

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

E-Mail



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Gs/Gr
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

7. Februar 2025

**Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung für unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen;
Anpassung des § 4 Nr. 21 UStG durch das Jahressteuergesetz 2024 zum 1. Januar 2025
GZ: III C 3 – S 7179/00054/002/006
DOK: COO.7005.100.2.11036770**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Übersendung des oben bezeichneten Entwurfs und nehmen die Möglichkeit zur Stellungnahme gern wahr.

Es entspricht einer Forderung der BStBK und ist ausdrücklich zu begrüßen, dass gemäß Rz. 6 des Entwurfs vor dem 1. Januar 2025 durch die zuständige Landesbehörde ausgestellte Bescheinigungen bis zum Ablauf des Gültigkeitszeitraums oder eines etwaigen Widerrufs weiterhin als Nachweis i. S. d. § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG anzuerkennen sind. Sowohl die Anbieter umsatzsteuerfrei erbringender Leistungen als auch die zuständigen Landesbehörden werden dadurch entlastet.

Für gewerbliche Anbieter unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienender Leistungen, die ihre Leistungen bisher umsatzsteuerpflichtig erbracht haben, bietet der Entwurf des BMF-Schreibens jedoch keine ausreichende Rechtssicherheit. Die bisherigen Sätze 1 und 2 in Abschn. 4.21.5 Abs. 2 UStAE sind zwar im neuen Abschn. 4.21.7 UStAE-E nicht mehr vorgesehen. Es bedarf jedoch dringend einer Klarstellung, ob die Finanzverwaltung im Falle des Fehlens der Bescheinigung immer von umsatzsteuerpflichtigen Leistungen ausgeht oder weiterhin auch von Amts wegen Bescheinigungen ausgestellt werden können. Es besteht die Gefahr, dass in der Praxis Fehleinschätzungen getroffen werden, die erhebliche Vorsteuerkorrekturen zur Folge haben können. Es bedarf zudem einer allgemeinen Nichtbeanstandungsregelung für das Jahr 2025.

Um dauerhaft Rechtssicherheit für alle Anbieter von Schul- und Bildungsleistungen zu schaffen, sollte der Gesetzgeber unmittelbar nach der Bildung einer neuen Regierung eine gesetzliche Regelung anstoßen. Ziel sollte es sein, dass auch gewerbliche Anbieter von Schul- und Bildungsleistungen weiterhin tätig sein können und Bildungsleistungen sich nicht zu sehr verteuern. Der Gesetzgeber sollte sich daher auf europäischer Ebene für die Implementierung eines Wahlrechts einsetzen oder wie noch im Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024



Seite 2

vorgesehen, an eine „systematische Gewinnerzielung“ als Rückausnahme von der Umsatzsteuerbefreiung anknüpfen.

Für weitere Anmerkungen zu dem Entwurf verweisen wir auf die beiliegende Stellungnahme und stehen Ihnen für Rückfragen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

i. A. Meik Eichholz
Abteilungsleiter

i. A. Oliver Glückselig
Referatsleiter

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zur
Umsatzsteuerbefreiung für unmittelbar dem Schul- und
Bildungszweck dienende Leistungen;
Anpassung des § 4 Nr. 21 UStG
durch das Jahressteuergesetz 2024
zum 1. Januar 2025

Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

7. Februar 2025

I. Vorbemerkung

Der Anwendungsbereich der Umsatzsteuerbefreiung in § 4 Nr. 21 UStG wurde durch das am 5. Dezember 2024 im Bundesgesetzblatt verkündete Jahressteuergesetz 2024 (BGBl. I 2024, Nr. 387) deutlich ausgeweitet und umfasst ab dem 1. Januar 2025 Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung. Diese kurze Zeitspanne zwischen Verkündung und Inkrafttreten der gesetzlichen Regelung hat erhebliche Rechtsunsicherheit bei Anbietern von Bildungsleistungen verursacht. Denn die Anbieter von Bildungsleistungen haben Aus- und Fortbildungsveranstaltungen regelmäßig bereits für das gesamte Jahr 2025 kalkuliert, geplant und verkauft.

