtbesteuerung ergebende größere Wettbewerbsnachteile zu ihren eigenen Lasten gegenüber privaten Unternehmern berufen.

31 An den Begriff der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ sind keine erhöhten Anforderungen zu stellen. Größer sind Wettbewerbsverzerrungen danach vielmehr bereits dann, wenn sie nicht lediglich unbedeutend sind (vgl. EuGH-Urteil vom 16. September 2008, C-288/07).



32 § 2b Absatz 2 UStG enthält eine nicht abschließende Aufzählung von Fällen, in denen auch bei einer an sich wirtschaftlichen Betätigung einer jPöR keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.

**1. § 2b Absatz 2 Nummer 1 UStG: Wettbewerbsgrenze in Höhe von 17.500 Euro**

33 Mit der Wettbewerbsgrenze nach § 2b Absatz 2 Nummer 1 wird unwiderlegbar unterstellt, dass eine Nichtbesteuerung von gleichartigen Tätigkeiten bis zu einem Jahresumsatz in Höhe von 17.500 Euro nicht zu einer größeren Wettbewerbsverzerrung führt. Bei einem Unterschreiten der Wettbewerbsgrenze ist demnach stets von unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen und damit von einer nichtunternehmerischen Tätigkeit auszugehen. Es besteht kein Wahlrecht der jPöR.

34 Für die Ermittlung der Wettbewerbsgrenze muss auf den Umsatz der einzelnen gleichartigen Tätigkeiten im Kalenderjahr abgestellt werden. Es ist auf die voraussichtlich zu vereinnahmenden Beträge abzustellen. Maßgebend ist die zu Beginn eines Jahres vorzunehmende Beurteilung der Verhältnisse für das laufende Kalenderjahr. Ist danach ein voraussichtlicher Umsatz von nicht mehr als 17.500 Euro zu erwarten, ist dieser Betrag auch dann maßgebend, wenn der tatsächliche Umsatz im Laufe des Kalenderjahres die Grenze von 17.500 Euro überschreitet. Nimmt die jPöR die Tätigkeit, für die das Vorliegen einer größeren Wettbewerbsverzerrung zu prüfen ist, im Laufe des Kalenderjahres neu auf, ist allein auf den voraussichtlichen Umsatz des laufenden Kalenderjahres abzustellen. Eine Umrechnung auf einen fiktiven Jahresumsatz unterbleibt.

35 Beispiel:

*Eine Gemeinde, die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage Stellplätze für Pkw in einer Tiefgarage gegen Entgelt überlässt, wird mit dieser Tätigkeit voraussichtlich 13.500 Euro pro Jahr erzielen. Obwohl die Gemeinde wirtschaftlich im Sinne des § 2 Absatz 1 UStG tätig ist, gilt sie insoweit nicht als Unternehmer, weil die Grenze von 17.500 Euro nicht überschritten wird und damit keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.*

36 Das Tatbestandsmerkmal „größere Wettbewerbsverzerrungen“ ist für gleichartige Tätigkeiten der jPöR einzeln zu prüfen. Einzelne Tätigkeiten sind gleichartig, wenn sie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen. Für die Prüfung der Umsatzgrenze sind gleichartige Tätigkeiten der jPöR zusammenzufassen. Eine Prüfung, die auf einzelne Organisationseinheiten der jPöR beschränkt wird, ist nicht zulässig. Es ist vielmehr stets auf die jPöR insgesamt abzustellen.

37 Beispiel:

*Aus der auf öffentlich-rechtlicher Grundlage vorgenommenen Stellplatzüberlassung auf einem Parkplatz und in einem Parkhaus erzielt eine Gemeinde einen Umsatz von 10.500 Euro und 15.000 Euro. Die Umsätze aus der Stellplatzüberlassung sind gleichartig und zusammenzufassen. Sie übersteigen den Betrag von 17.500 Euro.*

