

**Schriftliche Stellungnahme für die Öffentliche Anhörung im
Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 7. Oktober 2024**

zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Jahressteuergesetz 2024“ (BT-
Drucksache 20/12780)

Prof. Dr. Roland Ismer¹

¹ Prof. Dr. Roland Ismer MSc Econ. (LSE) ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Universität Potsdam.

A. Vorbemerkung

Beim Entwurf für das Jahressteuergesetz handelt es sich um ein Artikelgesetz mit einer Vielzahl von Einzelregelungen. Diese Einzelregelungen können naturgemäß in der vorliegenden Stellungnahme nicht sämtlich im Einzelnen behandelt werden. Vielmehr geht es in der Stellungnahme um ausgewählte Punkte. Dabei erfolgt eine Konzentration auf Fragen der Umsatzsteuer sowie der Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen.

B. Umsatzsteuerliche Regelungen

I. Verlängerung der Übergangsfrist bei § 2b UStG

1. Ausgangspunkt: § 2b UStG als Privilegierungsnorm

Durch die Rechtsprechung des EuGH trat zu Tage, dass die Besteuerung der öffentlichen Hand im Umsatzsteuergesetz durch § 2 Abs. 3 UStG a.F. nicht mit den unionsrechtlichen Vorgaben im Einklang steht. Nachdem der BFH eine weitgehende richtlinienkonforme Auslegung befürwortet hatte,² schuf der Gesetzgeber im Jahre 2015 die Privilegierungsnorm des § 2b UStG, mit der die Steuerpflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts in Einklang mit den unionsrechtlichen Vorgaben gebracht, zugleich aber auch ersichtlich möglichst begrenzt werden sollte.³ Die Norm trat am 1. Januar 2016 formell in Kraft. Die Norm ist aber gem. § 27 Abs. 22 S. 2 erst für Umsätze anzuwenden, für die die Steuer nach dem 31.12.2016 entsteht. Überdies wurde eine Übergangsregelung geschaffen, wonach juristische Personen des öffentlichen Rechts auf Antrag § 2 Abs. 3 UStG bis zum 31.12.2016 weiter anwenden konnten. Vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie und später des Ukraine-Kriegs wurde die Übergangsfrist jeweils um zwei Jahre verlängert, also zuletzt bis Ende 2024⁴

2. Geplante Änderung: Verlängerung der Übergangsfristen

² BFH V R 10/09, BStBl. II 2017, 863; V R 78/01, BStBl. II 2004, 431; V R 90/01, BStBl. II 2004, 795; V R 70/05, BStBl. II 2008, 454. Dazu etwa Ismer/Keyser, UR 2011, 81 (84); Bunjes/Korn, 23. Aufl. 2024, UStG § 2 Rn. 318.

³ ***.

⁴ Kritisch Widmann, MwStR 2023, 3.

Durch das Jahressteuergesetz 2024 soll die Übergangsregelung erneut um 2 Jahre, also bis Ende 2026, verlängert werden. Damit wären seit erstmaligem Inkrafttreten des Gesetzes mehr als 10 Jahre verstrichen.

3. Bewertung

Bei allem Verständnis für die Arbeitsbelastung und Komplexität der Prozesse erscheint die Lage misslich. Dies gilt umso mehr, als zahlreiche Unternehmen der öffentlichen Hand zahlreiche Betriebe gewerblicher Art bereits die Herausforderungen erfolgreich bewältigt haben. Daher sollte ein nachdrückliches Signal gesetzt werden, dass es sich um die letzte Verlängerung handelt. Auch sollte – wie es der Bundesrat in seiner Äußerung zum Jahressteuergesetz 2024 anregt – Kontakt mit der EU-Kommission aufgenommen werden, um die geplante (weitere) Verlängerung der Übergangsfrist für die zwingende Anwendung der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (§ 2b UStG) abzustimmen.

