

Stellungnahme zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes in Artikel 21
- Steuerbefreiung von Bildungsleistungen -
des Referentenentwurfs für ein Jahressteuergesetz 2024 (nachfolgend JStG 2024)

Bearbeitungsstand 8. Mai 2024

Der MVFP Medienverband der freien Presse e.V. begrüßt auch im Namen der professionellen Seminaranbieter in Deutschland grundsätzlich den Entwurf zur Neufassung des § 4 Nr. 21 UStG, mit dem die Vorgaben und die Terminologie des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL in nationales Recht umgesetzt werden sollen.

Vor allem ist für die gewerblichen Seminaranbieter aufgrund des Vorsteuerabzugsrechts aus den Eingangsleistungen besonders begrüßenswert, dass Fortbildungsleistungen weiterhin steuerpflichtig sind, wenn die Seminaranbieter mit Gewinnerzielungsstreben aktiv sind.

Allerdings greift der Referentenentwurf des JStG 2024 in wesentlichen Punkten zu kurz, woraus sich für uns folgende Petita ergeben:

- **Ausweitung der Rückausnahme des § 4 Nr. 21 S. 1 Buchst. a S. 2 JStG-E auf die Ausbildung und berufliche Umschulung.**
- **Klarstellung in der Abgrenzung zwischen Ausbildung und Fortbildung.**
- **Abgrenzung vom Begriff der „anderen Einrichtung“**
- **Klarstellung zu den Referenten- bzw. Dozentenleistungen – mit oder ohne Umsatzsteuer.**

Wir befürworten ausdrücklich, dass der Referentenentwurf für Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht für den Bereich der Fortbildungen eine Rückausnahme der generellen Umsatzsteuerbefreiung vorsieht. Die Rückausnahmen sollten für Einrichtungen mit systematischer Gewinnerzielungsabsicht aber auch die Leistungen der Ausbildung und der beruflichen Umschulung für Einrichtungen umfassen und sich nicht lediglich auf Fortbildungen beschränken.

Der derzeitige Vorschlag des Referentenentwurfs führt für gewerbliche Seminaranbieter, zu denen vielfach Tochtergesellschaften oder Teilbetriebe von Unternehmen des Verlags- und Pressewesens gehören, zu erheblichen Unsicherheiten in der zukünftigen Handhabung und Abrechnung, da nach derzeitiger Einschätzung des Entwurfs sowohl Aus- als auch Fortbildungsleistungen erbracht werden. Zudem erhöht der Referentenentwurf aufgrund des mit der Steuerbefreiung einhergehenden Verlustes der Vorsteuerabzugsmöglichkeit aus Eingangsleistungen die mit den Bildungsleistungen verbundenen Kosten und führt damit zu einer Verteuerung dieser Leistungen. Denn letztlich müssen die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kosten aus bezogenen Eingangsleistungen (darunter fallen beispielweise Umbaukosten für Seminarräume, Kosten im Zusammenhang mit der Erstellung der Unterrichtsmaterialien, Mietkosten etc.) von dem gewerblichen Seminaranbieter in die Kostenkalkulation und damit in die Berechnung des Entgelts für die Bildungsleistungen eingepreist werden. Jedoch kann eine auf diese Weise entstehende Verteuerung von Bildungsleistung der Seminaranbieter nicht im Sinne der Bundesregierung sein. Die Bildung in Form von Ausbildung, beruflicher Umschulung und Fortbildung ist ein erheblicher Faktor für den gesamten Erfolg der deutschen Wirtschaft. Gute und preiswerte Bildungsmöglichkeiten und gut ausgebildete Mitarbeiter sind für die Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland ein wesentlicher Standortvorteil.

Daher ist es unseres Erachtens sinnvoll, die von den gewerblichen Seminaranbietern erbrachten Bildungsleistungen in noch größeren Umfang als mit dem Gesetzentwurf vorgesehen aus der Steuerbefreiung auszuschließen. Unternehmen, die eine „systematische Gewinnerzielung anstreben“ (siehe § 4 Nr. 21 S. 1 Buchst. a S. 2 UStG i.d.F. des JStG-E) sollten daher nicht nur im Bereich der Fortbildung, sondern auch im Bereich der Ausbildung und beruflichen Umschulung von der Steuerbefreiung ausgenommen werden. Der Unionsrechtsgesetzgeber eröffnet den Mitgliedstaaten mit Art. 133 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL diese Möglichkeit.