## **2. § 2b Absatz 2 Nummer 2 UStG: vergleichbare steuerfreie Tätigkeiten privater Unternehmer**

- 38 Durch die Nichtbesteuerung von Leistungen der jPöR entstehen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen, wenn vergleichbare Leistungen privater Unternehmer aufgrund einer Steuerbefreiung ebenfalls nicht mit Umsatzsteuer belastet werden. Die jPöR wird mit diesen Leistungen grundsätzlich nicht unternehmerisch tätig. Dies gilt nicht für die in § 9 Absatz 1 UStG genannten Leistungen einer jPöR, bei denen ein Verzicht auf die Steuerbefreiung grundsätzlich möglich ist (Leistungen im Sinne des § 4 Nummer 8 Buchstabe a bis g, Nummer 9 Buchstabe a, Nummer 12 oder 13 UStG). Diese Leistungen werden von § 2b Absatz 2 Nummer 2 UStG nicht erfasst und zwar unabhängig davon, ob die jPöR tatsächlich auf die Steuerbefreiung verzichtet oder ein Verzicht aufgrund der in § 9 Absätze 1 bis 3 UStG genannten Voraussetzungen in dem konkreten Einzelfall ausgeschlossen ist. So wird vermieden, dass die Behandlung der jPöR als Nichtunternehmer für derartige Leistungen zu einem Wettbewerbsnachteil zu Lasten der öffentlichen Hand führt.

39 Beispiel:

*Eine Stiftung des öffentlichen Rechts betreibt eine Kunsthochschule und erhebt auf Grundlage einer Satzung Studienbeiträge. Eine vergleichbare private Hochschule erhebt auf Grundlage ihrer allgemeinen Geschäftsbedingungen von den Studierenden Schulgeld. Da die Umsätze der privaten Hochschule nach § 4 Nummer 21 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind und grundsätzlich einer Option nach § 9 UStG nicht zugänglich sind, führt die Nichtbesteuerung der Leistungen der Kunsthochschule nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen (§ 2b Absatz 2 Nummer 2 UStG). Die Leistungen der Kunsthochschule unterliegen nicht der Umsatzsteuer (§ 2b Absatz 1 UStG).*

## **IV. § 2b Absatz 3 UStG**

- 40 § 2b Absatz 3 UStG beschreibt Fälle der vertikalen und horizontalen Zusammenarbeit von jPöR bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben, bei denen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen entstehen. Danach liegen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor, wenn die betroffenen Leistungen zwischen jPöR ausgetauscht werden und dabei die Leistungen entweder aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPöR erbracht werden dürfen oder die Zusammenarbeit der jPöR durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt

Seite 11 wird. Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2b Absatz 3 UStG vor, ist § 2b Absatz 1 Satz 1 UStG maßgeblich, wonach jPöR nicht als Unternehmer gelten.

### **1. § 2b Absatz 3 Nummer 1 UStG: den jPöR vorbehaltene Leistungen**

41 Bezieht sich die Zusammenarbeit der jPöR auf Leistungen, die im Zeitpunkt der Leistungserbringung aufgrund geltender gesetzlicher Bestimmungen nur von jPöR erbracht werden dürfen und somit private Wirtschaftsteilnehmer von der Erbringung ausschließen, liegen nach § 2b Absatz 3 Nummer 1 UStG keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vor. Betroffen hiervon sind zum einen Leistungen, die den jPöR gesetzlich vorbehalten sind bzw. deren Erbringung privaten Wirtschaftsteilnehmern gesetzlich verwehrt ist. Zum anderen erfasst § 2 b Absatz 3 Nummer 1 UStG Leistungen, die eine jPöR aufgrund geltender gesetzlicher Bestimmungen ausschließlich bei einer anderen jPöR nachfragen darf. In beiden Fällen darf als Anbieter und damit Erbringer der Leistung ausschließlich eine jPöR auftreten, so dass die Nichtbesteuerung der leistenden jPöR zu keinen Wettbewerbsverzerrungen führen kann. Für die Anwendung der Regelung ist nicht entscheidend, in welchem Bereich die empfangende jPöR die bezogenen Leistungen verwendet. So kann die Anwendung der Regelung nicht allein mit dem Hinweis darauf ausgeschlossen werden, dass die erbrachten Leistungen ganz oder teilweise im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet werden.

