

Entwurf Jahressteuergesetz 2013, Auszug

e) Die Nummern 21 und 22 werden wie folgt gefasst:

„21. Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung (Bildungsleistungen) und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind, und andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung sowie Bildungsleistungen von Privatlehrern. Eine vergleichbare Zielsetzung ist gegeben, wenn die Leistungen der Einrichtung geeignet sind, dem Teilnehmer spezielle Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln. Nicht befreit sind Leistungen, die der reinen Freizeitgestaltung dienen. Erbringt eine andere Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung Leistungen im Sinne des Satzes 1, die auch der Freizeitgestaltung dienen können, sind diese nur dann befreit, wenn die Einrichtung keine systematische Gewinnerzielung anstrebt und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht entnommen, sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden;

22. a) (weggefallen)

b) kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden oder soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht;“.

Erläuterungen

§ 4 Nummer 21

Durch die Neufassung des § 4 Nummer 21 UStG wird die Terminologie des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i und j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie – MwStSystRL) in das nationale Umsatzsteuerrecht weitgehend übernommen. Zudem wird die Vorschrift an die Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i und j MwStSystRL interpretierende Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) angepasst (unter anderem die EuGH-Urteile vom 14. Juni 2007, C-434/05 (Horizon College), vom 14. Juni 2007, C-445/05 (Haderer), und vom 28. Januar 2010, C-473/08 (Eulitz)). Die Neufassung des § 4 Nummer 21 UStG umfasst wie bisher nicht die Befreiung der Leistungen zur Erziehung von Kindern und Jugendlichen. Diese Leistungen sind insbesondere unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nummer 25 UStG, der bereits durch das Jahressteuergesetz 2008 insgesamt neu gefasst wurde, umsatzsteuerfrei.

Nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten der Europäischen Union von der Mehrwertsteuer „Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung.“ Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH zu anderen Steuerbefreiungen umfasst der Begriff „Einrichtungen“ auch natürliche Personen.

Zudem ist nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL „von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht“ von der Mehrwertsteuer befreit.

Durch die Steuerbefreiung von Bildungsleistungen der begünstigten Unternehmer soll gewährleistet werden, dass der Zugang zu den bezeichneten Leistungen nicht durch höhere Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn diese Tätigkeiten der Mehrwertsteuer unterworfen wären (vgl. BFH-Urteil vom 21. März 2007, V R 28/04 unter Hinweis auf das EuGH-Urteil vom 20. Juni 2002, C-287/00 (Kommission/Deutschland)).

Zweck der Steuerbefreiung ist es weiterhin, eine gleichmäßige umsatzsteuerliche Behandlung der privaten und der öffentlichen Schulen herbeizuführen, da die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unterhaltenen Schulen gemäß § 2 Absatz 3 UStG regelmäßig nicht der Umsatzsteuer unterliegen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2003, V R 62/02, BStBl II 2004 S. 252).

Unter Beachtung der Vorgaben des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i und Buchstabe j MwStSystRL befreit § 4 Nummer 21 Satz 1 UStG Bildungsleistungen, die erbracht werden durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, hierunter fallen z. B. die Bildungsleistungen der Volkshochschulen, wenn diese als juristische Personen des öffentlichen Rechts organisiert sind (Alternative 1),

Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 GG staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind (Alternative 2),

andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung, worunter auch selbständige Lehrer fallen können, (Alternative 3) sowie

Privatlehrer (Alternative 4).

Bildungsleistungen sind nach der Legaldefinition des § 4 Nummer 21 Satz 1 UStG der Schul- und Hochschulunterricht, die Aus- und Fortbildung sowie die berufliche Umschulung. Das gilt sowohl für Leistungen der in den Alternativen 1 bis 3 genannten Einrichtungen als auch für Leistungen von Privatlehrern. Zum Bestandteil dieser Leistungen gehören auch diejenigen Elemente, die den

organisatorischen Rahmen der Einrichtung ausmachen, in der der Unterricht erteilt wird (vgl. EuGH-Urteile vom 14. Juni 2007, C-434/05 (Horizon College) und vom 28. Januar 2010, C-473/08 (Eulitz)), wie zum Beispiel die Prüfungstätigkeit.

Der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts beschränkt sich nicht nur auf Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf eine Berufstätigkeit vermittelt, sondern schließt auch Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen oder Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln (EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-445/05 (Haderer), Rn. 26). Ein direkter Bezug zu einem Beruf ist nicht erforderlich.

Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung, die unter den Voraussetzungen des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL erbracht werden, umfassen Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahmen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008, V R 3/05). Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür nach den unionsrechtlichen Vorgaben unerheblich. Steuerbegünstigte Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung kann, entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung, auch im Rahmen von Tagesveranstaltungen erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 7. Oktober 2010, V R 12/10, BStBl II 2011 S. 303).

