

## Gesetzgebungsentwurf (Kurzversion)

Nummer 21

1. Es werden Umsätze von der Steuer befreit, die ab der Geburt eines Menschen zur Bildung oder Erziehung, im Sinne der Grundrechts- und Werteordnung der Europäischen Union bis zum Zeitpunkt der Beendigung des aktiven Berufslebens, dienen. Bildungsleistungen und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, dienen der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, dem Schul- und Hochschulunterricht, der Aus- und Fortbildung sowie der beruflichen Umschulung. (...)

- a) Dienstleistungen der Erziehung von Kindern und Jugendlichen umfassen jegliche Erziehungsdienstleistung, die ein Bundesland für wünschenswert hält.
- b) Die Dienstleistungen des Schulunterrichts umfassen jegliche Schulungsmaßnahme, die auch Gegenstand des Schulunterrichts der Länder sein können und schließen alle Schulungsmaßnahmen ein, die ein Bundesland für wünschenswert hält. Sie schließen die Dienstleistungen für einen staatlich anerkannten Schulabschluss ein.
- c) Die Dienstleistungen des Hochschulunterrichts umfassen das Studium an einer staatlich anerkannten Hochschule. Hochschulen dienen der Pflege der Wissenschaften und Künste durch Forschung und Lehre. Die Dienstleistungen umfassen berufliche und wissenschaftliche Qualifikation (Studium) und Weiterbildung (Fortbildung). Sie schließen die Dienstleistungen für einen Hochschulabschluss ein.
- d) Die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung umfassen Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf, wie den Besuch einer Berufsschule, sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Ausreichend ist die Geeignetheit der Dienstleistungen für Bildungsziele.
- e) Für Bildungsleistungen nach a) bis d) sind das Motiv des Leistungsempfängers für deren Inanspruchnahme und die Dauer unerheblich. Ausreichend ist, dass die Leistung allein oder zusammen mit den Leistungen anderer Dienstleister ein Bildungsziel ermöglicht, fördert, ergänzt oder erleichtert. Bildungsleistungen, die auch Freizeitgestaltungen sein können, sind von der Steuerbefreiung erfasst.

(...)

3. Privatlehrer: Die Steuerfreiheit schließt privat erteilte Schulungsmaßnahmen und eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen ein, die sich auf die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- und Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die Umschulung beziehen.

(...)

Nummer 23 (weggefallen)

## **Begründung (Kurzversion)**

### **Zielsetzung der EU-Richtlinie: Endverbraucher entlasten und Bildung fördern**

Ausgegangen wird von der Zielsetzung der MwStSystRL, wonach Bildung und Erziehung für die Verbraucher zu vergünstigen sind. Die Vorschrift muss somit umfassend alle Endverbraucher erreichen, also natürliche und juristische Personen, die nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind. Einer einseitigen Vergünstigung für Anbieter, die vorsteuerabzugsberechtigt sind, muss entgegengewirkt werden, da diese Begünstigung der Zielsetzung der EU-Richtlinie zuwiderlaufen würde.

### **Herausnahme der Gewinnorientierung würde Unternehmen privilegieren**

Die Vergünstigungen bei Bildung und Erziehung kommen bei den Verbrauchern nur an, wenn sie nicht an zusätzliche Bedingungen geknüpft werden, wie etwa an das Fehlen einer Gewinnverwendungsabsicht bei Erziehung von Kindern und Jugendlichen und Fortbildung. Das wäre europarechtlich nur erlaubt, wenn dies zur Vermeidung unerwünschter Steuerausfälle und zur Vereinfachung und korrekten Umsetzung der Richtlinie dienen würde, die Wettbewerbsverzerrungen ausschließt.

### **Benachteiligung von Privatpersonen und sozialen Einrichtungen abgewendet**

Bildung würde bei der Herausnahme von Bildungseinrichtungen mit Gewinnabsicht teurer für die Endverbraucher, seien es Privatpersonen oder etwa soziale Einrichtungen, die Vorsteuer nicht abziehen können. Sie müssten für Bildung 19 % mehr bezahlen, wenn sie die Umsatzsteuer nicht abziehen können. Damit würde etwa Musikunterricht oder Tanzunterricht oder selbst finanzierte berufliche Bildung deutlich teurer. Aber auch soziale Einrichtungen und Behörden müssten mehr ausgeben, wenn sie ihre Mitarbeiter:innen weiterbilden.