### **Gesetzliche Bestimmungen**

42 § 2b Absatz 3 Nummer 1 UStG nimmt Leistungen von der Besteuerung aus, wenn gesetzliche Bestimmungen in dem jeweiligen Bundesland oder im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland die Durchführung der Leistung auf Rechtsträger des öffentlichen Rechts beschränkt. Der Begriff der „gesetzlichen Bestimmungen“ ist nicht deckungsgleich mit dem Begriff der öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ im Sinne des § 2b Absatz 1 Satz 1 UStG. Gesetzliche Bestimmungen im Sinne des § 2b Absatz 3 Nummer 1 UStG sind alle Gesetze und Rechtsverordnungen des Bundes- oder Landesrechts sowie die besondere Rechtsetzung der Kirchen, nicht jedoch Bestimmungen, die von einer mit Satzungsautonomie ausgestatteten jPöR für ihren Bereich erlassen wurde (z. B. Sparkassensatzungen). Ein ratifizierter Staatsvertrag gilt damit als eine gesetzliche Bestimmung im Sinne des § 2b Absatz 3 Nummer 1 UStG. Es muss sich um eine im Geltungsbereich des UStG wirkende gesetzliche Bestimmung handeln.

43 Beispiele:

- *gemeinsame Standes- und Ordnungsämter*
- *Abnahme von Berufsabschlussprüfungen durch eine IHK für eine andere*

44 Leistungen, die eine jPöR mangels einer entgegenstehenden gesetzlichen Bestimmung auf dem freien Markt beschaffen kann und darf (z. B. Gehaltsabrechnungen, Fuhrparkmanagement), werden von § 2b Absatz 3 Nummer 1 UStG nicht erfasst.

**2. § 2b Absatz 3 Nummer 2 UStG: gemeinsame spezifische Interessen**

- 45 Eine Zusammenarbeit zwischen jPöR führt nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, wenn die Durchführung dieser Zusammenarbeit durch spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Ob gemeinsame spezifische öffentliche Interessen vorliegen, ist anhand der in § 2b Absatz 3 Nummer 2 Satz 2 Buchstabe a bis d UStG genannten Kriterien zu prüfen. Ausschließlich haushalterische Zielsetzungen, wie z. B. die Kostenersparnis, liegen zwar im öffentlichen Interesse, sind jedoch kein spezifisches Kennzeichen öffentlich-rechtlichen Handelns.

**a) § 2b Absatz 3 Nummer 2 Satz 2 Buchstabe a UStG: langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarung****aa) Öffentlich-rechtliche Vereinbarung**

- 46 Öffentlich-rechtliche Vereinbarungen im Sinne des § 2b Absatz 3 Nummer 2 Satz 2 Buchstabe a UStG sind insbesondere der öffentlich-rechtliche Vertrag, Verwaltungsabkommen und -vereinbarungen sowie Staatsverträge.

**bb) Langfristigkeit**

- 47 Ob eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung als langfristig anzusehen ist, ist eher eine qualitative als eine quantitative Frage, die ex ante zu beantworten ist. Ein Vertrag, der der Sicherstellung der Erreichung gemeinsamer Ziele dient, ist qualitativ auf Langfristigkeit ausgerichtet. Trotz der vorzunehmenden qualitativen Betrachtung, können zeitliche Aspekte nicht völlig außer Acht gelassen werden. Das Kriterium der Langfristigkeit ist daher stets erfüllt, wenn die Vereinbarung auf unbestimmte Zeit geschlossen wird. Bei befristeten Vereinbarungen kann das Kriterium der Langfristigkeit erfüllt sein. So ist regelmäßig von einer langfristigen Vereinbarung auszugehen, wenn diese für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren geschlossen wird. Kürzere Zeiträume sind möglich, wenn dies nach der Art der Tätigkeit üblich ist.