Aufgrund der Neuregelung hätten bis zum 1. Januar 2025 für alle Bildungsdienstleister die Bescheinigungen als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung neu ausgestellt werden müssen, da sie an die gesetzliche Neuregelung angepasst werden müssen. Anbieter bisher umsatzsteuerfreier Bildungsleistungen sind damit in eine unsichere Rechtslage geraten, da sie ab dem 1. Januar 2025 bis zur Ausstellung einer Bescheinigung grundsätzlich einer Umsatzsteuerpflicht unterliegen. Aufgrund fehlender Ressourcen in den zuständigen Behörden war eine Ausstellung innerhalb eines Zeitraums von ca. einem Monat schlicht nicht möglich. Vor diesem Hintergrund stellt die in Rz. 6 auf Seite 19 des Entwurfs getroffene Regelung eine gute Lösung dar.

Problematisch und auch mit dem Entwurf des Anwendungsschreibens noch von erheblicher Rechtsunsicherheit geprägt, ist die Situation für gewerbliche Anbieter von Bildungsleistungen, die ihre Leistungen bisher umsatzsteuerpflichtig erbracht haben. Aufgrund der Ausweitung der Steuerbefreiungsvorschrift fallen sie nunmehr grundsätzlich unter die Steuerbefreiung. Es besteht zudem kein Wahlrecht des Anbieters von Bildungsleistungen, auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG zugunsten der Vorsteuerabzugsberechtigung zu verzichten. Die bisherigen Sätze 1 und 2 in Abschn. 4.21.5 Abs. 2 UStAE sind zwar im neuen Abschn. 4.21.7 UStAE-E nicht mehr vorgesehen. Unklar ist jedoch, ob damit von Amts wegen keine Bescheinigungen mehr ausgestellt werden können. Die zuständige Behörde kann die Anbieter von gewerblichen Bildungsleistungen somit durch die Ausstellung der Bescheinigung ungewollt und auch rückwirkend in die Umsatzsteuerbefreiung drängen. In der Folge können Vorsteuerkorrekturen in einem erheblichen Umfang entstehen. Gewerbemietverträge sehen zudem regelmäßig Schadensersatzverpflichtungen zur Kompensation fehlender Vorsteuerabzugsmöglichkeiten des Vermieters vor, sofern die Option des Vermieters zur Steuerpflicht nicht mehr möglich ist. Dies kann signifikante finanzielle Auswirkungen haben und in der Konsequenz – entgegen der gesetzgeberischen Intention – Bildungsleistungen deutlich verteuern.

Der Entwurf des Anwendungsschreibens ist daher deutlich zu spät veröffentlicht worden. Das Schreiben sollte nun schnellstmöglich ergänzt und veröffentlicht werden, um Anbietern von Bildungsleistungen Rechtssicherheit zu gewähren. Es muss klargestellt werden, dass von Amts wegen keine neuen Bescheinigungen ausgestellt und für das gesamte Jahr 2025 eine einheitliche Nichtbeanstandungsregelung getroffen werden.

Wir möchten zudem noch einmal ausdrücklich darauf hinweisen, dass es, wie bereits Mitte des letzten Jahres vom BMF avisiert, einer Überarbeitung des BMF-Schreibens zur „Umsatzsteuerlichen Einordnung von Umsätzen aus Online-Veranstaltungsdienstleistungen und weiteren Online-Dienstleistungen“ vom 29. April 2024 bedarf. Tz. 12 Buchst. a) des Schreibens lautet *„Bei der kombinierten Bereitstellung eines Live-Streams (mit und ohne Interaktionsmöglichkeit) und einer Aufzeichnung, die zu einem späteren, vom Nutzer gewählten Zeitpunkt abgerufen werden kann, handelt es sich um eine Leistung eigener Art, die insgesamt dem allgemeinen Steuersatz unterliegt. Eine Aufteilung des Entgelts kommt nicht in Betracht.“* Diese Auffassung steht inzwischen so in Abschn. 3.10 Abs. 6 Nr. 20 UStAE und wird durch den Entwurf des im Betreff genannten BMF-Schreibens, im Gegensatz etwa zu Lehrgängen und Streaming-Angeboten, die nach dem Fernunterrichtsschutzgesetz zugelassen sind, in Abschn. 4.21.1 Abs. 1 Satz 9 UStAE-E nicht aufgegriffen. Eine konkrete Aussage für die Praxis ist hier dringend geboten und sollte u. E. schnellstmöglich in einem überarbeiteten BMF-Schreiben zur „Umsatzsteuerlichen Einordnung von Umsätzen aus Online-Veranstaltungsdienstleistungen und weiteren Online-Dienstleistungen“ geregelt werden.

