

An das  
Bundesministerium der Finanzen  
Unterabteilung III C  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

*ausschließlich per E-Mail*

Düsseldorf, 12.02.2025

703/562

**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 Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anpassung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) an die Neuregelung von § 4 Nr. 21 UStG zum 01.01.2025 Stellung zu nehmen.

Im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses zum Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) kam es zu diversen Richtungswechseln im Hinblick auf die geplante Neufassung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG. Nachdem zwischenzeitlich eine gänzliche Abschaffung des Bescheinigungsverfahrens im Raum stand, existiert dieses nun mit der gesetzlichen Neuregelung zum 01.01.2025 in modifizierter Form fort. Im Ergebnis sieht die verabschiedete Fassung damit noch zwei Änderungen gegenüber der Altfassung vor. Zum einen die Aufnahme der Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind. Zum anderen ein modifiziertes Bescheinigungsverfahren. Das Bescheinigungsverfahren wurde dahingehend modifiziert, dass die zuständige Landesbehörde nun nicht mehr (nur) bescheinigt, dass die Einrichtung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet, sondern dass die Einrichtung Schul- oder Hochschulunterricht, Aus- oder Fortbildung oder berufliche Umschulung erbringt. Entsprechend des Wortlauts der Neuregelung wird der Prüfungsbereich der zuständigen Landesbehörde damit deutlich erweitert, der Prüfungsbereich der Finanzverwaltung hingegen deutlich eingeschränkt.

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Roßstraße 74  
40476 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

INTERNET:  
www.idw.de

E-MAIL:  
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin  
des Vorstands;  
Dr. Torsten Moser, WP;  
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf  
Vereinsregister VR 3850

**Seite 2/6** zum Schreiben vom 12.02.2025 an das BMF

Der vorliegende Entwurf eines BMF-Schreibens erweckt in Teilen den Anschein, dass im Verwaltungswege (ungewollte) Auswirkungen der gesetzlichen Neuregelung "korrigiert" werden sollen. Dies gilt vor allem im Hinblick auf die materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung – nämlich die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde. Jedoch verbleibt auch vor dem Hintergrund der geplanten Änderungen des UStAE durch das vorliegende BMF-Entwurfsschreiben eine erhebliche Rechtsunsicherheit. Dies gilt insbesondere für gewerbliche Anbieter unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienender Leistungen, die diese Bildungsleistungen bisher regelmäßig umsatzsteuerpflichtig erbracht haben. In Anbetracht des kurzen Zeitraums zwischen Verkündung und Inkrafttreten der gesetzlichen Regelung sollten zumindest für das Jahr 2025 großzügige und umfassende Übergangsregelungen für alle in den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG fallenden Umsätze geschaffen werden.

Mit dem JStG 2024 wurde zudem die Ortsbestimmung von sonstigen Leistungen für unterrichtende bzw. Online-Leistungen mit Wirkung zum 01.01.2025 geändert (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG). Entsprechend dieser Neuregelung dürften nun auch viele ausländische Bildungsanbieter in Deutschland steuerbar werden. Auch vor diesem Hintergrund ist mit erheblichen Schwierigkeiten aufgrund des modifizierten Bescheinigungsverfahrens zu rechnen.

Das vorliegende BMF-Entwurfsschreiben trägt zudem nicht dem Umstand Rechnung, dass die gesetzliche Neuregelung konzeptionell eine vollständige Verlagerung der Beurteilung, ob die Anbieter Schul- oder Hochschulunterricht, Aus- oder Fortbildung oder berufliche Umschulung erbringen, auf die zuständige Landesbehörde vorsieht. Insbesondere ist zweifelhaft, ob und ggf. inwieweit diese zuständige Behörde an die bspw. in den Abschnitten 4.21.1 und 4.21.2 UStAE-E vorgesehen Detailregelungen gebunden ist.