**b) § 2b Absatz 3 Nummer 2 Satz 2 Buchstabe b UStG****aa) Erhalt der öffentlichen Infrastruktur**

- 48 Unter den Begriff „Erhalt der öffentlichen Infrastruktur“ fällt auch deren Förderung, Ausbau und Errichtung. Die öffentliche Infrastruktur umfasst alle Einrichtungen materieller und institutioneller Art, die für die Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne des § 2b Absatz 1 UStG notwendig sind. Hierzu gehören die materielle bzw. technische und digitale Infrastruktur (z. B. Verkehrswegenetz, Entsorgung von Wasser), die immaterielle bzw. soziale Infrastruktur (z. B. Bildungswesen, innere Sicherheit) und die institutionelle Infrastruktur (z. B. Rechtsordnung, Wirtschaftsordnung, Sozialordnung). Als öffentliche Infrastruktur im Sinne des § 2b Absatz 3 Nummer 2 Buchstabe b UStG sind bei kirchlichen jPöR insbesondere die

Verkündigung und Seelsorge sowie die dafür genutzten öffentlichen Sachen (res sacrae), das auf dem Kirchgrundstück befindliche Pfarrgebäude (Pastorat) und das Gemeindehaus anzusehen. Nicht zur öffentlichen Infrastruktur im Sinne des § 2b Absatz 3 Satz 2 Nummer 2 Buchstabe b UStG gehören die Bereiche, die der Ausübung einer in § 2b Absatz 4 UStG genannten Tätigkeit dienen.

**bb) Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe**

- 49 Neben dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur muss die Leistung der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden Aufgabe dienen. Die Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe beschreibt die Zusammenarbeit mehrerer jPöR, um ein gemeinsames Ziel zu erreichen, nämlich eine oder mehrere gemeinsame Aufgaben im Interesse der Allgemeinheit zu erfüllen. Es kommt nicht darauf an, ob der Zusammenarbeit eine delegierende oder eine mandatierende Vereinbarung zugrunde liegt. Eine gemeinsame Aufgabenerfüllung liegt somit auch dann vor, wenn die Aufgabe auf die leistende jPöR (z. B. von der Kommune auf den Zweckverband, vom Kreis auf die kreisangehörige Gemeinde) übertragen wird (sog. vertikale Kooperation).

Bei Leistungsvereinbarungen über lediglich verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten (z. B. Gebäudereinigung) ist regelmäßig anzunehmen, dass diese nicht der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen.

50 Beispiel:

*Gemeinde A übernimmt auf Grundlage einer langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarung in Gänze die Aufgaben, die bisher vom Bauhof der Gemeinde B wahrgenommen wurden. Der Erhalt der Funktionsfähigkeit aller gemeindlichen Anlagen ist eine beiden Gemeinden obliegende öffentliche Aufgabe. Die Übernahme der Aufgaben des Bauhofs als Ganzes dient deren Wahrnehmung sowie dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur.*

Abwandlung:

*Die Zusammenarbeit beschränkt sich auf die Übernahme einzelner Arbeiten im Bereich von Grünpflegearbeiten oder von Neubau- und Sanierungsmaßnahmen an Straßen und Gebäuden, wie sie auch von privaten Unternehmern angeboten wird. Die Leistungen dienen nicht der Aufgabenerfüllung im Ganzen, sondern lediglich einer punktuellen Hilfstätigkeit und stellen daher nicht die Aufgabenwahrnehmung als solche sicher.*

**c) § 2b Absatz 3 Nummer 2 Satz 2 Buchstabe c UStG: ausschließlich Kostenerstattung**

- 51 Die Zusammenarbeit darf nicht zu Finanztransfers zwischen den beteiligten jPöR führen, die über eine (ggf. anteilige) Kostenerstattung hinausgehen. Die leistungserbringende jPöR darf nur kostendeckend kalkulieren. Bei einer gewinnorientierten Kalkulation erbringt die jPöR ihre Leistungen unter vergleichbaren Bedingungen wie ein privater Unternehmer. Jede sach-

gerechte Ermittlung der Kosten, ggfs. auch durch Ansatz von Pauschalkostensätzen (wie z. B. für Personal) ist anzuerkennen. In die Berechnung der Kostenerstattung können die fixen und variablen Kosten einbezogen werden. Zu den Fixkosten gehören z. B. auch Mieten oder Abschreibungen des Anlagevermögens. Nicht einzubeziehen sind z. B. die Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals und Rücklagen.

