

# Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen – Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024)

## Stellungnahme des Wuppertaler Kreises

### I. Sachverhalt

Mit dem Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes strebt die Bundesregierung unter anderem an, die umsatzsteuerliche Behandlung von Bildungsleistungen mit dem Ziel der europaweiten Harmonisierung an die Mehrwertsteuerrichtlinie (2006/112/EG) anzupassen.

Der Wuppertaler Kreis wurde vom Bundesministerium für Finanzen (BMF) in die Verbändebeteiligung nicht einbezogen. Er sieht aber Interessen der Bildungsträger tangiert und bedauert daher, dass der in einem ordentlichen Gesetzgebungsprozess äußerst wichtigen Verbändebeteiligung aller relevanten Stakeholder nicht mehr Zeit für eine fachkundige Prüfung des Gesetzentwurfes eingeräumt wurde.

Die Neuregelung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Bildungsleistungen nach § 4 Nr. 21 und 22 UstG-Neu-E hat komplexe steuerrechtliche Auswirkungen, die in der Kürze von wenigen Werktagen im Rahmen der Verbändebeteiligung nicht sorgfältig geprüft und eruiert werden können. Nachfolgend nimmt der Wuppertaler Kreis daher nur zu den wichtigsten Aspekten der Neuregelung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Bildungsleistungen Stellung und behält sich die Ergänzung der Ausführungen im weiteren Verfahren vor.

Der Wuppertaler Kreis begrüßt grundsätzlich die Harmonisierung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Bildungsleistungen auf europäischer Ebene und die überfällige Umsetzung der Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie aus dem Jahr 2006 in nationales Recht. Die vorliegende Entwurfsfassung sieht jedoch einen Ausschluss der Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsanbieter bei bestimmten Bildungsleistungen vor, wenn diese eine systematische Gewinnerzielung anstreben. Diese Änderung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Bildungsleistungen birgt das Risiko, dass Anbieter gleicher Bildungsleistungen an dieselbe Zielgruppe steuerlich unterschiedlich behandelt werden. Bisher steuerbefreite Bildungsleistungen würden zukünftig besteuert werden und damit für den Bildungsnachfrager verteuert werden. Die Neuregelung ist ferner geeignet, in erheblichem Umfang die unternehmerische Freiheit von Bildungsanbietern

einzu­schränken. Sie schafft abschließend Rechtsunsicherheit, denn sie verzichtet auf die bewährte Praxis des Verfahrens der Umsatzsteuerbefreiungsbescheinigung durch die Landesbehörden und verschiebt Bürokratiekosten zu den Finanzverwaltungen und den Bildungsträgern.

## **II. Stellungnahme zu den vorgesehenen Maßnahmen**

### **1. Umsatzsteuerbefreite Bildungsanbieter nach § 4 Nr. 21 a) UStG Neu-E**

Bisher ist die Erteilung einer Umsatzsteuerbefreiungsbescheinigung möglich, in der die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen berufsbildender Einrichtungen ordnungsgemäß auf einen Beruf oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vorbereiten. Diese Länderbescheinigung soll mit dem Referentenentwurf gestrichen werden.

Der Entwurf sieht vor, dass die Steuerfreiheit für Leistungen des § 4 Nr. 21 a) UStG nur solchen Einrichtungen gewährt wird, die keine „systematische Gewinnerzielung anstreben“.

#### *Votum*

Der Wuppertaler Kreis lehnt diese Änderung ab. Die Änderung bezüglich der umsatzsteuerlichen Steuerbefreiung für Bildungsleistungen führt dazu, dass, bisher steuerbefreite Bildungsleistungen besteuert und damit für den Bildungsnachfrager verteuert werden. Dies ist geeignet, private Bildungsanbieter, die eine Gewinnerzielungsabsicht haben, zu diskriminieren. Eine entsprechende Regelung zur Gewinnerorientierung sagt nichts über die Güte der angebotenen Bildungsleistungen aus und ist in Art. 132 MwStSystRL nicht vorgegeben.

Fallen privatwirtschaftliche Unternehmen und Bildungsträger nicht mehr unter den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 21 a) UStG Neu-E würde diese Änderung zur Folge haben, dass bisher steuerbefreite Bildungsangebote nunmehr umsatzsteuerpflichtig angeboten werden müssten - wohingegen ein möglicher Wettbewerber (z.B. öffentlich-rechtliche Bildungsanbieter, Bildungsanbieter in der Rechtsform der gGmbH) die gleiche Leistung umsatzsteuerfrei anbieten könnten. Dies stellt nicht nur einen klaren Wettbewerbsnachteil dar, sondern verteuert die angebotene Bildungsleistung auch um die Höhe des geltenden Umsatzsteuersatzes.

## 2. Abgrenzungsproblematik der systematischen Gewinnerzielung

Die Steuerbefreiung der von Bildungsträgern durchgeführten Fortbildungen soll nur möglich sein, wenn die Bildungsträger keine systematische Gewinnerzielung anstreben. Etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Dienstleistungen verwendet werden.