Auf die Ziele der Personen, welche die Bildungsleistungen in Anspruch nehmen kommt es nicht an. Unerheblich ist deshalb, ob die Personen, an die sich die Leistungen der Einrichtung richten, tatsächlich einen Schul- und Hochschulabschluss erreichen wollen oder ob die Leistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung dieser Personen dienen. Daher können auch Maßnahmen im frühkindlichen Bereich Bildungsmaßnahmen sein.

Neben den Bildungsleistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 GG staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind und von anderen Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden, sind auch die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen nach § 4 Nummer 21 Satz 1 UStG befreit. Nicht befreit sind die mit der Unterrichtstätigkeit eng verbundenen Umsätze von Privatlehrern. da Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL eine derartige Befreiung nicht vorsieht. Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen sind nur unter den im EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-434/05 (Horizon College) genannten Voraussetzungen als mit dem Unterricht „eng verbundene Umsätze“, anzusehen.

Eng verbundene Umsätze können zum Beispiel die Gestellung einer Lehrkraft durch eine Lehrereinrichtung zur vorübergehenden Unterrichtserteilung an eine andere Lehrereinrichtung sein (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-434/05 (Horizon College)).

Lieferungen von Lehr- und Lernmaterial sind mit einer Bildungsleistung nicht zwangsläufig eng verbunden. Sie sind nur insoweit steuerfrei, als es sich um unselbständige Nebenleistungen handelt (vgl. Abschnitt 3.10 UStAE). Eine Nebenleistung liegt in diesen Fällen vor, wenn das den Teilnehmern überlassene Lehr- und Lernmaterial inhaltlich den Unterricht ergänzt, zum Einsatz im Unterricht bestimmt und von dem die Bildungsleistung erbringenden Unternehmer selbst entworfen ist sowie bei Dritten nicht bezogen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 1985, V R 15/80, BStBl II 1986 S.499).

Nicht als eng mit dem Hochschulunterricht verbundene Dienstleistung ist z. B. die entgeltliche Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen anzusehen, da sie für den Hochschulunterricht nur nützlich, nicht aber unverzichtbar ist (vgl. EuGH-Urteil vom 20. Juni 2002, C-287/00 (Kommission/Deutschland)). Auch z. B. die Verpflegung von Seminarteilnehmern im Allgemeinen ist nicht als mit der Aus- oder Fortbildung eng verbundene Dienstleistung oder als Nebenleistung zur Aus- oder Fortbildung steuerfrei. Bei der Verpflegung von Seminarteilnehmern handelt es sich nicht um eine für die Aus- oder Fortbildung unerlässliche Leistung, sondern um eine hierfür nur nützliche

Maßnahme, die vorrangig dazu dient, den Komfort und das Wohlbefinden bei der Inanspruchnahme der Bildungsmaßnahme zu steigern (vgl. BFH-Urteil vom 7. Oktober 2010, V R 12/10, BStBl II 2011 S. 303).

§ 4 Nummer 21 Satz 1 Alternative 3 UStG befreit Bildungsleistungen anderer Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung. Eine vergleichbare Zielsetzung ist nach § 4 Nummer 21 Satz 2 UStG gegeben, wenn die Leistungen der Bildungseinrichtung geeignet sind, dem Teilnehmer spezielle Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln. Als Nachweis hierfür kann der Lehrplan, die Lehrmethode, die Qualifikation der eingesetzten Lehrkräfte und des Lehrmaterials herangezogen werden.

Liegen die Voraussetzungen des § 4 Nummer 21 Satz 2 UStG nicht vor, ist davon auszugehen, dass die Einrichtung die erforderlichen Inhalte und Merkmale nicht aufweist oder zu geringe Anforderungen an die Ausbildung stellt.

Zu den anderen Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung i. S. d. § 4 Nummer 21 Satz 1 Alternative 3 UStG gehören auch selbständige Lehrer, die als freie Mitarbeiter dem Schul- und Bildungszweck dienende Unterrichtsleistungen an Schulen, Hochschulen oder ähnlichen Bildungseinrichtungen erbringen. Die Leistungen der selbständigen Lehrer sollen den Schul- und Bildungszweck nicht nur ermöglichen, sondern ihn selbst bewirken. Auf die Rechtsform des Unternehmers kommt es nicht an. Daher ist die Vorschrift auch anzuwenden, wenn Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen beauftragt werden, an anderen Bildungseinrichtungen Unterricht zu erteilen. Von der Umsatzsteuer befreit sind nicht nur die von einem selbständigen Lehrer selbst erbrachten Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen in Schulen, Hochschulen oder ähnlichen Bildungseinrichtungen, sondern auch die dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen der von diesen beauftragten selbständigen Dozenten.