Bildungsleistungen, die von Einrichtungen ohne systematische Gewinnerzielungsabsicht erbracht werden, sollten hingegen in den vorgesehenen Anwendungsbereich der Steuerbefreiung fallen. Die von uns vorgeschlagene Ausweitung der Steuerpflicht benachteiligt somit keine Form der verschiedenen Bildungsleistungen. Sofern eine

Bildungsleistung von einem Arbeitgeber (Freiberufler, Gewerbetreibenden) und damit von einem umsatzsteuerrechtlichen Unternehmer für seine Mitarbeiter bezogen wird, würde eine Steuerpflicht dieser Leistungen aufgrund des regelmäßig bestehenden Vorsteuerabzugsrechts nicht zu einer endgültigen Belastung mit Umsatzsteuer führen. Selbst für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer würde durch die Neuregelung kein Nachteil geschaffen und insbesondere keine Verteuerung der Bildungsleistungen herbeigeführt werden, da den gewerblichen Seminaranbietern noch der Vorsteuerabzug verbliebe. Ausweislich der Berechnungen der gewerblichen Seminaranbieter aus dem Jahr 2013 verteuernt eine Steuerfreiheit der Seminarleistungen aufgrund des fehlenden Vorsteuerabzugs die Kosten auf der Eingangsseite um 16%.

Die vorgeschlagene Vorgehensweise benachteiligt daher niemanden, gibt aber gewerblichen Seminaranbietern die Möglichkeit, ihre Leistungen insgesamt steuerpflichtig zu erbringen und damit auch den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen zu erhalten.

Alternativ regen wir an, dass die Begrifflichkeit „*andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen*“ sich nur auf Unternehmer („Einrichtungen“ i.S.d. der MwStSystRL sind Unternehmer unabhängig von ihrer handels- oder zivilrechtlichen Verfasstheit) bezieht, welche ihrerseits eine staatliche Akkreditierung bzw. Zulassung als Bildungsbetrieb für die Erlangung eines beruflichen und schulischen Abschlusses erlangt haben.

Verbliebe es bei der derzeit vorgesehenen Steuerpflicht allein der Fortbildungsleistungen (sofern die leistende Einrichtung eine systematische Gewinnerzielung anstrebt), so würden Abgrenzungsprobleme zur Ausbildung und beruflichen Umschulung auftreten. Dies bringt erhebliche Probleme in der Abwicklung mit sich und führt voraussichtlich zu unbeabsichtigten Finanzstreitverfahren. Wir begrüßen die Steuerpflicht der Fortbildungsleistungen, weil diese die vorstehend beschriebenen Vorsteuerabzugsmöglichkeiten und damit Minderung der Kostenquote ermöglicht. Die in der Begründung des Referentenentwurfs aufgeführte Abschaffung des Bescheinigungsverfahren nach Abschn. 4.21.5. UStAE führt, entgegen der dort vertretenen Auffassung, nicht zu mehr Rechtssicherheit, da im Bereich der Bildungsleistungen die jeweilige Landesbehörde auf Grund der jahrelangen Erfahrung über die Einordnung und Vergleichbarkeit von Leistungen sachnäher entscheiden kann, als eine

Finanzbehörde. Die Abgrenzung der Fortbildung zur Ausbildung bzw. beruflichen Umschulung wiederum ist nach den Mitgliedsunternehmen fließend und lässt eine rechtsichere Anwendung der Neuregelung nicht zu.