Die zahlreichen Verlängerungen erscheinen aber auch aus einem anderen Blickwinkel überaus misslich: Da der BFH sich für eine weitgehende richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG ausgesprochen hatte und § 2b UStG als Privilegierungsnorm konzipiert war, müsste die weitere Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG eigentlich eine weitergehende Steuerpflicht bedeuten. Wenn diese in der Praxis nicht durchsetzbar erscheint, wirft dies Fragen auf hinsichtlich der Überzeugungskraft der zugrundeliegenden Rechtslage bzw. des Verständnisses von ihr. Die Besteuerung der öffentlichen Hand geht in Deutschland – etwa im Vergleich zu Frankreich – sehr weit. Es bietet sich an zu überprüfen, ob ein solches sehr weites Verständnis der Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand wirklich geboten ist oder ob man ihm nicht ein **restriktives Verständnis des Kriteriums der Wettbewerbsverzerrungen** entgegensetzen könnte. Sollte dies nicht von Erfolg gekrönt sein und auch eine Vorlage an den EuGH im Rahmen eines allfälligen Rechtsstreits kein günstigeres Ergebnis erreichen können, sollte man erwägen, die Anstrengungen auf eine Änderung der unionsrechtlichen Rechtslage zu richten. Die Möglichkeiten könnte man möglicherweise bereits im Zuge der Gespräche zur Verlängerung der Übergangsfrist sondieren, die der Bundesrat einfordert.

II. Vorsteuerabzug bei Ist-Versteuerung

1. Ausgangspunkt: Diskrepanz zwischen derzeitiger gesetzlicher Rechtslage und Unionsrecht

Das derzeit geltende Umsatzsteuergesetz macht die Berechtigung zum Vorsteuerabzug von einem unternehmerischen Leistungsbezug durch einen Unternehmer und vom Vorhandensein einer Rechnung abhängig. Eine ausdrückliche Regelung, die den Vorsteuerabzugszeitpunkt je nach Versteuerung des Umsatzes unterscheidet, findet sich im derzeitigen Umsatzsteuergesetz nicht. Indessen hat der EuGH in der Rechtssache Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136⁵ entschieden, dass für Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers maßgeblich ist, wann der leistende Unternehmer den Umsatz versteuert. Wird die Leistung von einem Ist-Versteuerer erbracht, darf der unternehmerische Leistungsempfänger die Vorsteuer erst abziehen, wenn er die Rechnung bezahlt und damit der Leistende das Entgelt vereinnahmt hat.

Die unionsrechtlichen Vorgaben sind im Wege der richtlinienkonformen Auslegung in das deutsche Umsatzsteuergesetz „hineinzulesen“.⁶ Dies bedeutet, dass die unionsrechtliche Regelung bereits jetzt schon gilt. Der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers entsteht dabei erst mit Vereinnahmung des Entgelts durch den Leistenden. Allerdings enthält weder § 14 UStG eine Pflichtangabe in der Rechnung dahingehend, dass der Leistende Ist-Versteuerer ist, noch macht § 15 UStG den Vorsteuerabzug von der Zahlung an den Leistenden abhängig, wenn dieser Ist-Versteuerer ist.

2. Geplante Anpassungen von § 14 und § 15 UStG

Der Entwurf des Jahressteuergesetzes sieht eine Änderung sowohl von § 14 und von § 15 UStG vor. Auf Grundlage der entsprechenden unionsrechtlichen Vorgabe in Artikel 226 Nummer 7a MwStSystRL soll § 14 Abs. 4 Nr. 6a UStG-E nunmehr eine neue Rechnungspflichtangabe für

⁵ EuGH vom.2.2022, Rs. C-9/20, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136.

⁶ Bunjes/Brandl, 23. Aufl. 2024, UStG § 13 Rn. 9b; Sölch/Ringleb/Oelmaier, 95. EL Juni 2022, UStG § 15 Rn. 332; Stadie, MwStR 2022, 181. Offen hingegen Bunjes/Heidner, 23. Aufl. 2024, UStG § 15 Rn. 180a.

den Fall vorsehen, dass der Rechnungsaussteller der Ist-Versteuerung unterliegt. In § 15 Abs.1 Nr. 1 UStG soll die Klarstellung aufgenommen werden, dass der Vorsteuerabzug voraussetzt, dass eine Zahlung auf eine ausgeführte Leistung geleistet worden ist, wenn der leistende Unternehmer die Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20) berechnet. Für das Inkrafttreten ist im Regierungsentwurf der 1. Januar 2026 vorgesehen.