Es zeigt sich, dass den politisch ungewollten Wirkungen der gesetzlichen Neuregelung kaum mit einer Verwaltungsanweisung entgegengewirkt werden kann. Vor diesem Hintergrund regen wir an, beim Gesetzgeber auf eine erneute Änderung der gesetzlichen Regelung hinzuwirken. Auch die im Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2024 vorgesehene Alternative, welche u.a. auf eine "systematische Gewinnerzielungsabsicht" abstellte, weist unseres Erachtens erhebliche Schwächen auf. Zielführend wäre eine Ausweitung der Optionsmöglichkeiten des § 9 UStG, die jedoch einer entsprechenden Anpassung der MwStSystRL auf europäischer Ebene bedarf. Für eine solche Änderung sollte sich umgehend auf europäischer Ebene eingesetzt werden.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir zu einzelnen Punkten des Entwurfs wie folgt Stellung:

Seite 3/6 zum Schreiben vom 12.02.2025 an das BMF

Zu Rz. 4, Abschn. 4.21.1. Abs. 1 Satz 7 ff. UStAE-E (Regelungen zu Online-Leistungen)

**Wir regen an, die Ausführungen zu den Online-Leistungen entsprechend den aktuellen technischen Entwicklungen, gerade im Bereich der künstlichen Intelligenz, anzupassen. Zur angemessenen Berücksichtigung moderner, KI-basierter Bildungsangebote sollte automatisierten Angeboten nicht grundsätzlich die Steuerbefreiung abgesprochen werden, sondern stattdessen das Bestehen eines didaktischen Konzepts – wie z.B. Lehrpläne für Unterrichtseinheiten – für maßgeblich erklärt werden.**

Wir begrüßen, dass das BMF-Entwurfsschreiben Regelungen zu Online-Dienstleistungen vorsieht. Diese sind jedoch zu eng gefasst und stehen nicht in Einklang mit den aktuellen (technischen) Entwicklungen und den Bedürfnissen der Praxis. Im Interesse einer optimalen Ausbildung sollte das Herunterladen von aufgezeichneten Lehrinhalten nicht als steuerpflichtig eingestuft werden, wenn die Möglichkeit bestand, die Veranstaltung als Live-Stream zu verfolgen oder diese in einem Lehrplan vorgesehen war. Auch die Behandlung von vollautomatisiert generierten Inhalten als steuerpflichtig (z.B. Online-Klausuren und Online-Übungen, Lern-Apps, Lernplattformen etc.) lässt sich nicht auf geltendes Recht stützen. Weder aus Art. 132 MwStSystRL noch aus § 4 Nr. 21 UStG lässt sich ableiten, dass Bildungsleistungen zwingend unter menschlicher Beteiligung angeboten werden müssen. Sinn und Zweck der Steuerbefreiung ist der vergünstigte Zugang zu Bildungsleistungen. Es ist nicht ersichtlich, warum dies auf menschliche Vorträge beschränkt sein sollte. Eine zu enge Auslegung steht der Entwicklung KI-basierter Lehrangebote entgegen und hemmt die Fortentwicklung des Bildungssektors. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass viele (moderne) Bildungsangebote gemischte Inhalte und Ausbildungsformen enthalten, würde sich ohne eine entsprechende Anpassung eine (vermeidbare) hohe Bürokratiebelastung ergeben, sowohl auf Ebene der Finanzverwaltung als auch der zuständigen Landesbehörden und der Steuerpflichtigen.

Zu Rz. 4, Abschn. 4.21.1. Abs. 4 Satz 6 UStAE-E (Sportunterricht als Einzelunterricht)

**Wir regen an, das Wort “grundsätzlich“ in Abschn. 4.21.1 Abs. 4 Satz 6 aufzunehmen.**

Aus dem vorliegenden Entwurf lässt sich nicht ableiten, wie in der Praxis grundsätzlich mit Sportunterricht in der Form des Einzelunterrichts umgegangen werden soll. Ausgehend von den Ausführungen im vorliegenden Entwurf liegt die Vermutung nahe, dass stets der Einzelfall betrachtet werden muss. Dies sollte durch Aufnahme des Worts “grundsätzlich“ in Abschn. 4.21.1 Abs. 4 Satz 6 UStAE-E verdeutlicht werden.

