DEUTSCHE INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMER
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL, AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

5. Februar 2025

Bundesministerium der Finanzen
Frau MDgin Gerda Koszinowski
Unterabteilungsleiterin III C
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Per E-Mail: IIIC3@bmf.bund.de

Stellungnahme zum Entwurf eines Anwendungsschreibens zur 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 Frau Koszinowski,

gerne nehmen wir zu dem vorgelegten Entwurf eines Anwendungsschreibens zu den Änderungen des § 4 Nr. 21 UStG Stellung.

Bildung ist allgemein und aufgrund des Erfordernisses berufsbegleitender Schulungen von großer Bedeutung für die Unternehmen, die in immer stärkerem Maße auf qualifizierte Fachkräfte angewiesen sind. Daher ist es wichtig, dass die Zielrichtung der Steuerbefreiung, den Zugang dazu durch die Mehrwertsteuer nicht zu verteuern, von den Finanzbehörden bei Anwendung der neuen

Vorschrift in der Unternehmenspraxis berücksichtigt wird. Dabei ist für die Unternehmen Rechtssicherheit über den Geltungsbereich der Umsatzsteuerbefreiung essenziell, um nachträgliche Änderungen mit weitreichenden Korrekturen, insbesondere beim Vorsteuerabzug zu verhindern.

Besondere Bedeutung haben Bildungsleistungen auch für die Kammerorganisationen der gewerblichen Wirtschaft. Zum Auftrag von HwKs und IHKs gehört, dass Maßnahmen zur Förderung und Durchführung der kaufmännischen und gewerblichen Berufsbildung getroffen werden können.

Steuerbefreiung öffentlicher Einrichtungen/Bescheinigungsverfahren (S. 17f des Entwurfs)
Einrichtungen des öffentlichen Rechts benötigen entsprechend Abschnitt 4.21.7 Abs. 1 UStAE-E künftig keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde mehr, damit ihre Bildungsleistungen steuerfrei sind. Diese Aussage ist allerdings so nicht in § 4 Nr. 21 UStG enthalten. Vielmehr steht der aktuell umgesetzte Wortlaut des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG dem entgegen, da die in Satz 1 aufgeführten Einrichtungen danach alle eine Bescheinigung benötigen. Die Sichtweise der Finanzverwaltung könnte durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL gestützt werden. Darin wird nur die Steuerbefreiung für „andere Einrichtungen“ an die Anerkennung durch den jeweiligen Mitgliedstaat geknüpft. Im Wege der EU-rechtskonformen Auslegung könnte das zwar in die deutsche Regelung hineingelesen werden. Der Wegfall des Bescheinigungsverfahrens für Einrichtungen des öffentlichen Rechts sollte aber gesetzlich rechtssicher im deutschen Umsatzsteuergesetz verankert werden. Dazu sollte § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG so gefasst werden, dass sich das Bescheinigungserfordernis ausdrücklich nur auf private Schulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen bezieht. In Bezug auf die Befreiung selbständiger Lehrer sollten in § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG auch die Einrichtungen öffentlichen Rechts explizit aufgeführt werden.

Weitere Beispiele öffentlich rechtlicher Einrichtungen, die mit Bildungsleistungen betraut sind
In Abschnitt 4.21.3. UStAE-E wird ausgeführt, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts ohne weitere Voraussetzungen als begünstigt anzusehen sind, wenn sie mit den entsprechenden **Bildungsleistungen betraut** sind. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollten in Satz 2 weitere Einrichtungen wie IHKs und HwKs beispielhaft aufgenommen werden. Zudem sollte die Voraussetzung „die mit solchen Aufgaben betraut sind“ erläutert werden. So sieht beispielsweise § 1 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 IHKG vor, dass IHKs Anlagen und Einrichtungen, die der Förderung der gewerblichen Wirtschaft oder einzelner Gewerbezweige dienen, begründen, unterhalten und unterstützen sowie Maßnahmen zur Förderung und Durchführung der kaufmännischen und gewerblichen Berufsbildung treffen können. Gleiches regelt § 91 Abs. 1 Nr. 7a der HwO für die Handwerkskammern. Hieraus ergibt sich die Legitimation, entsprechende Bildungsmaßnahmen für Mitgliedsunternehmen zu erbringen. Die im Rahmen des Kammerauftrags angebotenen Bildungsleistungen beziehen sich damit auf die Berufsbildung und somit auf die Ausbildung, Fortbildung sowie

berufliche Umschulung und fallen demnach insgesamt unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG.

Petitum:
Zur Klarstellung sollten in Abschnitt 4.21.3 Satz 2 UStAE-E weitere Einrichtungen wie IHKs und HwKs und deren Rechtsgrundlagen beispielhaft aufgenommen werden. Dies gilt auch für Abschnitt 4.21.6 Abs. 1 und Abs. 4 Satz 4 Nr. 2 UStAE-E.