Die derzeitige Fassung des Referentenentwurf lautet:

Art. 21 Nr. 4 Buchst. b JStG-E (S. 58 f.):

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

Nr. 21

a) *Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder durch andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen erbracht werden. Für die Steuerbefreiung der Fortbildung und der damit eng verbundenen Lieferungen und sonstigen Leistungen, die durch die in Satz 1 genannten anderen, allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen erbracht werden, gilt dies nur, wenn diese Einrichtungen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtungen erbrachten Leistungen verwendet werden,*

b) *Schul- und Hochschulunterricht, der von Privatlehrern erteilt wird. Für die in den Nummern 15b und 15c bezeichneten Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht"*

Wir regen dringend folgende Änderungen an:

Petitum 1: Ausweitung der Rückausnahme des § 4 Nr. 21 S. 1 Buchst. a S. 2 JStG-E auf die Ausbildung und berufliche Umschulung, wenn diese von Einrichtungen mit systematischer Gewinnerzielungsabsicht angeboten werden.

Wir schlagen vor, § 4 Nr. 21 S. 1 Buchst. a S. 2 JStG-E wie folgt zu ändern:

*„Für die Steuerbefreiung der **Aus- und Fortbildung sowie der beruflichen Umschulung** und der damit eng verbundenen Lieferungen und sonstigen Leistungen, die durch die in Satz 1 genannten anderen, allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen erbracht werden, gilt dies nur, wenn diese Einrichtungen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtungen erbrachten Leistungen verwendet werden.“*

Begründung:

Gemäß § 4 Nr. 21 S. 1 Buchst. a S. 2 JStG-E sind Fortbildungsleistungen nur dann befreit, wenn sie durch die in Satz 1 genannten anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen erbracht werden, sofern diese Einrichtungen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht verteilen, sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtungen erbrachten Leistungen verwenden. Diese aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL in nationales Recht umgesetzte Einschränkung der Steuerbefreiung hat ihre unionsrechtliche Grundlage in Art. 133 S. 1 Buchst. a MwStSystRL.

Nicht nachvollziehbar ist, warum sich die Rückausnahme von der Steuerbefreiung für derartige Leistungen von Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht lediglich auf Fortbildungsleistungen beschränkt. Nach Art. 133 S. 1 Buchst. a MwStSystRL können die Mitgliedstaaten die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i für Einrichtungen, welche keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der in Art. 133 MwStSystRL genannten Voraussetzungen abhängig machen. Auf unionsrechtlicher Ebene ist also auch eine Ausdehnung der Rückausnahme von der Steuerbefreiung auf sämtliche Arten von Bildungsleistungen, also auch auf Ausbildungsleistungen und berufliche Umschulungsleistungen gewerblicher Seminaranbieter möglich.

Handelt die bildungsleistende Einrichtung mit systematischer Gewinnerzielungsabsicht, nimmt die aktuelle Fassung des Referentenentwurfs lediglich die Fortbildung von der Steuerbefreiung aus. Dies erfordert die Notwendigkeit, Fortbildungs- von Ausbildungsleistungen und beruflicher Umschulung abzugrenzen.

In dem Referentenentwurf des JStG wird keine definitorische Abgrenzung der Fortbildungsleistungen von Ausbildungsleistungen und solchen beruflicher Umschulung vorgenommen. Die Ausführungen in den Begründungen des Referentenentwurfs ermöglichen unseres Erachtens in der Praxis keine trennscharfe Abgrenzung. Zudem kommt den Begründungen des JStG-E keine rechtswirksame Bedeutung zu. Dies wird voraussichtlich zu unbeabsichtigten Finanzstreitverfahren führen.

Daher fordern wir im Sinn der Rechtsanwendersicherheit die Ausbildung und berufliche Umschulung mit in die Rückausnahme (Steuerpflicht) einzubeziehen, wenn systematische Gewinnerzielungsabsicht der bildungsleistenden Einrichtung vorliegt.

Petitum 2: Klare Abgrenzung zwischen Ausbildung, Fortbildung und beruflicher Umschulung

Mit gleichem Ziel der Erlangung der unionsrechtlich gebotenen Rechtsklarheit und Rechtssicherheit für den Leistenden, welcher als zwangsverpflichteter Steuereinsammler des Staates nicht der Steuerdestinatar ist und dennoch die Last der zutreffenden Rechtsanwendung trägt, fordern wir die Definitionen der Aus- und Fortbildung sowie der beruflichen Umschulung in den Gesetzestext oder zumindest mit weiteren Beispielen in ein Einführungsschreiben zu der Neuregelung in Anpassung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses aufzunehmen. Art. 44 MwSt-DVO (VO 282/2011) enthält bedauerlicherweise eine derartige Klarstellung nicht, so dass der nationale Gesetzgeber gefordert ist, Rechtsklarheit und Rechtsanwendungssicherheit zu schaffen.