Eine Unterrichtstätigkeit liegt vor, wenn Kenntnisse im Rahmen festliegender Lehrprogramme und Lehrpläne vermittelt werden. Entsprechend der v. g. Ausführungen ist die Dauer einer Bildungsmaßnahme unerheblich. Im Hinblick auf die Leistungen selbständiger Lehrer bedeutet das, dass auch einzelne Vorträge, die evtl. Bestandteil eines Tages bzw. Kurz-Seminars sind, entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung unter die Steuerbefreiung fallen.

Der selbständige Lehrer hat in geeigneter Weise nachzuweisen, dass er an einer Schule, Hochschule oder ähnlichen Bildungseinrichtung tätig ist. Der Nachweis kann, wie bereits bisher, durch eine Bestätigung der Bildungseinrichtung geführt werden, aus der sich ergibt, dass diese die Voraussetzungen des § 4 Nummer 21 UStG erfüllt und die Unterrichtsleistung des selbständigen Lehrers im begünstigten Bereich der Einrichtung erfolgt.

§ 4 Nummer 21 Satz 1 Alternative 4 UStG befreit die Bildungsleistungen von Privatlehrern. Privatlehrer sind Lehrer, die für eigene Rechnung, in eigener Verantwortung und in eigener Person Unterrichtsleistungen erbringen. Hierzu kann z. B. Privatunterricht gehören, bei dem zwischen dem konkreten Inhalt des Unterrichts und den Qualifikationen des Unterrichtenden grundsätzlich ein Zusammenhang besteht. Hierunter kann auch Unterricht fallen, der mehreren Personen gleichzeitig erteilt wird. Die typische Fallgestaltung ist diejenige, dass ein Lehrer Privatstunden in seiner Wohnung oder der des Schülers oder Studenten erteilt. Aber auch Unterricht, der Gruppen von Einzelpersonen erteilt wird, kann unter den Begriff „Privatunterricht“ fallen. Wo der Unterricht erteilt wird, ist dabei unerheblich (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Eleanor Sharpston vom 8. März 2007 in den Rechtssachen C-434/05 (Horizon College) und C-445/05 (Haderer)).

Das Erfordernis, dass der Unterricht privat erteilt wird, setzt nicht unbedingt das Bestehen einer unmittelbaren Vertragsbeziehung zwischen den Teilnehmern und dem Unterrichtenden voraus. Eine solche Vertragsbeziehung besteht nämlich oft mit anderen Personen als den Teilnehmern, etwa mit den Eltern der Schüler oder Hochschüler (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-445/05 (Haderer)).

Das Merkmal der Selbständigkeit reicht für sich genommen nicht aus, um einen Lehrer als Privatlehrer im Sinne dieser Regelung einzustufen. Andernfalls käme dem Begriff des Privatlehrers keine eigenständige Bedeutung mehr zu, da die Selbständigkeit der Tätigkeit bereits Voraussetzung der Umsatzsteuerbarkeit an sich ist. Nach der Rechtsprechung des EuGH beschreibt das Merkmal „privat“ insoweit nicht die Person des Lehrers, sondern die Erteilungsform des Unterrichts. Der Unterrichtende wird dann nicht als Privatlehrer tätig, wenn nicht er, sondern die Einrichtung, an der er Unterricht erteilt, die Unterrichtsleistungen an die Teilnehmer erbringt, d.h. als Leistender anzusehen ist.

Demnach sind selbständige Lehrkräfte, die im Rahmen der von einer anderen Einrichtung angebotenen Lehrveranstaltungen Leistungen erbringen, nicht als Privatlehrer nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Alternative 4 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Unter Umständen kommt in diesen Fällen jedoch eine Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Alternative 3 UStG - als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung - in Betracht.

Nicht von der Vorschrift befreit sind nach § 4 Nummer 21 Satz 3 UStG Leistungen, die der reinen Freizeitgestaltung dienen, da diese nicht zu begünstigten Leistungen im Sinne des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i und j MwStSystRL zählen. Durch die Abgrenzung soll sichergestellt werden, dass nur - wie vom Unionsrecht vorgegeben - Bildungsleistungen und keine Leistungen im Zusammenhang mit der Allgemeinbildung im weiteren Sinn von der Steuer befreit werden.