Seite 4/6 zum Schreiben vom 12.02.2025 an das BMF

Zu Rz. 4, Abschn. 4.21.2. Abs. 1 Satz 7 ff. UStAE-E (nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen)

**Wir regen an, die Formulierung in Abschn. 4.21.2. Abs. 1 Satz 11 UStAE-E derart anzupassen, dass eindeutig ist, auf welche Steuerbefreiung sich der Rechtsanwender im Einzelfall berufen muss.**

Das könnte durch die Streichung der Worte „*Wissen vermittelt oder Fähigkeiten erlernt werden*“ erfolgen.

**Wir regen ergänzend an, die Freizeitgestaltung in Abschn. 4.21.2 UStAE-E abschließend zu regeln, ohne dass diese in Abschn. 4.21.5 UStAE-E weiter ergänzt und ausgeführt wird, um Missverständnisse im Rahmen der Anwendung auszuschließen.**

Neben den Ausführungen in Abschn. 4.21.2 UStAE-E enthält auch Abschn. 4.21.5 UStAE-E Ausführungen und weitere Abgrenzungen zur bloßen Freizeitgestaltung. Zur Erhöhung der Rechtssicherheit und Anwendungsfreundlichkeit regen wir an, die Abgrenzung zur bloßen Freizeitgestaltung abschließend in Abschn. 4.21.2 UStAE-E zu regeln.

Zu Rz. 4, Abschn. 4.21.7. Abs. 1 und 2 UStAE-E (Bescheinigungsverfahren)

**Die vorgesehenen Anpassungen des UStAE im Hinblick auf das Bescheinigungsverfahren sind nicht ausreichend, um Rechtssicherheit zu gewährleisten. Wir regen an, zumindest Klarstellungen im Hinblick auf die Eigenschaft der Bescheinigung als materiell-rechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung – insbesondere auch im Hinblick auf deren zeitliche Wirkung – zu ergänzen.**

Im Vergleich zu den Ausführungen des Abschn. 4.21.5 Abs. 2 UStAE in der derzeit geltenden Fassung fällt auf, dass in der Neufassung in Abschn. 4.21.7 Abs. 2 UStAE-E die bisherigen Sätze 1 und 2 gestrichen wurden. Der Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG, Urteil vom 04.05.2006 – 10 C 10.05) wurde stattdessen in Abschn. 4.20.5 Abs. 1 UStAE-E verschoben. Es besteht damit weiterhin Rechtsunsicherheit dahingehend, ob eine Beantragung der Erteilung der Bescheinigung von Amts wegen erfolgen kann oder ein Antrag der Einrichtung vorausgesetzt wird.

Zudem enthält Abschn. 4.21.7 Abs. 2 Satz 6-8 UStAE-E Ausführungen zur zeitlichen Wirkung der Bescheinigung, die nicht zur Rechtssicherheit auf Seiten der Steuerpflichtigen beitragen. Gerade für gewerbliche Anbieter von Bildungsleistungen, die bisher steuerpflichtige Leistungen ausgeführt haben, ergeben sich erhebliche Risiken in Bezug auf etwaige Vorsteuerkorrekturen oder sich aus Gewerbemietverträgen ergebende Schadensersatzverpflichtungen zur Kompensation fehlender Vorsteuerabzugsmöglichkeiten des Vermieters. Hier regen wir an, zumindest von der Möglichkeit einer rückwirkenden Erteilung einer

**Seite 5/6** zum Schreiben vom 12.02.2025 an das BMF

Bescheinigung abzusehen. Auch sollten Regelungen für den Fall aufgenommen werden, in dem eine Entscheidung über den Antrag auf eine Bescheinigung nicht innerhalb eines angemessenen Zeitrahmens erfolgt. Wir regen an, zu regeln, dass eine Bescheinigung als erteilt gilt, sofern nicht innerhalb eines angemessenen Zeitraums über den Antrag entschieden wurde. Im Fall einer abschlägigen Entscheidung würde diese Fiktion bis zum Eingang des entsprechenden Verwaltungsakts aufrechterhalten werden, um Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

Zum Teil wird die Neufassung des Abschn. 4.21.7 Abs. 2 UStAE-E als faktisches Wahlrecht interpretiert. Inwieweit dies mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zu vereinbaren ist, erscheint fraglich.