### *Votum*

Diese Regelung schafft erhebliche Rechtsunsicherheit für die Bildungseinrichtungen. Zum einen ist die Ungleichbehandlung von Ausbildungen, beruflicher Bildung und Umschulung auf der einen und Fortbildungen auf der anderen Seite kritisch zu bewerten, denn beides dient dem Zweck der beruflichen Qualifizierung und sollte damit in gleichem Maße umsatzsteuerlich förderfähig sein. Zum anderen ist eine Abgrenzung, die auf die Ausgrenzung von Bildungsträgern mit Gewinnerzielungsabsicht abzielt, selbst bei gemeinnützigen Trägern kaum möglich und nur mit erheblichem Prüfungsaufwand ermittelbar. Wie werden Bildungseinrichtungen behandelt, die einem Verbund angehören oder Tochter eines Unternehmerverbandes / sonstigen Organisation sind? Die meisten Einrichtungen - auch gemeinnützige GmbHs – dürften Finanzströme / Rückflüsse generieren, die entsprechend im Einzelfall steuerlich bewertet werden müssten. Beispiele wären „konzerninterne“ Leistungsverrechnungen, Mittelabflüsse zur Deckung von Gemeinkosten, anteilige Finanzierung von Projektpersonal, IT-Infrastruktur, etc. Das Risiko, dass marktübliche Verflechtungen ex-post von der Finanzverwaltung als Gewinnabführung eingestuft werden, ist nicht von der Hand zu weisen. Unternehmen, die am Markt arbeiten, brauchen jedoch Rechtssicherheit für ihr betriebliches Handeln. Daher ist aus Sicht des Wuppertaler Kreises die Absicht der systematischen Gewinnerzielung als Abgrenzungskriterium ungeeignet.

## 3. Umsetzung der Vorgaben des Artikels 133 a MwStSystRL

Artikel 132 a, Ziffer i sieht vor, dass die 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 von der Umsatzsteuer befreit sind.

Bei der Einschränkung des § 4 Nr. 21 a) S. 2 UStG Neu-E handelt es sich um eine in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie als Kann-Regelung formulierte Option für den nationalen Gesetzgeber, die im Entwurf zu Lasten der unternehmerischen Freiheit der deutschen Bildungsanbieter umgesetzt werden soll. Denn Art. 133 a. MwStSystRL sieht vor, dass Mitgliedsländer im Einzelfall die Gewährung der Steuerbefreiung davon abhängig machen können, dass die betreffende Einrichtung keine systematische Gewinnerzielung anstrebt. Es besteht daher keine Notwendigkeit, diese Einschränkung im § 4 Nr. 21 a) aufzunehmen.

#### *Votum*

Das Ziel der Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen ist die Erleichterung des Zugangs zu diesen Leistungen, d.h. im Umkehrschluss soll der Zugang zu Bildung durch steigende/höhere Kosten nicht übermäßig erschwert oder verhindert werden. Der Wuppertaler Kreis plädiert daher dafür, das Umsetzungsermessen, welches die EU-RL einräumt, nicht zulasten der deutschen Bildungsanbieter auszuüben. Die Ziehung dieser Option, Fortbildungsleistungen gewinnorientierter Anbieter umsatzsteuerpflichtig zu machen, wäre damit verbunden, private Bildungsanbieter zu diskriminieren und den freien Wettbewerb einzuschränken. Daher schlagen wir vor, auf § 4 Nr. 21 a) Satz 2 UStG Neu-E zu verzichten.

#### **4. Abschaffung des Bescheinigungsverfahrens**

Eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde ist nach der Neufassung des § 4 Nr. 21 nicht mehr erforderlich. Die Abschaffung des Bescheinigungsverfahrens soll Bürokratie abbauen, durch die Abschaffung des geteilten Verfahrens zwischen Landesbehörden und Finanzbehörden Kosten bei allen Beteiligten senken und zu mehr Rechtssicherheit führen.

#### *Votum*

Die Neuregelung ist geeignet, mehr Rechtsunsicherheit durch Abschaffung der Bescheinigungspflicht zu schaffen als sie beseitigen kann. Das bisherige Bescheinigungsverfahren sicherte den Anbietern im Vorhinein Rechtssicherheit zu. Einsparungen bei den Landesbehörden steht mit der Neuregelung ein erheblicher Zusatzaufwand bei den Finanzbehörden und den Unternehmen gegenüber, denn der Referentenentwurf sieht vor, dass über die Steuerpflicht künftig erst im Nachhinein verbindlich entschieden wird. Auf die regionale Vernetzung von Bildungs-

anbietern und Länderbehörden bei der Klärung von Fragen im Zusammenhang mit dem bewährten Bescheinigungsverfahren wird verzichtet. Stattdessen wird die Entscheidung über die Steuerpflichtigkeit in die Hände der bildungsmarktfernen Finanzbehörden gelegt. Damit steht zu befürchten, dass es bundesweit zu unterschiedlichen Auslegungen und Entscheidungen kommen wird, die dann die Gerichte beschäftigen.