Maßgebend für die Zuordnung, ob eine Leistung vorliegt, die der reinen Freizeitgestaltung dient, ist die allgemeine Verkehrsauffassung im Einzelfall. Eine reine Freizeitgestaltung kann vorliegen, wenn die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten nicht durch Vertiefung und Fortentwicklung zur Ausübung einer beruflichen Tätigkeit genutzt werden können. Anhaltspunkte für das Vorliegen einer reinen Freizeitgestaltung können sich aus dem Teilnehmerkreis oder der thematischen Zielsetzung eines Kurses ergeben (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008, V R 3/05). Bei Kursen, die von ihrer Zielsetzung her auf eine reine Freizeitgestaltung ausgerichtet sind, kann es sich beispielsweise um Kurse in Seidenmalerei, Keramik- und Töpferkurse, oder um Kurse, die sich an Eltern von Schülern richten, um die Wartezeit während des Unterrichts der Kinder sinnvoll zu nutzen, Tanzkurse für Senioren (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008, V R 3/05) oder allgemein am Tanz interessierte Menschen oder Flirt-Kurse handeln, wie sie zum Beispiel auch an einer Volkshochschule angeboten werden.

Leistungen, die nicht der reinen Freizeitgestaltung dienen, aber neben der Vermittlung von Bildung auch der Freizeitgestaltung dienen können, sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Für Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung im Sinne des Satzes 1 (Alternative 3), mit Ausnahme von Ersatzschulen, gilt dies nach § 4 Nummer 21 Satz 4 UStG mit der Einschränkung, dass Bildungsleistungen, die nicht der reinen Freizeitgestaltung dienen, nur dann befreit sind, wenn die sie anbietende Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung keine systematische Gewinnerzielung anstrebt und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht entnommen, sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden. Diese Einschränkung der Vorschrift beruht auf Artikel 133 Absatz 1 Buchstabe a MwStSystRL.

Bei der Beurteilung der Frage, ob es sich um eine Einrichtung handelt, die keine systematische Gewinnerzielung anstrebt, sind sämtliche Tätigkeiten dieses Unternehmers zu berücksichtigen. Die Einrichtung darf z. B. im Gegensatz zum Zweck eines gewerblichen Unternehmens nicht darauf gerichtet sein, für ihre Beteiligten Gewinne zu erzielen. Eine Einrichtung ohne Gewinnstreben kann jedoch auch dann vorliegen, wenn sie systematisch danach strebt, Überschüsse zu erwirtschaften, die sie anschließend für die Durchführung ihrer Leistungen verwendet (vgl. EuGH-Urteil vom 21. März 2002, C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club)).

§ 4 Nummer 21 Satz 4 UStG erfasst z. B. den Unterricht in einer Ballett- oder Tanzschule, wenn die Betreiber dieser Schulen, sofern es sich dabei um andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung i. S. des § 4 Nummer 21 Satz 1 und 2 UStG handelt, Gewinne erzielen möchten. Gleiches gilt z. B. für den Unterricht in einer Musik- oder Schwimmschule.

Die nach derzeitiger nationaler Rechtslage für eine Befreiung derartiger Leistungen noch erforderliche Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet (§ 4 Nummer 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb und Buchstabe b Doppelbuchstabe bb UStG in der derzeitigen Fassung) entfällt. Die Finanzbehörden prüfen das Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale in eigener Zuständigkeit.

Die Abschaffung des Bescheinigungsverfahrens führt zu mehr Rechtssicherheit. Die bislang mit der (unbegrenzten) Rückwirkung bzw. rückwirkenden Durchsetzung von Bescheinigungen verbundene Problematik entfällt.

Zudem wird der Bürokratieabbau gefördert, da ein Unternehmer für die Anerkennung der Steuerfreiheit seiner Bildungsleistung nunmehr keine Bescheinigung mehr bei einer anderen Behörde einholen muss, sondern er es nur mit einem Ansprechpartner - der für ihn zuständigen Finanzbehörde - zu tun hat. Auch entfällt der „doppelte Rechtsweg“ (Verwaltungsgerichtsbarkeit, soweit es um die Bescheinigung geht; Finanzgerichtsbarkeit, hinsichtlich der Steuerpflicht).

§ 4 Nummer 22 Buchstabe a - weggefallen

§ 4 Nummer 22 Buchstabe a UStG in der bestehenden Fassung beruht auf Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL. Neben § 4 Nummer 22 Buchstabe a UStG beruht im geltenden Recht auch § 4 Nummer 21 UStG auf Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwSt-SystRL. Da Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL nunmehr in § 4 Nummer 21 UStG umfassend umgesetzt wird, entfällt die Grundlage für § 4 Nummer 22 Buchstabe a UStG. Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrende Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbands dienen, durchgeführt werden, sind deshalb künftig nur noch unter den Voraussetzungen des geänderten § 4 Nummer 21 UStG von der Umsatzsteuer befreit.

§ 4 Nummer 22 Buchstabe b

§ 4 Nummer 22 Buchstabe b UStG ist im Hinblick auf die kulturellen und sportlichen Veranstaltungen weiterhin anzuwenden. Die im Verweis auf § 4 Nummer 22 Buchstabe a - weggefallen - UStG genannten Unternehmer wurden übernommen.