### **Wettbewerbsverzerrung wird vermieden**

Der hier vorliegende Entwurf verhindert Wettbewerbsverzerrungen, die bei einer Umsetzung von Art. 133 Buchst. a) MwStSystRL erfolgen würden. Denn dabei würden öffentliche wie gemeinnützige Bildungseinrichtungen bevorzugt, wenn sie mit privaten Einrichtungen konkurrieren würden. Das ist dann der Fall, wenn die gemeinsame Kundengruppe nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist. In Art. 133 Buchst. d) heißt es: „Die Befreiungen dürfen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.“

### **Kulturhoheit der Länder bei Bildung und Erziehung berücksichtigt**

Was Bildung und Erziehung darstellt und was nicht, kann in Deutschland aufgrund der verfassungsmäßigen Kompetenzen ausschließlich in den 16 Bundesländern entschieden und festgestellt werden. Die Kulturhoheit der Länder ist hier zu achten. Bildung und Erziehung sind dabei umfassende und komplexe menschliche Entwicklungsprozesse der Auseinandersetzung mit der Umwelt, sich selbst, den eigenen Handlungsmöglichkeiten und den damit einhergehenden relevanten Werthaltungen. Bildung und Erziehung dürfen entsprechend nicht trivialisiert und in einzelne Teilbereiche zersplittert und auf isolierte Kompetenzen reduziert werden. Ein umfassender Bildungsbegriff beinhaltet Allgemeinbildung ebenso wie kulturelle Bildung, politische Bildung und allgemeine kommunikative Kompetenzen, aber auch sehr spezielle theoretische, handwerkliche und soziale Auseinandersetzungen.

## **Bildungsbegriff und Berufsrealität im 21. Jahrhundert**

Eine immer stärkere Engführung und zunehmende Ausnahmen bei der Befreiung von Bildung wird einer komplexer werdenden Gesellschaft und immer flexibleren Kompetenzbedarfen im beruflichen Feld nicht gerecht. Eine möglichst unbürokratische Umsetzung erfolgt, indem einer weitergehenden Ausnahmenbildung der Befreiungen entgegengewirkt und Bildung möglichst umfassend befreit wird. Das entspricht auch der nationalen Weiterbildungsstrategie der Bundesregierung, die zugleich die Bedarfe des europäischen Binnenmarktes im Blick behält. Demnach sind immer häufiger auch kürzere und flexiblere Kompetenzanforderungen, im Sinne des „lebenslangen Lernens“, gefragt. Dabei setzt sich die Entwicklung der beruflichen Ausdifferenzierung, bei gleichzeitigen übergreifenden Kompetenzbedarfen, weiter fort.

## **Befreiung von Bildungs- und Erziehungsleistungen öffentlicher Einrichtungen**

Die Vorschriften zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts wurden durch das Steueränderungsgesetzes 2015 geändert. Dabei wurde § 2 Abs. 3 UStG aufgehoben und § 2b UStG eingefügt. Zwar traten die Änderungen am 01.01.2017 in Kraft, allerdings werden die Fristen der Übergangsregelungen regelmäßig nach hinten verschoben. So wurde durch das Jahressteuergesetz 2022 die Übergangsfrist zur Anwendung des § 2b UStG um weitere zwei Jahre bis zum 31.12.2024 verlängert. Der Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2024 würde die Übergangsregelung nun um weitere 2 Jahre bis einschließlich 31.12.2026 verlängern, was unionsrechtswidrig wäre.

## **Bescheinigungsverfahren durch Landesbehörden weiterentwickelt**

Mit diesem Entwurf wird das bisherige bewährte Bescheinigungsverfahren für Erziehungs- und Bildungseinrichtungen weiterentwickelt. Die Verengung des bisherigen Bescheinigungsverfahrens wird überwunden, indem nicht mehr bescheinigt wird, dass „auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß“ vorbereitet wird. So werden alle Bildungs- und Erziehungsleistungen mit einbezogen. Da die Erteilung einer Bescheinigung ein Rechtsschutzbedürfnis voraussetzt, ist die Finanzverwaltung an alle Merkmale der Befreiungsvorschrift gebunden. Dies bedeutet, dass alle Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift von der Landesbehörde geprüft und entschieden werden (Grundlagenbescheid gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO).

## **Rechtsicherheit und Bürokratieabbau**

Bei einer Einstufung, was eine Bildungsleistung darstellt oder nicht, käme es bei einer Prüfung durch das Finanzamt, die noch dazu im Nachgang erfolgt, zu erheblichen Rechtsunsicherheiten für alle Beteiligten. Die Feststellung, was Bildung ist oder nicht, ist bereits für Personen, die mit Bildungsfragen betraut sind, sehr komplex. Außerdem gilt es dabei zu prüfen, ob die Rahmenbedingungen auch für eine Bildungseinrichtungen sprechen. Bei einer Überprüfung durch die Finanzämter wäre hier jedoch der Willkür Tür und Tor geöffnet, da es nicht in ihren Kompetenzbereich fällt. Dabei verfügen die vielen kleineren Bildungseinrichtungen und freiberufliche Honorarkräfte in der Regel nicht über ausreichend Rückstellungen, um Steuernachzahlungen in erheblichem Maße zu verkraften. Viele Insolvenzen wären die Folge. Das würde zudem die Bildungslandschaft erheblich schwächen, was nicht im Sinne der EU-Richtlinie ist und auch gesellschaftlich nicht gewollt sein kann.