II. Anmerkungen zu dem Entwurf im Einzelnen

1. Zu Abschn. 4.21.1 Abs. 4 Satz 6 UStAE-E – Sportunterricht als Einzelunterricht

Fraglich ist, ob Abschn. 4.21.1 Abs. 4 Satz 6 UStAE-E das Ziel verfolgt, jeglichem Sportunterricht, der nicht als Einzelunterricht erteilt wird, die Möglichkeit der Umsatzsteuerbefreiung zu nehmen. U. E. sollte dies entweder durch eine deutlichere Formulierung klargestellt werden oder aber – wenn auf den Einzelfall abgestellt werden soll – durch eine weichere Formulierung (z. B.: grundsätzlich) verdeutlicht werden.

Petitum:

Wir regen eine deutlichere Formulierung an, wie mit Sportunterricht als Einzelunterricht in Bezug auf eine Umsatzsteuerbefreiung umzugehen ist.

2. Zu Abschn. 4.21.2 UStAE-E – Nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen

Die Abgrenzung zwischen Freizeitgestaltung und Unterrichtsleistungen in Abschn. 4.21.2 Abs. 1 UStAE-E ist nur anhand von konkreten Beispielfällen dargestellt, die keine allgemein gültigen Grundsätze ableiten lassen. Für die Praxis ist es daher kompliziert diese Abgrenzung vorzunehmen und die Leistung dem einen oder anderen Bereich zuzuordnen.

Die gesamte Aufteilung des Abschn. 4.21.2 UStAE-E ist in sich nicht schlüssig und führt teilweise zu Widersprüchen. In Abschn. 4.21.2 Abs. 1 Satz 11 UStAE-E etwa heißt es, dass „Leistungen an Kinder und Jugendliche, in denen Wissen oder Fähigkeiten vermittelt werden, nach § 4 Nr. 23 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei sein können“. Wissen oder Fähigkeiten werden jedoch auch im Rahmen des § 4 Nr. 21 UStG stets vermittelt. In Abschn. 4.21.5 UStAE-E, der

Ausführungen zu privaten Schulen (Ergänzungsschulen) und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen beinhaltet, finden sich Abgrenzungsfragen zur bloßen Freizeitgestaltung, die eigentlich abschließend in Abschn. 4.21.2 UStAE-E geregelt sein sollten.

Petitum:

Für die Abgrenzung von Freizeitgestaltung und Unterrichtsleistungen sollten allgemeine Grundsätze in Abschn. 4.21.2 Abs. 1 UStAE-E aufgenommen werden und bestehende Widersprüche im Anwendungsschreiben aufgelöst werden.

3. Zu Abschn. 4.21.7 Abs. 1 und 2 UStAE-E – Bescheinigungsverfahren

Es ist zu begrüßen, dass gem. Abschn. 4.21.7 Abs. 1 Satz 1 UStAE-E Einrichtungen des öffentlichen Rechts und Ersatzschulen i. S. d. § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nach § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG benötigen.

Wie bereits in der Vorbemerkung aufgezeigt, führt die Streichung der bisherigen Sätze 1 und 2 in Abschn. 4.21.5 Abs. 2 UStAE im neuen Abschn. 4.21.7 UStAE-E zu Irritationen in der Praxis. Die Streichung wird zum Teil als Einführung eines untergesetzlichen Wahlrechts interpretiert.

Petitum:

Es bedarf einer Klarstellung, ob die Finanzverwaltung im Falle des Fehlens der Bescheinigung immer von umsatzsteuerpflichtigen Leistungen ausgeht oder weiterhin auch von Amts wegen Bescheinigungen ausgestellt werden können.

