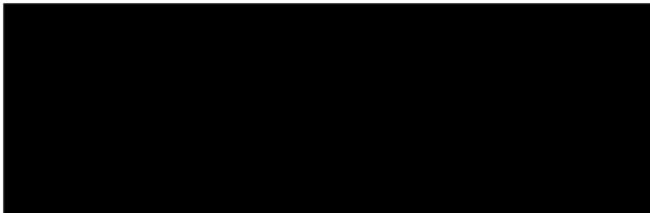


Bundesministerium der Finanzen,



 /company/bildungsverband

 /bildungsverband

 bildungsverband.info/feed

Datum

17. Juli 2024

Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024 – E)

Neufassung § 4 Nr. 21 UStG-E – Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen

Die Bundesregierung hat Anfang Juni mit Kabinettsbeschluss den Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 an den Bundestag zu weiteren Beratungen übergeben. Der unterzeichnende Verband vertritt die Interessen von Schulen, Bildungs- und Beschäftigungsunternehmen sowie Arbeitsmarktdienstleistern. Dabei repräsentiert der Verband das gesamte freie Bildungs- und Beschäftigungswesen von der frühkindlichen Bildung über allgemein- und berufsbildende Schulen, Hochschulen, betriebliche und private Weiterbildung, berufliche Erwachsenenbildung, Arbeitsmarktdienstleistungen und Beschäftigungsangeboten.

Geplant ist eine Änderung des § 4 Nr. 21 UStG-E bei der Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen. Diese Änderung entspricht im Wesentlichen dem bereits 2019 im parlamentarischen Verfahren gescheiterten Vorschlag.

Den Unterzeichnenden ist natürlich bekannt, dass es sich insoweit um die überfällige Anpassung des deutschen Rechts an EU-Recht handelt. Jedoch geht es - auch wenn sich MwStSystRL und UStG im Wortlaut unterscheiden - in beiden Vorschriften im Kern um den (allgemeinen) Schul- und Hochschulunterricht bzw. um die berufliche Aus- und Fortbildung sowie die berufliche Umschulung.

Daher gibt es aus unserer Sicht weiterhin gewichtige Argumente, die bisherige Regelung beizubehalten:

1) **Ausschluss privater Einrichtungen mit „systematischer Gewinnerzielungsabsicht“**

Der vorliegende Gesetzentwurf sieht in § 4 Nummer 21 a) Satz 2 vor, dass künftig Bildungsträger, die eine „systematische Gewinnerzielung anstreben“, für alle Umsätze die Mehrwertsteuer in Rechnung stellen müssen, auch für nicht-vorsteuerabzugsberechtigte

Einrichtungen bzw. Endkunden. Als Konsequenz daraus droht Bildungsinteressierten eine deutliche Verteuerung ihrer Fortbildungsteilnahme. In dem ohnehin preissensitiven Markt wird dies zwangsläufig zu einem deutlichen Nachfragerückgang führen. Der dadurch entstehende Wettbewerbsnachteil gegenüber juristischen Personen öffentlichen Rechts, die grundsätzlich von dem Ausschluss der Steuerbefreiung nicht betroffen sind, ist nicht zu begründen.

Aber auch Berufsverbände oder gemeinnützige Einrichtungen können durch die geplanten Regelungen stärker belastet werden, wenn sie nach momentanem Verständnis nicht ausschließlich auf die Erbringung von Bildungsleistungen ausgerichtet sind. Ein Großteil der Leistungsempfänger sind zudem private Personen, die keinen Vorsteuerabzug tätigen können und somit von höheren Kosten getroffen werden.

Der Ausschluss und die steuerliche Schlechterstellung der Fortbildungsangebote privater Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht muss insbesondere vor dem Hintergrund eines politisch gewollten Ausbaus der Weiterbildungsbeteiligung überdacht werden.

Das umsatzsteuerliche Konzept der „Einrichtung ohne systematische Gewinnerzielungsabsicht“ ist inhaltlich nicht mit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Regelungen abgestimmt. So ist laut § 58 Nr. 1 AO die Ausschüttung von Gewinn an steuerbegünstigte Gesellschafter zulässig, laut Umsatzsteuergesetz soll die Verteilung von Gewinn in Widerspruch zum Konzept der „Einrichtung ohne systematische Gewinnerzielung“ und damit steuerschädlich sein. Für steuerbegünstigte Konzernstrukturen, bei denen die Ausschüttung von Gewinn an die jeweiligen steuerbegünstigten Gesellschafter Teil des steuerbegünstigten Gesamtkonzepts sind, führt die geplante Regelung zu Widersprüchen zwischen gemeinnützigkeitsrechtlichen und umsatzsteuerlichen Regelungen.

Wenn also in § 4 Nr. 21 Buchstabe a) Satz 2 UStG steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne der §§ 51 ff AO gemeint sind, dann sollte dies im Gesetz so formuliert sein. Wenn diese nicht gemeint sind, sollte darauf in der Gesetzesbegründung - auch mit Blick auf die Nummern 18 und 23 Buchstabe c) des § 4 UStG, die die gleiche Terminologie verwenden.