Petitum 3: Klarstellung und Abgrenzung vom Begriff der „*anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung*“

Alternativ sollten die Begriffe „andere allgemeinbildende Einrichtungen“ oder „berufsbildende Einrichtungen“ i.S.d. § 4 Nr. 21 Buchst. a S. 1 UStG i.d.F. des JStG-E enger gefasst werden, so dass gewerbliche Seminaranbieter nicht unter diese Begrifflichkeit fallen.

Den Begründungen des Referentenentwurfs zu § 4 Nr. 21 UStG ist zu entnehmen, dass allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen in diesem Sinne im Bereich der Aus- und Fortbildung sowie der beruflichen Umschulung z.B. Ergänzungsschulen sind, die nach Landesrecht anerkannt sind bzw. deren Betrieb nach Landesrecht anzugeben ist, und weitere Bildungseinrichtungen, deren Leistungen ihrer Art nach den Zielen der beruflichen Tätigkeit dienen.

Es wäre dienlich, in § 4 Nr. 21 S. 1 Buchst. a S. 1 UStG i.d.F. des JStG-E aufzunehmen, dass die anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen in ihrer Funktionalität einer öffentlichen Einrichtung entsprechen müssen und diese Entsprechung durch die zuständige Landesbehörde festgestellt wird oder eine Zulassung / Akkreditierung der Einrichtung erfordert, wobei Akkreditierungen von Berufsbildungseinrichtungen auch für die Eingangsleistungen der Referenten/Dozenten, welche ihrerseits „andere Einrichtungen“ sind, gelten. Der EuGH-Rechtsprechung im Urteil MDDP (EuGH, Urt. v. 28.11.2013, C-319/12, ECLI:EU:2013:778) ist zu entnehmen, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL untersagt, sämtliche Bildungsdienstleistungen zu befreien, ohne dass die Zielsetzung nicht öffentlicher Einrichtungen, die diese Leistung erbringen, berücksichtigt wird. Da aber die MwStSystRL nicht festlegt unter welchen Voraussetzungen die vergleichbare Zielsetzung anerkannt werden kann, fällt diese Aufgabe in die Verantwortung der jeweiligen Mitgliedstaaten.

Um klare und einfach handhabbare Abgrenzungen zu ermöglichen, schlagen wir folgenden Wortlaut in Ergänzung vor:

„Einrichtungen im Sinne des Satzes 1 sind Einrichtungen, die Kenntnisse und Fähigkeiten vermitteln, die durch eine staatliche Behörde bestätigt geeignet sind, einen Schul- und Hochschulabschluss oder einen Berufsabschluss zu erwerben.“

Petitum 4: Behandlung der Leistungen der Referenten / Dozenten

Referenten und Dozenten sind ausweislich der Gesetzesbegründung ihrerseits als „andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtung“ unter den gleichen Voraussetzungen, wie die Bildungsdienstleister steuerbefreit oder steuerpflichtig. Wir bitten dieses explizit in einem Einführungsschreiben in Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses klarzustellen, damit keine Rechtsunsicherheiten und Streitigkeiten in späteren Außenprüfungen aufkommen.

Nichtbeanstandungsfrist

Wie bereits oben erwähnt, begrüßen die Verfasser dieser Stellungnahme ausdrücklich, dass sich das Bundesfinanzministerium um Klarstellungen des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiung für Bildungsleistungen bemüht. Problematisch ist allerdings, dass aktuell bereits die Bildungsangebote für das Jahr 2025 geplant und bepreist bzw. kalkuliert sind und zivilrechtliche Verpflichtungen mit Zulieferern und Dienstleistern eingegangen wurden. Aus diesem Grunde sollte eine Nichtbeanstandungsfrist, die eine Fortführung der bisherigen Regelungen bis zum 31.12.2025 ermöglicht, eingeräumt werden.

...

MVFP Medienverband der freien Presse e.V.

Markgrafenstraße 15

10969 Berlin