

Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Bildungsleistungen

Am 14. Januar 2025 lud der Lehrstuhl für Betriebliche Steuerlehre im Rahmen der Vorlesung „Unternehmensbesteuerung III: Rechtsformorientierte Unternehmensbesteuerung“ zu dem Gastvortrag mit dem Thema „Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Bildungsleistungen“ von Herrn Prof. Dr. Oliver Zugmaier ein.

Herr Prof. Dr. Egner eröffnete die Veranstaltung mit einem Überblick über den Werdegang des Gastdozenten, welcher einer der führenden Umsatzsteuer Experten Deutschlands und, neben seiner (Mit-)Herausgeberschaften eines Kommentars zur Abgabenordnung sowie eines Kommentars zum Umsatzsteuergesetz, Autor zahlreicher Veröffentlichungen ist. Herr Prof. Dr. Zugmaier ist Geschäftsführer und Partner bei der sich auf umsatzsteuer- und verbrauchsteuerliche Beratungsleistungen fokussierenden KMLZ Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, welche von ihren zwei Standorten München und Düsseldorf aus Mandanten bei nationalen und internationalen Fragestellungen zur Seite steht. Darüber hinaus ist Herr Prof. Dr. Zugmaier Honorarprofessor am Institut für Wirtschafts- und Steuerrecht der Universität Augsburg sowie Dozent und Gesellschafter bei dem Steuerrechts-Institut Knoll in München.

Nach einer kurzen Vorstellung der Rechtsanwaltsgesellschaft KLMZ durch Herrn Prof. Dr. Zugmaier widmete er sich den mitgebrachten umsatzsteuerrechtlichen Fragestellungen. Hierfür verschaffte der Referent den interessierten Zuhörern zunächst einen Überblick über die Vielfältigen, in Deutschland existierenden Bildungseinrichtungen, um die enorme Tragweite der inhaltlichen Problemstellung des Vortrages zu beleuchten. Hierauf folgte eine kurze Wiederholung umsatzsteuerrechtlicher Grundlagen, um auf einer einheitlichen Wissensbasis die vom Gesetzgeber in § 4 Nr. 21 und 22 UStG vorgesehenen Steuerbefreiungen für Bildungsleistungen näher unter die Lupe zu nehmen. Diese Befreiungsnormen bezwecken im Wesentlichen den erleichterten Zugang zu Bildung, indem bei der Nr. 21 durch die vorgesehene Steuerfreiheit und der somit ausbleibenden Überwälzung der Umsatzsteuer auf die Bildungsempfänger Preissenkungen verwirklicht werden können bzw. in Fällen der Nr. 22, die den Trägern der dort genannten Bildungseinrichtungen bereits gewährten Zuschüsse nicht nur aufgrund der Umsatzsteuerpflicht der Ausgangsumsätze noch weiter erhöhen zu müssen. Im Zuge dessen erinnerte der Gastdozent auch an den mit dieser Steuerbefreiung grundsätzlich mit einhergehenden Versagung des Vorsteuerabzugs welcher mangels Optionsmöglichkeit gem. § 9 UStG auch nicht anderweitig wiederhergestellt werden kann.

Nachdem die Grundlage für eine tiefergehende Betrachtung dieser Steuerbefreiungsvorschriften geschaffen wurde, stellte Herr Prof. Dr. Zugmaier diese nationalen Normen den Art. 132 und 137 MwStSystRL, welche ebenfalls eine Umsatzsteuerbefreiung ohne Optionsmöglichkeit vorsehen, gegenüber. Es zeigte sich hierbei, dass der Gesetzgeber im Rahmen des JStG 2024 nun auch im nationalen UStG, nachdem bereits gegen Deutschland aufgrund der alten Fassung ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet wurde, die Vorgaben der MwStSystRL rechtskonform berücksichtigt hat. Der Vergleich der alten und neuen Fassung zeigte neben den nun erweiterten Anwendungsbereich jedoch auch, dass entgegen der zuvor noch im Referentenentwurf vorgesehenen Abschaffung des Bescheinigungsverfahrens auf den letzten Metern des Gesetzgebungsprozesses dieses nun doch beibehalten wurde. Aufgrund dieser Beibehaltung stelle sich nun aber die Frage, ob bereits ausgestellte Bescheinigungen trotz des in Bezug auf die qualitativen Anforderungen geänderten

Wortlautes der Befreiungsregelung weiterhin gelten könnten. Der Referent empfahl, sicherheitshalber neue Bescheinigungen zu beantragen und ging diesbezüglich einerseits auf die hierdurch entstehenden bürokratischen Herausforderungen für die Ausstellung zuständigen Landesbehörden ein und beleuchtete andererseits auch die hierdurch entstehenden Gefahren für Anbieter von bislang steuerfreien Bildungsleistungen.

Des Weiteren wurde auch auf die sich im Zuge der Gesetzesänderung ergebenden Problemfelder bei gewerblichen Anbietern von Bildungsleistungen hingewiesen. Aufgrund des erweiterten Anwendungsbereichs der Befreiungsvorschrift können solche Anbieter durch die Erteilung einer entsprechenden Bescheinigung ihren gewünschten und bei den ausgerufenen Preisen bereits einkalkulierten Vorsteuerabzug verlieren. Hierzu führte der Gastdozent mögliche negative Folgen aus und ging dabei insbesondere auf die hieraus resultierenden Kumulationswirkungen innerhalb von Unternehmensketten ein, da diese aufgrund des nun zu berücksichtigenden Kostenfaktors Umsatzsteuer deutliche Auswirkungen auf die Preise der angebotenen Bildungsleistungen nach sich ziehen können. Auch die für gewerbliche Anbieter naheliegende Lösungsmöglichkeit, einfach aus unternehmerischer Sicht auf die Beantragung einer solchen Bescheinigung zu verzichten, gehe mit der Gefahr einher, dass gemäß der aktuellen Fassung von 4.21.5. Abs. 2 UStAE diese Bescheinigung auch von Amts wegen ggf. sogar rückwirkend beantragt werden könnte, was unter anderem weiterreichende Vorsteuerkorrekturen nach sich ziehen würde.

Abschließend besprach Herr Prof. Dr. Zugmaier das BMF-Schreiben vom 29.04.2024 – III C 3 - S 7117-j/21/10002 :004, welches erstmalig im Hinblick auf die Gewährung der Umsatzsteuerbefreiungen eine Unterscheidung zwischen vorproduzierten Inhalten, Live-Streaming und möglichen Leistungskombinationen vornahm. Diesbezüglich zeigte der Referent mögliche Handlungsoptionen für Bildungsanbieter sowie deren Rechtsfolgen auf.

Im Ergebnis gewährte der Gastvortrag den Studierenden einen hervorragenden Überblick über die weitreichenden Auswirkungen bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Bildungsleistung im Lichte der jüngsten Entwicklungen sowie Einblicke in die aktuell für Bildungsanbieter fortwährende Rechtsunsicherheit und den damit einhergehenden Herausforderungen.