Auf Bedenken des Bundesrates⁷ liegt nunmehr ein **Änderungsantrag** vor, wonach das Inkrafttreten auf den 1. Januar 2028 verschoben wird. Hintergrund für die geplante Änderung sind Probleme der Regelung des § 14 Abs. 4 Nr. 6a UStG-E mit Blick auf die Vorgaben zur elektronischen Rechnung. Derzeit enthält die CEN 16931 kein Feld, das den steuerlichen Status des Leistenden abbilden würde. Damit wäre den Ist-Versteuerern die Ausstellung von mit den Anforderungen des § 14 Abs. 4 Nr. 6a UStG-E im Einklang stehenden e-Rechnungen an vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger nicht möglich. Der Bundesrat hat sich daher ebenfalls für eine Verschiebung des Inkrafttretens der Norm bis 2028 ausgesprochen.

3. Bewertung

Die Anpassung des § 15 Abs. 1 UStG dient der Rechtsklarheit. Sie nimmt die bereits jetzt im Wege unionsrechtskonformer Auslegung des nationalen Rechts geltende Rechtslage ausdrücklich ins Gesetz auf. Die Klarstellung ist zu begrüßen.

Hingegen erscheint die nunmehr vorgeschlagene **Verschiebung weder mit Blick auf § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, der ohnehin nur klarstellend ist, noch mit Blick auf § 14 Abs. 4 Nr. 6a UStG zwingend**. Die bestehenden Bedenken hinsichtlich der Kompatibilität mit der e-Rechnungspflicht erfordern keine Verschiebung des Inkrafttretens der Regelungen. Vielmehr könnte und sollte im Rahmen der Verordnungsermächtigung des § 14 UStG eine Regelung in die UStDV aufgenommen werden, dass eine e-Rechnung erst dann Angaben nach § 14 Abs. 4 Nr. 6a UStG-E enthalten muss, wenn die CEN-Norm noch über kein entsprechendes Feld verfügt und eine dort zu spezifizierende angemessene Übergangsfrist verstrichen ist. Dies hätte den Vorteil, dass das Gesetz in § 15 UStG die aufgrund der richtlinienkonformen Auslegung ohnehin geltende Rechtslage abbilden würde.

⁷ Ziffer 70 der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024, BT-Drucks. 369/24.

Bedenkenswert erscheint demgegenüber, ob der Leistungsempfänger geschützt werden kann, wenn der **leistende Unternehmer die Angabe der Ist-Versteuerung in der Rechnung pflichtwidrig unterlässt**.⁸ Hier wird bisweilen eine Gutgläubensschutzregelung für den Leistungsempfänger gefordert. Überzeugender erscheint es indes, wenn hierfür eine IT-Grundlage geschaffen würde, die es dem Leistenden erlaubt, ihren Steuerstatus an den Leistungsempfänger zu übertragen.

III. Änderungen bei den Kleinunternehmern

1. Derzeitige Rechtslage und geänderte unionale Vorgaben ab 1. Januar 2025

Nach der derzeit geltenden Regelung in § 19 UStG sind Kleinunternehmer mit ihren Umsätzen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen⁹ nicht steuerbar, wenn sie die Umsatzgrenzen von § 19 Abs. 1 S.1 UStG (Vorjahresumsatz nicht größer als EUR 22.000; erwarteter Umsatz im laufenden Jahr nicht mehr als EUR 50.000, wobei es dann auf die tatsächliche Umsatzhöhe nicht ankommt¹⁰) nicht überschreiten. Im Jahre der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit tritt an die Grenzen ein zu erwartender Umsatz für das laufende Kalenderjahr von EUR 22.000.¹¹ Kleinunternehmer weisen weder Steuer in einer Rechnung (§ 14 Abs. 4 UStG) nach, noch geben sie die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern in einer Rechnung (§ 14a Abs. 1, 3 und 7 UStG) an. Zugleich haben sie keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Kleinunternehmer können bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung (bzw. ab Januar 2025: bis zum Ablauf des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres¹²) auf die Steuerbefreiung verzichten, § 19 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 292 MwStSystRL. Die

⁸ Bunjes/Brandl, 23. Aufl. 2024, UStG § 13 Rn. 9b.