**Wir regen an, die Regelungen des Abschn. 4.21.7 Abs. 2 Satz 2 UStAE-E an den Wortlaut des Gesetzes anzupassen.**

Der Wortlaut des Gesetzes fordert nicht mehr, dass die Leistungen "ordnungsgemäß" bewirkt werden müssen. Entsprechend des Wortlauts des UStAE-E hat jedoch eine Prüfung der zuständigen Landesbehörden, ob die Einrichtung die Unterrichtsleistungen ordnungsgemäß erbringt, zu erfolgen.

**Im Hinblick auf die mit dem JStG 2024 eingeführte Ortsbestimmung von sonstigen Leistungen für unterrichtende bzw. Online-Leistungen mit Wirkung zum 01.01.2025 (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG) regen wir an, näher zu konkretisieren, welche Besonderheiten beim modifizierten Bescheinigungsverfahren für ausländische Bildungsanbieter zu beachten sind.**

Entsprechend dieser gesetzlichen Neuregelung im Hinblick auf die Ortbestimmung bei Online-Leistungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG) dürften nun auch viele ausländische Bildungsanbieter in Deutschland steuerbar werden. Es ist zu erwarten, dass erhebliche Rechtsunsicherheiten im Hinblick auf Zuständigkeiten und Anforderungen des modifizierten Bescheinigungsverfahrens auftreten. Aus Gründen der Rechtssicherheit regen wir an, das BMF-Entwurfsschreiben um entsprechende Ausführungen zu ergänzen.

*Zu Rz. 6, Fortgeltung bereits ausgestellter Bescheinigungen*

**Wir regen die Aufnahme eines Hinweises an, dass ein etwaiger Widerruf der Bescheinigung nur mit Wirkung für die Zukunft erfolgen kann.**

Aus Sicht der Praxis ist die im BMF-Entwurfsschreiben vorgesehene Fortgeltung vor dem 01.01.2025 ausgestellter Bescheinigungen bis zum Ablauf des Gültigkeitszeitraums oder eines etwaigen Widerrufs zu begrüßen. Es sollte jedoch ein Hinweis aufgenommen werden, dass ein entsprechender Widerruf nur mit Wirkung für die Zukunft erfolgen kann. Des Weiteren geben wir zu bedenken, dass trotz der vorgesehenen Anwendungsregelung weiterhin Rechtsunsicherheit besteht. Nach dem ab dem 01.01.2025 anzuwendenden

**Seite 6/6** zum Schreiben vom 12.02.2025 an das BMF

Gesetzeswortlaut geht das "modifizierte" Bescheinigungsverfahren inhaltlich deutlich über das bisherige Bescheinigungsverfahren hinaus. Der Wortlaut des neuen Rechts erweitert den Prüfbereich der zuständigen Landesbehörden deutlich. Auch vor diesem Hintergrund wäre eine großzügige und umfassende Übergangsregelung für alle in den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG fallenden Umsätze für das Jahr 2025 sehr zu begrüßen.

Zu Rz. 7 bis 12, Nichtbeanstandungsregelungen

**Wir regen an, eine großzügige und umfassende Übergangsregelung für alle in den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG fallenden Umsätze für das Jahr 2025 vorzusehen.**

Entsprechend der Rz. 7 bis 12 des BMF-Entwurfsschreibens wird bestimmt, ob und ab wann Grundsätze der dort aufgeführten BFH-Urteile anzuwenden sind. Zudem werden in Bezug auf die Grundsätze der genannten Urteile teilweise Nichtbeanstandungsregelungen formuliert.

Vor dem Hintergrund der kurzen Zeitspanne zwischen Verkündung und Inkrafttreten der gesetzlichen Neuregelung regen wir an, alternativ eine großzügige und umfassende Nichtbeanstandungsregelung hinsichtlich aller in den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG fallenden Bildungsleistungen vorzusehen. So würde allen Anbietern von Bildungsleistungen eine angemessene Zeitspanne eingeräumt, sich auf die gesetzliche Neuregelung einzustellen. Ersatzweise regen wir an, die in den Rz. 7 bis 12 genannten Grundsätze der BFH-Urteile näher zu konkretisieren.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),  
RA (Syndikus-RA)  
Technical Director Tax