4. Zur Anwendungsregelung

Wie in der Vorbemerkung ausgeführt, hat insbesondere die kurze Zeitspanne zwischen Verkündung und Inkrafttreten der gesetzlichen Regelung zu erheblicher Rechtsunsicherheit bei Anbietern von Bildungsleistungen geführt.

Zu Rz. 6 – Fortgeltung bereits ausgestellter Bescheinigungen

Es ist zu begrüßen, dass vor dem 1. Januar 2025 durch die zuständige Landesbehörde ausgestellte Bescheinigungen bis zum Ablauf des Gültigkeitszeitraums oder eines etwaigen Widerrufs weiterhin als Nachweis i. S. d. § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG anzuerkennen sind. Sowohl die Anbieter umsatzsteuerfrei erbringender Leistungen als auch die zuständigen Landesbehörden werden dadurch entlastet. Allerdings sollte ein etwaiger Widerruf der Bescheinigung nur mit Wirkung für die Zukunft erfolgen können.

Petitum:

Rz. 6 sollte um einen Satz ergänzt werden, der bestimmt, dass ein etwaiger Widerruf der Bescheinigung nur mit Wirkung für die Zukunft erfolgen darf.

Zu Rz. 7 bis 12 – Übergangsregelungen

Die Rz. 7 bis 12 befassen sich mit der Frage, ob und ab wann die Grundsätze verschiedener BFH-Urteile anzuwenden sind, um zum Teil in Bezug auf die in den Urteilen bestimmten Grundsätze Nichtbeanstandungsregelungen zu bestimmen. Für den Fall einer von diesen Urteilen abweichenden Beurteilung der Leistungen, als umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerfrei, sind in Rz. 8, 9 und 12 Nichtbeanstandungsregelungen bis zum 31. Dezember 2025 vorgesehen. Dabei wird jedoch nicht deutlich, welche Grundsätze der genannten Urteile konkret gemeint sind und auf welche weiteren Leistungen der Anbieter von Schul- und Bildungsleistungen diese anzuwenden hat. In der Praxis sind dadurch Schwierigkeiten bei der Abgrenzung zu erwarten.

Das Jahressteuergesetz 2024 wurde am 5. Dezember 2024 verkündet. Zu diesem Zeitpunkt hatten Anbieter von Schul- und Bildungsleistungen auf Basis der vorherigen Rechtslage ihre Angebote bereits kalkuliert, angeboten und verkauft. Eine kurzfristige Umstellung für das Jahr 2025 ist mit erheblichem Aufwand verbunden und kann für gewerbliche Anbieter erhebliche Konsequenzen für den Vorsteuerabzug und in Bezug auf bestehende Mietverträge haben. Die Unternehmen müssen in einer von Rechtsunsicherheit geprägten Lage daher für das komplette Jahr 2025 geschützt werden.

Petitum:

Es sollte eine einheitliche Nichtbeanstandungsregelung für alle unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Umsätze, die bis zum 31. Dezember 2025 erbracht werden, in das Anwendungsschreiben aufgenommen werden.

III. Gesetzliche Regelung

Die neue Bundesregierung sollte sich unmittelbar nach den Bundestagswahlen mit dem Ziel Rechtssicherheit für Anbieter von Bildungsleistungen zu schaffen und diese nicht zu verteuern, für eine gesetzliche Regelung einsetzen. Dabei sollte im Grundsatz an die im Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2024 noch vorgesehene Regelung angeknüpft werden. Demnach sollte das Bescheinigungsverfahren abgeschafft und stattdessen Fortbildungsleistungen nur dann von der Umsatzsteuer befreit werden, wenn die jeweilige Bildungseinrichtung keine systematische Gewinnerzielung anstrebt. Der Anwendungsbereich der Regelung sollte jedoch gegenüber dem Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2024 erweitert werden und auch Leistungen der Ausbildung und der beruflichen Umschulung erfassen. Das Merkmal der „systematischen Gewinnerzielungsabsicht“ jedenfalls kann aus Sicht der BStBK ein geeignetes Abgrenzungskriterium darstellen.

Der Gesetzgeber sollte sich zudem auf europäischer Ebene für die Implementierung eines Wahlrechts einsetzen, sodass perspektivisch der Weg geöffnet werden könnte, ein Wahlrecht in § 9 UStG zu regeln.