Hier fehlt offensichtlich der Rest des Satzes.

-
- 2) Steuerfrei sind gemäß § 3 Nr. 19 EStG Weiterbildungsleistungen **des Arbeitgebers oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten** für Maßnahmen nach § 82 Absatz 1 und 2 und § 82a SGB III **oder** die der Verbesserung der Beschäftigungsfähigkeit des Arbeitnehmers dienen.

Demnach wäre auch die Fortbildung weiterhin steuerbefreit, wenn sie auf Veranlassung des Arbeitgebers beruht.

- 3) Der EuGH hatte mit Urteil vom 05.03.2020 (AZ. C-211/18) über die Frage der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung bzw. Befreiung von Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen, die von einer privaten Einrichtung durchgeführt werden, entschieden. Dieses Urteil ist aufgrund seiner Begründung auch vorliegend von Belang, denn letztlich ging es um den Art. 132 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112.

Die Befreiung von der Umsatzsteuer wurde mit der Begründung bejaht, dass es sich hier in erster Linie um solche Leistungen handelt, die ansonsten von Einrichtungen des öffentlichen

Rechts durchgeführt werden. Wenn derartige Leistungen nun von einer privaten Einrichtung durchgeführt werden, jedoch „unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für die Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind“, dann müsse insoweit auch die Befreiung von der Umsatzsteuer greifen.

Da auch die unterzeichnenden Verbände in erster Linie im öffentlichen Auftrag tätig sind, d. h. Leistungen ausführen, die eigentlich seitens unserer Bedarfsträger durchgeführt werden (müssten), im Übrigen die Bedingungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, ließe sich dieses Argument auch für den hier in Rede stehenden Bildungsbereich zusätzlich anbringen.

Zitat aus dem Urteil:

— *„Insoweit ist erstens darauf hinzuweisen, dass der Zweck der Gesamtheit der Bestimmungen des Art. 132 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 darin besteht, bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien, um den Zugang zu bestimmten Dienstleistungen und die Lieferung bestimmter Gegenstände zu erleichtern, indem die höheren Kosten vermieden werden, die entstünden, wenn diese Dienstleistungen und die Lieferung dieser Gegenstände der Mehrwertsteuer unterworfen wären. Der Umstand, dass die Tätigkeiten dem Gemeinwohl dienen, stellt also einen relevanten Aspekt dar, der bei der Feststellung, ob Heilbehandlungen einer privaten Krankenhauseinrichtung unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie vorgesehene Ausnahme fallen, zu berücksichtigen ist.“*

— Darüber hinaus hätte der Gesetzgeber der Europäischen Union, wenn er die Gewährung der Steuerbefreiungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmten Personen, die keine Gewinnerzielung anstreben oder keine Gewerbetreibenden sind, hätte vorbehalten wollen, dies ausdrücklich zu erkennen gegeben, wie die Buchstaben l, m und q derselben Bestimmung zeigen.

— Ferner geht aus ständiger Rechtsprechung hervor, dass Art. 133 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, der eine fakultative Bedingung darstellt, die Mitgliedstaaten lediglich ermächtigt, aber nicht verpflichtet, die Inanspruchnahme der insbesondere in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i vorgesehenen Steuerbefreiungen Einrichtungen vorzubehalten, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind und keine systematische Gewinnerzielung anstreben. Soll Art. 133 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht gegenstandslos werden, ist deshalb notwendigerweise davon auszugehen, dass in den Fällen, in denen der Unionsgesetzgeber, wie in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i dieser Richtlinie, die Inanspruchnahme der betreffenden Befreiungen nicht ausdrücklich vom Fehlen eines Gewinnstrebens abhängig gemacht hat, das Streben nach Gewinnerzielung die Inanspruchnahme dieser Befreiungen nicht ausschließen kann.

Entgegen der Ansicht der Kommission schließt - so der EuGH - auch Art. 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie keineswegs die Möglichkeit aus, die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i dieser Richtlinie vorgesehene Befreiung auf private Einrichtungen zu erstrecken, die Bildungsdienstleistungen zu gewerblichen Zwecken erbringen. Denn Art. 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie sei nämlich nur auf Umsätze anwendbar, die mit den befreiten Bildungsdienstleistungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie eng verbunden sind, also nicht auf die im Kernbereich befreiten Umsätze.

Demnach stehen die Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, 133 und 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer Mehrwertsteuerbefreiung für Bildungsdienstleistungen, die von nicht öffentlichen Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbracht werden, nicht entgegen.

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie sind aber die dort genannten Bildungsdienstleistungen nur dann befreit, wenn sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, oder von anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden.

Da Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht festlegt, unter welchen Voraussetzungen und nach welchen Modalitäten die vergleichbare Zielsetzung anerkannt werden kann, ist es grundsätzlich Sache des nationalen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten, die Regeln aufzustellen, nach denen den betreffenden Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann.