Anwendungsvorrang anderer Befreiungsnormen
In § 4 Nr. 21 Satz 2 UStG wurde aufgenommen, dass die Steuerbefreiung für die in den Nummern 15b und 15c bezeichneten Leistungen nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht kommt. Dies wird allgemein als Anwendungsvorrang dieser beiden Vorschriften gelesen.

Bislang wurde in den Abschnitten 4.21.2 Abs. 3 und 4.21.5 Abs 5 UStAE etwa auf die Befreiungsmöglichkeit des § 4 Nr. 21 a UStG im Zusammenhang mit Maßnahmen der §§ 45, 48, 130, 179, 180 SGB III usw. hingewiesen – also v.a. Maßnahmen i.S. von § 4 Nr. 15b UStG zur Aktivierung und beruflichen Eingliederung, Weiterbildungsmaßnahmen sowie berufsvorbereitende und berufsbegleitende Maßnahmen, die von der Bundesagentur für Arbeit und den Trägern der Grundsicherung für Arbeitssuchende gefördert werden. Betroffene Unternehmen (Bildungsanbieter) sind verunsichert, ob und welche Steuerbefreiungsnorm nunmehr anzuwenden ist. Besonders relevant ist dies im Hinblick auf die Tätigkeit ihrer Dozenten.

Bisher galt die Bestätigung eines der o.g. Träger, dass für eine berufliche Bildungsleistung i. R. des § 4 Nr. 15b / 15c UStG auch die gesetzlichen Voraussetzungen des Abschnitts 4.21.2 Abs. 3 UStAE vorliegen, als Bescheinigung i.S.d. § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG, wenn die für die Erteilung der Bescheinigung zuständige Landesbehörde sich mit der Anerkennung einverstanden erklärte. Auf dieser Basis erfolgte eine Bestätigung gegenüber den Dozenten i.S.d. § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG, die als Grundlage für die Steuerbefreiung der Dozentenleistungen anerkannt wurde.

Sofern ein Anwendungsvorrang von § 4 Nr.15b und Nr. 15c UStG gegenüber § 4 Nr. 21 UStG angenommen wird, könnte an die Referenten wohl keine Befreiung im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG weitergegeben werden. Die subsidiäre Einordnung des § 4 Nr. 21 UStG würde also dazu führen, dass Honorardozenten / Lehrer in ihren Rechnungen Umsatzsteuer ausweisen müssten.

Petitum:
Die umsatzsteuerliche Behandlung von Dozenten / Honorarkräften bei Bildungsmaßnahmen nach § 4 Nr. 15b und Nr. 15c UStG sollte klargestellt werden. Dabei sollte es möglichst dabei bleiben, dass Dozenten / Honorarkräfte ihre Leistungen umsatzsteuerfrei erbringen können.
Auch zum Verhältnis der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 und Nr. 22 Buchst. a UStG wäre eine Klarstellung hilfreich.

Anwendungsregelung (Seite 19 f. des Entwurfs)
Der Entwurf enthält keine Übergangsregelung. Die Grundsätze des neuen Anwendungsschreibens gelten entsprechend Rz. 5 des Entwurfs für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2024 erbracht werden. Die Unternehmen stellt das vor große Herausforderungen, da sie damit nahezu keinen zeitlichen Vorlauf für die Anpassung hatten. Zwischen Veröffentlichung des Gesetzes am 5. Dezember 2024 und dem Inkrafttreten lagen keine vier Wochen.

Fortgeltung alter Bescheinigungen
Bis zur Ausstellung einer Bescheinigung nach dem neuen Wortlaut der Regelung sollen nach altem Recht erteilte Bescheinigungen lt. Rz. 6 des Entwurfs ihre Gültigkeit behalten. Sie sollen ungültig werden, wenn sie – im Fall der Befristung – ablaufen oder widerrufen werden. Dies ist eine positive Regelung.

Übergangsregelung für Einzelfälle aus der Rechtsprechung
In den Rz. 7 - 12 des Entwurfs befasst sich die Finanzverwaltung detailliert damit, ob und ab welchem Zeitpunkt die Grundsätze der seit 2007 durch den BFH ergangenen Urteile anzuwenden sind. Soweit in der Praxis von der Einordnung als steuerpflichtig bzw. steuerfrei gegenüber den dort genannten Urteilen abgewichen wurde bzw. wird, sind Nichtbeanstandungsregelungen bis zum 31. Dezember 2025 (Rz. 8, 9 und 12 des Entwurfs) vorgesehen. Das ist für die betroffenen Unternehmen im Einzelfall positiv. Dabei stellt sich aber die Frage, welche Grundsätze der dort genannten Urteile konkret gemeint sind und auf welche weiteren Fälle diese angewendet werden können.