Wollen Bildungsträger dieser Rechtsunsicherheit entgegenwirken und Planungssicherheit schaffen, sind sie gezwungen, massenhaft Anträge auf verbindliche Auskunftserteilung bei der Finanzverwaltung zu stellen. Ob dies zu der gewünschten Entlastung von Bürokratie für Finanzverwaltung und Unternehmen führt, darf bezweifelt werden.

Um trotz der Abschaffung des Bescheinigungsverfahrens Rechtssicherheit zu schaffen, wäre alternativ denkbar, dass Kostenträger (z.B. das BMAS) als sachkundige Stelle die Liste, der von der Umsatzsteuer zu befreienden Kurse vorgeben. In der Akkreditierungs- und Zulassungsverordnung Arbeitsförderung (AZAV) ist ein hierzu bereits passender Prozess vorgegeben. Darin sind Voraussetzungen für die Zulassung (u.a. an Personal, Qualität) von Trägern zur Einbringung von Arbeitsmarktdienstleistungen vorgegeben.

## **5. Steuerbefreiung von Unterrichtsleistungen für Honorarkräfte / Dozenten**

Selbstständige Lehrkräfte bzw. Dozentinnen und Dozenten konnten im Rahmen des bisherigen Bescheinigungsverfahrens von der Umsatzsteuer befreit werden, wenn sie dem Finanzamt eine Bestätigung der sie beauftragenden Bildungseinrichtung (nicht der zuständigen Landesbehörde) vorgelegt haben. Die Versicherung der Bildungseinrichtung über das Vorliegen einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 a, bb UStG für den bezeichneten Unterrichtsbereich ermöglichte es wiederum der Honorarkraft / dem Dozenten die eigene Leistung umsatzsteuerbefreit dem Bildungsanbieter in Rechnung zu stellen.

### *Votum*

Der Referentenentwurf sieht zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Honorarkräften keine dem Bescheinigungsverfahren der Länder entsprechende Regelung vor. Damit ist ein wesentlicher Teil der Prozesskette der Bildungsdienstleister umsatzsteuerlich nicht gewürdigt. Dies schafft für freie Mitarbeiter von Bildungseinrichtungen und die Auftraggeber Rechtsunsicherheit

bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung von erbrachten Leistungen. Wird die Umsatzsteuer auf die Faktura aufgeschlagen, verteuert sich auch hier das Bildungsangebot. Auf die geplante Abschaffung des Bescheinigungsverfahrens sollte daher verzichtet werden, solange nicht die zahlreichen Verfahrensfragen, die die Neuregelung für Bildungsdienstleister und Dritte – wie externe Mitarbeiter – mit sich bringen würde, eruiert und geklärt sind.

## **Fazit**

Das Ziel der Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen ist die Erleichterung des Zugangs zu diesen Leistungen. Dieser Zugang zu Bildung wird durch den Referentenentwurf, der zu einer Reduzierung der Angebotsvielfalt und zu steigenden Kosten führt, erschwert. In Übererfüllung der Vorgaben der EU-Mehrwertsteuersystemrichtlinie führt die Gesetzesänderung dazu, dass das Bildungsangebot für Teilnehmende verteuert und verknappt wird und das gesetzgeberische Ziel der Steuerbefreiung von beruflicher Bildung damit zumindest partiell ausgehöhlt wird.

Bildungseinrichtungen, die bisher am Markt mit Gewinnerzielungsabsicht agierten, müssten zukünftig für alle Fortbildungen Mehrwertsteuer in Rechnung stellen, auch für nicht-vorsteuerabzugsberechtigte Einrichtungen, wie z.B. Vereine, Schulen, Privatpersonen, aber auch Bund/Länder und nachgelagerte Behörden. In der Konsequenz würden sich die Fortbildungsgebühren für diese Zielgruppen wesentlich erhöhen und voraussichtlich zu einem Nachfragerückgang führen, sowie in einer deutlichen Verschlechterung gegenüber der derzeitigen Marktsituation resultieren.

Der Wuppertaler Kreis setzt sich für Pluralismus und Vielfalt in der Bildungswirtschaft ein. Private Bildungsträger sind Innovationstreiber im Bildungsbereich und haben ein erhöhtes Interesse an einer qualitativ hochwertigen Ausbildung und Fortbildung und beschäftigen qualifizierte Lehrkräfte. Gerade für diese innovativen Bildungsdienstleister wirken sich die geplanten Änderungen negativ auf die Zukunftsfähigkeit aus.

Im Hinblick auf den Fachkräftemangel und den steigenden Bedarf an Fortbildungen in der modernen Berufswelt sowie der Tatsache, dass nicht alle Arbeitgeber relevante Fortbildungen unterstützen und bezahlen (sondern diese vielfach „privat“ bezahlt werden), steht die Ermessensausübung des Gesetzgebers in § 4 Nr. 21 a) S. 2 UStG den bildungspolitischen Zielsetzungen des Standortes Deutschland diametral entgegen und sollte daher gestrichen werden.