Nach § 4 Nr. 21. a) Satz 2 und 3 UStG werden die Leistungen privater Einrichtungen befreit, wenn deren Zielsetzung mit der einer Bildungseinrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist. Davon ist auszugehen, wenn die Einrichtung in der Gesamtheit ihrer unternehmerischen Zielsetzung darauf ausgerichtet ist, Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln, die geeignet sind, einen Schul- und Hochschulabschluss oder einen Berufsabschluss zu erwerben oder berufliche Kenntnisse durch Fortbildung zu erhalten oder zu erweitern.

Diese Formulierung in Satz 3 entspricht der Rechtsprechung des EuGH, wobei auch die Fortbildung dort stets ohne die Einschränkung des Strebens nach Gewinnerzielung genannt wird.

- 4) Dem vorgenannten Urteil des EuGH vom 05.03.2020 (AZ. C-211/18) entspricht in gewisser Weise die Nr. 15b des § 4 UStG.

Demnach sind steuerfrei *„Eingliederungsleistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch, Leistungen der aktiven Arbeitsförderung nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch und vergleichbare Leistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden.“*

In der Begründung des Referentenentwurfes 2019 (zu § 3 Nr. 13 GewStG) wurde ausgeführt, es handele sich bei der Nr. 15b um eine der Nr. 21 vorgehende Spezialregelung. Demnach wäre jegliche Art von Fortbildung, die sich unter die Nr. 15b subsummieren lässt, ohnehin von der Umsatzsteuer befreit.

- 5) **Bescheinigungsverfahren für die Steuerfreiheit der Bildungsleistungen nicht öffentlicher Bildungseinrichtungen**

Nach Neufassung des § 4 Nummer 21 UStG-E soll für die Steuerfreiheit der Bildungsleistungen nicht öffentlicher Bildungseinrichtungen eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nicht mehr erforderlich sein. Der Gesetzgeber argumentiert, dass mit der Abschaffung des Bescheinigungsverfahrens mehr Rechtssicherheit erlangt werde und die Problematik der Rückwirkung bzw. rückwirkenden Durchsetzung entfalle.

Dieser Argumentation der Gesetzesbegründung folgen wir nicht. Wollten Bildungsträger zukünftig Rechtssicherheit für ihre Bildungsangebote haben, müssten sie entweder für jedes Bildungsangebot eine verbindliche Auskunft beim Finanzamt einholen oder die endgültige rechtliche Klärung erfolgt in einer eventuellen Betriebsprüfung, die ggf. in ihrer Konsequenz zu existenzbedrohenden Steuernachzahlungen führen könnte.

Damit würde im Gegenteil eine erhebliche Rechtsunsicherheit entstehen. Hinzu käme, dass demnächst insoweit eine nicht hinnehmbare Ungleichbehandlung herrschen könnte, wenn

nämlich die einzelnen Finanzämter diesbezüglich zu unterschiedlichen Einschätzungen kommen würden.

Deswegen sollte am bestehenden Bescheinigungsverfahren zwingend festgehalten werden.

6) Steuerbefreiung von Bildungsleistungen nach SGB II und SGB III

Nach § 4 Nummer 21 Satz 2 UStG-E sind Bildungsleistungen im Rahmen von Eingliederungsleistungen nach dem SGB II, Leistungen der Arbeitsförderung nach dem SGB III sowie Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben nach SGB IX nur unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nummer 15b und 15c UStG umsatzsteuerbefreit.

Die Steuerbefreiung von Bildungsleistungen nach SGB II und SGB III wird durch den unveränderten § 4 Nummer 15 UStG grundsätzlich nicht in Frage gestellt. Es muss aber - ggf. durch flankierende Maßnahmen - sichergestellt werden, dass die wegfallenden gesetzlichen Definitionen der Begriffe „Ausbildung“, „Fortbildung“ und „berufliche Umschulung“ durch den Verweis auf Art. 44 S. 2 der MwStVO der EU keine sachliche Änderung zur Folge haben.

Der Verweis auf Art. 44 S. 2 hat nämlich insbesondere zur Konsequenz, dass die Dienstleistungen Ausbildung, Fortbildung und Umschulung in der Praxis keine klar voneinander abgegrenzten Kategorien sind.

Denn in Art 44 S. 2 heißt es:

„Die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung, (...) umfassen Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür unerheblich.“

D. h.: In der EU-Richtlinie wird letztlich kein Unterschied zwischen den drei Begriffen Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung gemacht, sondern alle drei Typen werden gleichbehandelt. Demgegenüber wird im Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2024 die Umsatzsteuerbefreiung für die Kategorie „Fortbildung“ eingeschränkt und von der Gewinnerzielungsabsicht des Anbieters abhängig macht. Das ist mit dem Verweis auf Art. 44 S. 2 letztlich gerade nicht vereinbar.

Berlin, 17. Juli 2024

gez. Sören Kosanke, Geschäftsführer
Bundesverband der Träger beruflicher Bildung (Bildungsverband) e.V.