Übergangsregelung zur Anwendung der Neufassung nach Jahressteuergesetz
Die Ausweitung des Anwendungsbereichs von Lehrgängen, „die auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung“ auf sämtliche Bildungsleistungen der „Ausbildung, Fortbildung und beruflichen Umschulung“ bedeutet für viele Unternehmen eine große Rechtsunsicherheit.

Das gilt zum einen, weil Unternehmen mit bislang steuerpflichtigen Bildungsleistungen häufig kurzfristig keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde erhalten werden. Diese ist aber entsprechend dem Gesetzestext des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG materiell-rechtliche

Voraussetzung der Befreiung. Diese Unternehmen benötigen Rechtssicherheit darüber, dass sie ihre Leistungen zumindest so lange weiter steuerpflichtig anbieten können, bis ihnen eine Bescheinigung erteilt wird. Eine solche Bescheinigung sollte nicht dazu führen, dass sie zwingend ihre Rechnung rückwirkend ändern müssen. Bis zur Bescheinigungserteilung sollte den Unternehmen keine umsatzsteuerliche Änderung aufgezwungen werden.

Ein Wechsel von steuerpflichtigen hin zu steuerfreien Leistungen hat aber auch erhebliche Folgen für den Vorsteuerabzug. Bislang konnten beispielsweise gewerbliche Fortbildungsunternehmen in vollem Umfang die Vorsteuer geltend machen. In Bezug auf größere Investitionsmaßnahmen drohen diesen Unternehmen mit der Gesetzesänderung zum Teil erhebliche Vorsteuerkorrekturen. Bei bislang steuerpflichtig angemieteten Räumen muss eine Vertragsänderung mit dem Vermieter erzielt werden, da die steuerfreien Bildungsleistungen das Wahlrecht nach § 9 UStG entfallen lassen. Ggf. müssen andere Räumlichkeiten gefunden werden, in denen künftig die steuerfreien Leistungen erbracht werden.

Ob und in welchem Umfang Bildungsanbieter unter die Steuerbefreiung fallen oder nicht, muss zunächst von den Unternehmen im Detail geprüft werden. Die abstrakte Abgrenzung zwischen befreiter Allgemeinbildung, speziellen (steuerpflichtigen) Bildungsangeboten und steuerpflichtiger primärer Freizeitgestaltung gelingt vor dem Hintergrund der ergangenen Rechtsprechung nur bedingt. Die detaillierte Prüfung stellt die Unternehmen vor erhebliche Herausforderungen und ist zeitaufwändig. Wenn eine Umstellung erforderlich ist, hat dies weitreichende organisatorische und steuerliche Auswirkungen. Sofern nunmehr steuerfreie Umsätze erbracht werden, hat dies insbesondere Konsequenzen auf den Vorsteuerabzug des Unternehmens selbst aber ggf. auch von Vorleistenden wie Vermietern. Daher halten wir eine generelle Nichtbeanstandungsregelung bis zum 31. Dezember 2025 für notwendig.

Petitum:
Es sollte eine einheitliche Nichtbeanstandungsregelung für alle Bildungsumsätze, die bis zum 31. Dezember 2025 ausgeführt werden, aufgenommen werden.

Anpassung auf EU-Ebene
Perspektivisch sollte sich die deutsche Bundesregierung auf EU-Ebene für die Einführung eines Wahlrechts ähnlich dem des § 9 UStG einsetzen. Damit könnten die Nachteile, die eine starre Befreiung bestimmter Leistungen ohne Rücksicht auf den Leistungsempfänger mit sich bringen, vermieden werden. Erst dann verteuert die Umsatzsteuer diese Leistungen nicht, wie es das eigentliche Ziel der Befreiungen des Art. 132 MwstSystRL ist. Zudem könnte damit auf das Bescheinigungsverfahren insgesamt verzichtet und ein weiterer Beitrag zum Bürokratieabbau geleistet werden.

Für Fragen und einen weiteren Austausch stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMER
Dr. Rainer Kambeck



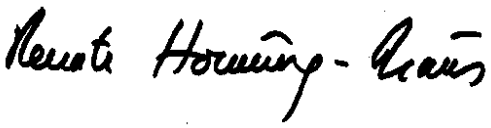
BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Benjamin Koller



ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mareike Drexler-Röckendorf



BUNDESVEREINIGUNG DER ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Renate Hornung-Draus



BUNDESVERBAND DEUTSCHER BANKEN E. V.
Joachim Dahm Sabine Weber



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Dr Volker Landwehr Markus Kunz



HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) DER EINZELHANDEL E. V.
Ralph Brügelmann



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL, AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Michael Alber