⁹ Dies gilt hingegen nicht für die nach § 13b Abs. 5 geschuldete Steuer als Leistungsempfänger, die nach § 25b Abs. 2 geschuldete Steuer bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften und Konstellationen des Wegfalls der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 4a Buchst. a S. 2 sowie ggf. nach § 14c Abs. 2 UStG, vgl. Bunjes/Korn, 23. Aufl. 2024, UStG § 19 Rn. 1.

¹⁰ Die Unionsrechtskonformität der Vorschrift ist allerdings ungeklärt, vgl. Sölch/Ringleb/Schüler-Täsch, 101. EL Juni 2024, UStG § 19 Rn. 5 unter Hinweis auf EuGH v. C-265/18, Jarmuškienė, Rn. 29, der die Unionsrechtmäßigkeit derartiger Prognosen offen gelassen hat.

¹¹ Vgl. Abschn. 19.1 Abs. 4 S. 2 UStAE, jüngst bestätigt durch FG München, Urt. v. 27.2.2024 – 5 K 1794/22, rkr., BeckRS 2024, 6891; dazu *Tsyganov/Tillmanns*, DStRK 2024, 134.

¹² Dazu Sölch/Ringleb/Schüler-Täsch, 101. EL Juni 2024, UStG § 19 Rn. 54a.

Erklärung, die gegenüber dem Finanzamt abzugeben ist, bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung von Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahres, für das er gelten soll, zu erklären.

Die Wirkungen der Vorschrift sind bisher auf das Inland beschränkt. Deutsche Kleinunternehmer unterliegen daher im EU-Ausland mit ihrem Umsatz ab dem ersten Euro der Umsatzsteuer. Umgekehrt kommen auch ausländische Kleinunternehmer in Deutschland bisher nicht in den Genuss der Regelung des § 19 UStG. Diese Rechtspraxis ist im Jahre 2010 vom EuGH in seiner Entscheidung in der Rechtssache *Schmelz* bestätigt worden.¹³ Allerdings wurden die einschlägigen Vorschriften in Art. 282 ff. der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zwischenzeitlich geändert; diese Änderung müssen ab dem 1. Januar 2025 umgesetzt werden.¹⁴ Sie sehen vor, dass Unternehmen auch dann in den Genuss der Kleinunternehmerregelungen kommen können, wenn sie nicht im jeweiligen Mitgliedstaat ansässig sind.

Die Regelungen sind nicht vollständig harmonisiert, sondern geben den Mitgliedstaaten zahlreiche Wahlrechte. Vor diesem Hintergrund hat der deutsche Gesetzgeber verschiedene Möglichkeiten:¹⁵

- Er kann gemäß Art. 283 Abs. 2 MwStSystRL auf die Regelungen für Kleinunternehmer insgesamt verzichten, so dass alle Unternehmer ab dem ersten Euro Umsatz in Deutschland steuerpflichtig wären.
- Behält er die Regelung für Kleinunternehmer bei, muss er als maßgebliche Umsatzschwelle einen Betrag von bis zu EUR 85.000 definieren. Maßgeblich sind für im Inland ansässige Unternehmen nur die inländischen Umsätze; Umsätze in anderen Mitgliedstaaten bleiben außer Betracht. Überschreitet der Kleinunternehmer die Umsatzschwelle, so ist er im folgenden Jahr nicht Kleinunternehmer, Art. 288a Abs. 1 MwStSystRL.

¹³ Rs. C 97/09 – *Ingrid Schmelz*.

¹⁴ Vgl. Art. 1 Nr. 9 i. V. mit Art. 3 Richtlinie v. 18. 2. 2020 (ABl EU Nr. L 62 S. 13).