Rechtssicherheit erhalten die nicht anzeigepflichtigen beteiligten Akteure durch das Bescheinigungsverfahren, da bereits im Vorhinein festgestellt wird, ob es sich um Bildung handelt oder nicht.

## **Definition von Schul- und Hochschulunterricht umstritten**

Die EuGH-Rechtsprechung zu den Begriffen „Schul- und Hochschulunterricht“ ist uneinheitlich und in der Gesamtschau hier nicht anwendbar. So führt der EuGH-Beschluss vom 07.10.2019 (C 47/19, RN 33) aus, dass „ein spezialisierter und punktuell erteilter Unterricht“ nicht als Schul- und Hochschulunterricht zu verstehen sei. Das würde aber bedeuten, dass für jedes spezielle Unterrichtsfach die Steuerbefreiung ausgeschlossen wäre. Demgegenüber liegt es bei Fortbildung in der Natur der Sache, dass sie speziell sein muss. Hier wird deutlich, dass eine umfassende Befreiung von Bildung wichtig ist, sei es Schul-, Hochschulunterricht, berufliche Bildung / Weiterbildung (inklusive Aus-, Fortbildung und Umschulung) oder privat erteilte Unterrichtsleistungen von Privatlehrern. Nur so kann sichergestellt werden, dass Bildung rechtssicher und unbürokratisch bei den Verbrauchern ankommt.

## **Verbundene Lieferungen und Leistungen**

Bei den befreiten Dienstleistungen wurde hinzugefügt „und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen“, sofern dies nicht ohnehin bereits benannt wurde. Dies ist für eine einheitliche Besteuerung der zusammengehörigen Leistungen notwendig, um keinen unangemessenen Vorsteuerabzug möglich zu machen, der nicht im Sinne der Zielsetzung der MwStSystRL wäre.

## **Vertrauensschutz**

Die Regelung 2. c) cc) dient dem Vertrauensschutz und der Korrekturmöglichkeit der Steuerfestsetzungen, die entgegen der früheren Verständigung der Umsatzsteuerreferenten des Bundes und der Länder (Juni 2008) und insbesondere ab März 2019 in Folge der einengenden Auslegung der unionsrechtlichen Begriffe Schul- und Hochschulunterricht den EuGH und den BFH ergangen sind, bzw. in Einzelfällen von der Finanzverwaltung angewendet wurden. Rechtsfehlerhaft gingen die Verwaltungen nach dem grundlegenden Urteil des BFH vom 24. Januar 2008 – V R 3/05 – (BStBl II 2012 S. 267) davon aus, dass die nationale Vorschrift das negative Tatbestandsmerkmal der reinen Freizeitgestaltung enthalten würde, welches nicht Gegenstand des Verwaltungsverfahrens auf Erteilung der Bescheinigung gem. § 4 Nr. 21 a) bb) UstG sei, sondern von der Finanzverwaltung unter der Kontrolle der Finanzgerichte geprüft und entschieden wird.

Maßgeblich für die steuerliche Beurteilung war/ist Abschnitt 4.21.4.: „Unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen“.

## **Befreiung von Privatlehrerunterricht**

Bei der Befreiung der Privatlehrer nach Art. 132 j. der MwStSystRL gilt es, beim Wortlaut die verschiedenen Übersetzungen zu betrachten. Die deutsche Sprachfassung weicht bei der Formulierung zum „Schul- und Hochschulunterricht“ nämlich von den Sprachfassungen anderer Amtssprachen ab. So etwa der Text der Richtlinie in Französisch, der offiziellen Sprache des EuGH und in Englisch:

j) les leçons données, à titre personnel, par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire;

(j) tuition given privately by teachers and covering school or university education;

In der deutschen Fassung wird von „Schul- und Hochschulunterricht“ gesprochen, wohingegen die Formulierung in anderen Sprachen wörtlich mit „Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen“ zu übersetzen ist.

Übergabe der Unterschriften der Petition am 09.10.2024 in Berlin

Bei der Befreiung von Privatlehrern unter 3. wird hier an die wörtliche Übersetzung aus Art. 132 j. der französischen Fassung angeglichen, der Amtssprache des EuGH. Sie gibt, wie auch andere Sprachfassungen, in korrekter Weise wieder, um was es hier, im Gegensatz zu Art. 132 i., geht: Nicht der Schul- und Hochschulunterricht durch Privatlehrer soll hier befreit werden. Das würde auch keinen Sinn machen und eine leere Worthülse darstellen, da Privatlehrer (im Gegensatz zu „selbständigen Lehrern“) Unterrichtsleistungen unmittelbar an ihre Schülerinnen und Schüler erbringen und nicht im Rahmen der Strukturen von Schul- und Hochschulunterricht.