**d) § 2b Absatz 3 Nummer 2 Satz 2 Buchstabe d UStG: Leistungsempfänger im Wesentlichen andere jPöR**

- 52 Die leistende jPöR darf gleichartige Leistungen im Wesentlichen nur an andere jPöR erbringen.

**aa) Gleichartige Leistungen**

- 53 Der Begriff der Gleichartigkeit ist wie bei § 2b Absatz 2 Nummer 1 UStG aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu prüfen.

**bb) Wesentlichkeitsmerkmal**

- 54 Die leistende jPöR muss in dem von der Zusammenarbeit erfassten Tätigkeitsbereich im Wesentlichen Leistungen für andere jPöR erbringen. Davon ist auszugehen, wenn die leistende jPöR in dem fraglichen Tätigkeitsbereich mehr als 80 % der Leistungen an andere jPöR erbringt. Beteiligt sich die leistende jPöR dagegen in einem Umfang von mehr als 20 % am freien Markt, besteht die reale und nicht nur hypothetische Möglichkeit des Auftretens größerer Wettbewerbsverzerrungen. Maßgeblich ist die Höhe der Umsätze. Zur Bestimmung des prozentualen Anteils ist der durchschnittliche Gesamtumsatz der gleichartigen Tätigkeiten der letzten drei Jahre heranzuziehen. Im eigenen Hoheitsbereich erbrachte (Innen-)Leistungen sind dabei nicht einzubeziehen.

**V. Katalogtätigkeiten nach § 2b Absatz 4 UStG**

- 55 Auch wenn die Voraussetzungen des § 2b Absatz 1 Satz 1 UStG gegeben sind, gelten jPöR mit der Ausübung der in § 2b Absatz 4 UStG genannten Tätigkeiten stets als Unternehmer, sofern auch die übrigen Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 UStG vorliegen.

### **1. Tätigkeiten im Sinne des § 2b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 UStG**

- 56 § 2b Absatz 4 Nummer 1 bis 4 UStG entspricht § 2 Absatz 3 Satz 2 UStG in der Fassung vom 31. Dezember 2015. Die Regelungen in Abschnitt 2.11 Absatz 7 bis 11 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) sind weiterhin anzuwenden.

### **2. Tätigkeiten im Sinne des § 2b Absatz 4 Nummer 5 UStG**

- 57 § 2b Absatz 4 Nummer 5 UStG verweist auf Anhang I der MwStSystRL, der ein Verzeichnis von Tätigkeiten enthält, die stets einer Besteuerung unterliegen, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist. Der Umfang einer Tätigkeit ist nicht unbedeutend, wenn die damit erzielten Umsätze einen Betrag in Höhe von 17.500 Euro übersteigen. Diese Betragsgrenze gilt jeweils für jede der von § 2b Absatz 4 Nummer 5 UStG erfassten Tätigkeiten und orientiert sich an § 2b Absatz 2 Nummer 1 UStG. Wird die Betragsgrenze überschritten und liegen die übrigen Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 UStG vor, ist die jPöR mit der Ausführung der von § 2b Absatz 4 Nummer 5 UStG erfassten Tätigkeiten stets Unternehmer im Sinne des UStG.

## **VI. Übergangsregelung (§ 27 Absatz 22 UStG)**

- 58 Gemäß § 27 Absatz 22 Satz 1 UStG gilt § 2b UStG für alle Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2016 ausgeführt worden sind. Nach § 27 Absatz 22 Satz 3 UStG kann die jPöR dem Finanzamt gegenüber jedoch einmalig erklären, dass sie § 2 Absatz 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31. Dezember 2016 und vor dem 1. Januar 2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet. Zu den Einzelheiten vgl. das Bezugsschreiben vom 19. April 2016, BStBl. I S.481.
- 59 Hat die jPöR für die Anwendung des § 2 Absatz 3 UStG optiert, ist die Besteuerung nach den Grundsätzen in Abschnitt 2.11 UStAE vorzunehmen. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn die jPöR die hiervon abweichende Rechtsprechung des BFH der Besteuerung zu Grunde legt, sofern dies einheitlich für das gesamte Unternehmen erfolgt und nicht auf bestimmte Unternehmensteile oder einzelne Umsätze beschränkt wird.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.