¹⁵ Dazu Flad, MwStR 2023, 878, 883 ff.

Für das Jahr des Überschreitens sind in der Richtlinie weitere Regeln vorgesehen, die dem nationalen Gesetzgeber gewisse Spielräume einräumen:

- Nach Art. 288a Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL führt eine Überschreitung von höchstens 10 Prozent (bzw. nach Wahl des Mitgliedstaates nach UAbs. 3: 25 Prozent) der maßgeblichen Umsatzschwelle nicht zu einem Wechsel zur Regelbesteuerung. Nach Überschreiten um mehr als 10 bzw. 25 Prozent ist ab dem Zeitpunkt des Überschreitens unterjährig in die Regelbesteuerung zu wechseln.
- Alternativ kann der Mitgliedstaat die Steuerbefreiung im Jahr des Überschreitens der nationalen Grenze weitergewähren, so dass es nicht zu einem unterjährigen Wechsel der Besteuerungsform kommt. Die Besteuerung als Kleinunternehmer ist aber nach UAbs. 4 nur so lange möglich, wie der Jahresumsatz nicht mehr als EUR 100.000 beträgt. Es erfolgt dann doch ein unterjähriger Wechsel der Besteuerungsform (zwingender Fallbeileffekt).

Die Richtlinie gibt in Art. 284 MwStSystRL ferner vor, dass auch in anderen Mitgliedstaaten ansässige Unternehmer Kleinunternehmer sein können. Für sie gilt in Bezug auf ihre inländischen Umsätze ebenfalls die deutsche Umsatzschwelle. Allerdings darf zusätzlich für die gesamten Umsätze in der Europäischen Union eine Umsatzschwelle von EUR 100.000 nicht überschritten werden.

2. Gesetzentwurf

Der Gesetzentwurf für das Jahressteuergesetz sieht vor diesem Hintergrund in Art. 21 Nr. 17 JStG 2024-E – neben dem primär rechtstechnisch interessanten Wechsel von einer Nichterhebung der Umsatzsteuer hin zu einer unechten Steuerbefreiung der Umsätze¹⁶ – eine dreifache Anpassung von § 19 UStG vor. Erstens wird die maßgebliche Vorjahresgrenze des § 19 Abs. 1 S. 1 UStG angepasst auf EUR 25.000. Diese Erhöhung fällt noch stärker ins Gewicht, da bisher die Umsatzsteuer einbezogen wurde („zuzüglich der darauf entfallenden Steuer“), dies aber im Einklang mit Art. 288 Abs. 1 MwStSystRL künftig nicht mehr der Fall ist.¹⁷ Zweitens wird die Grenze des laufenden Jahres auf EUR 100.000, und damit auf den nach Unionsrecht

¹⁶ Flad/Zugmaier, DStR 2024, 1385, 1386.

¹⁷ Vgl. Flad/Zugmaier, DStR 2024, 1385, 1387.

maximal möglichen Betrag erhöht. Nach den unionrechtlichen Vorgaben ist dabei eine Weiterführung der bisherigen Regelungstechnik, wonach es auf den zu erwartenden Umsatz ankam, nicht mehr zulässig. Maßgeblich ist vielmehr der tatsächliche Umsatz, so dass es bei einer unterjährigen Überschreitung der Umsatzschwelle zwingend zu einem Fallbeileffekt kommt. Dies bedeutet zugleich, dass bei Unternehmensgründungen bis zum Überschreiten der Umsatzschwelle eigentlich zunächst ein Kleinunternehmerstatus besteht.¹⁸ Allerdings kommt, wenn der Steuerpflichtige dies will, ein (auf den Beginn des Kalenderjahres zurückwirkender) Verzicht nach § 19 Abs. 2 UStG in Betracht. Drittens können künftig auch in anderen Mitgliedstaaten ansässige Unternehmer in Deutschland Kleinunternehmer sein. Dies setzt nach § 19 Abs. 4 UStG-E voraus, dass der nach Art. 288 MwStSystRL ermittelte Jahresumsatz im Gemeinschaftsgebiet, also der EU-weite Jahresumsatz, im Vorjahr 100.000 EUR nicht überschritten hat und im laufenden Kalender nicht überschreitet („doppelte 100.000-EUR-Grenze“) und der Unternehmer eine gültige KU-IdNr. besitzt, die ihm sein Ansässigkeitsstaat erteilt hat.