## **Erziehung von Kindern und Jugendlichen**

Erziehung von Kindern und Jugendlichen wird in Nummer 23 gestrichen und in Nummer 21 integriert, da „Erziehung von Kindern und Jugendlichen“ analog wie Bildung zu behandeln ist, da die Befreiung in gleicher Weise aus Art. 132 i. MwStSystRL hervorgeht. Bislang gab es unionsrechtlich eine Lücke, dass nach Nummer 23 nicht sichergestellt wurde, dass die Erziehungseinrichtungen auch eine Anerkennung gleicher Zielsetzung haben, vergleichbar mit öffentlich-rechtlichen Einrichtungen. Diese wird nun durch Einfügen in Nr. 21 geschlossen. So können die Länder sicherstellen, dass Erziehungsdienstleistungen wie etwa in Kindertagesstätten oder Einrichtungen der Kinder- und Jugendhilfe auch in ihrem Sinne befreit werden und die Landesmittel und kommunalen Gelder für Erziehung, unabhängig von der Rechtsform der Einrichtungen und deren möglicher Gewinnerzielungsabsicht, auch für diese Hilfen genutzt werden und nicht in Teilen als Umsatzsteuer an den Bund abgeführt werden.

## **Prüfung der Voraussetzung der Steuerbefreiung von Amtswegen**

In der Rechtspraxis wurde die bestehende Amtspflicht, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung von Amtswegen zu prüfen, in der Regel verkannt. Sobald diese Voraussetzungen vorliegen, sind die betreffenden Umsätze steuerfrei ohne Vorsteuerabzug zu behandeln. Das ist selbst gegen den Willen des Unternehmers der Fall. Da zum Teil sogar Beweislastregeln zu Lasten des Unternehmers angenommen wurden, ist die gesetzliche Klarstellung in 4. geboten.

München, 02. September 2024

### **Ansprechpartner:**

Jörn Freynick, [freynick@bagsv.de](mailto:freynick@bagsv.de), +49 176 704 979 38  
Leiter Politik VGSD und Koordinator BAGSV

Dr. Joachim Wenzel, [j.wenzel@ifs-essen.de](mailto:j.wenzel@ifs-essen.de)  
Mitglied der Institutsleitung, ifs – Institut für Systemische Familientherapie, Supervision und Organisationsentwicklung

Hans-Jürgen Werner, [werner-bonn@t-online.de](mailto:werner-bonn@t-online.de)  
Justiziar Deutscher Berufsverband für Tanzpädagogik e.V. und Deutscher Tonkünstlerverband (Bund) e.V.  
(Präsident Prof. Christian Höppner, auch Präsident des Deutschen Kulturrats)

Dr. Andreas Lutz [lutz@vgsd.de](mailto:lutz@vgsd.de)  
Vorstandsvorsitzender VGSD und Sprecher BAGSV

### **Über die BAGSV:**

Im Rahmen der Bundesarbeitsgemeinschaft Selbstständigenverbände (BAGSV) arbeiten rund 35 Berufs-/Selbstständigenverbände und -initiativen zusammen. Sie haben ca. 100.000 Mitglieder und spiegeln eine

Übergabe der Unterschriften der Petition am 09.10.2024 in Berlin

große Bandbreite an Branchen und Einkommenshöhen wider. Dr. Andreas Lutz (VGSD), Marcus Pohl (isdv) und Jan-Peter Wahlmann (AGD) sind Sprecher der Bundesarbeitsgemeinschaft.

**Die folgenden Verbände und Initiativen tragen diesen Gesetzgebungsvorschlag ausdrücklich mit:**

1. Verband der Gründer und Selbstständigen Deutschland e.V. (VGSD)
2. Deutscher Berufsverband für Tanzpädagogik e. V.
3. Deutscher Musikrat e.V.
4. Bundesverband Deutscher Gesangspädagogen e.V.
5. Ständige Konferenz für Kunst & Kultur in Bayern e.V.
6. Bundesverband der Freien Musikschulen e.V.
7. Deutscher Tonkünstlerverband e.V.

*Dies ist eine gekürzte Version. Der ausführliche Gesetzgebungsvorschlag ist auf der Seite der Petition zu finden:*

<https://www.openpetition.de/petition/online/qualifizierter-musikunterricht-muss-umsatzsteuerfrei-bleiben>

*Direktlink:*

<https://acrobat.adobe.com/id/urn:aaid:sc:EU:73127834-b97f-404b-9543-e9896be17add>