Ferner wird in § 19a UStG-E ein Besonderes Meldeverfahren für Kleinunternehmer geschaffen. Schließlich ergänzt § 34a Nr. 5 UStDV-E die bereits bestehenden Vorschriften zur Rechnungstellung von Kleinunternehmern um die Pflicht zu einem Hinweis der Kleinunternehmer auf die Steuerbefreiung des § 19 UStG.

3. Bewertung

Durch die unionsrechtlichen Vorgaben ist der Gesetzgeber zu einer Anpassung der Regelungen über die Kleinunternehmer bis zum 1. Januar 2025 verpflichtet. Eine Verschiebung scheidet daher aus, will die Bundesrepublik nicht wegen nicht fristgemäßer Umsetzung der Richtlinienvorgaben ein Vertragsverletzungsverfahren riskieren.

Allerdings räumt die Richtlinie den Mitgliedstaaten die oben aufgezeigten Spielräume ein. Da – zumindest theoretisch – auch eine Abschaffung oder zumindest weitaus restriktivere Ausgestaltung der Regelung möglich wäre, gilt es sich den Sinn und Zweck der Kleinunternehmerregelung vor Augen zu führen:

¹⁸ Bunjes/Korn, 23. Aufl. 2024, UStG § 19 Rn. 29.

Der Hauptgrund für die Kleinunternehmerregelung liegt in der **Verwaltungsvereinfachung**.¹⁹ Einerseits soll ein angemessenes Verhältnis zwischen dem mit der Steueraufsicht verbundenen Verwaltungsaufwand und dem zu erwartendem Steueraufkommen gewahrt werden. Andererseits sollen Kleinunternehmer nicht mit den Verfahrenslasten der Umsatzsteuer belastet werden. Damit verbindet sich die Hoffnung, die Regelung würden zu einer stärkeren Gründung und Tätigkeit von Kleinunternehmen führen und deren Wettbewerbsfähigkeit stärken.²⁰ Umgekehrt sind die Kleinunternehmer aber für die von ihnen bezogenen Eingangsleistungen nicht zum Abzug der Vorsteuer berechtigt. Im Ergebnis reduziert sich der Vorteil damit auf die Umsatzsteuer auf die von ihnen erbrachte Wertschöpfung, die sie gegenüber nicht zum Vorsteuerabzug Berechtigten erbringen.

Allerdings ergibt sich aus der Umsatzsteuerbefreiung die Gefahr einer **Wettbewerbsverzerrung**. Kleinstselbständige können ihre Leistungen ohne Mehrwertsteuer – und ohne weitere Personalzusatz- und Lohnnebenkosten anbieten. Der Vorteil der Umsatzsteuerfreiheit wird dabei umso größer, je höher die Wertschöpfung im Unternehmen ist. Damit wirkt sich die Regelung gerade im Dienstleistungsbereich aus. Die Regelung hat hier zur Folge, dass Unternehmer, die längerfristig unterhalb der Umsatzgrenzen wirtschaften, subventioniert werden.²¹ Hingegen haben Kleinhändler regelmäßig relevante Wareneingänge. Die darauf entfallende Umsatzsteuer können sie nicht abziehen. Zudem werden durch die Schwellenwerte Anreize für kleinere Unternehmen verringert, über die Schwelle zu wachsen.²²

Die **Gewichtung der Vor- und Nachteile** ist nur schwer möglich. Insbesondere scheint eine Quantifizierung schwierig. Vielmehr liegen ihr Wertentscheidungen zugrunde. Diese sprechen einerseits dafür, die Grenzen nicht überaus hoch werden zu lassen.²³ Andererseits gibt es,

¹⁹ S. EuGH v. 26.10.2010 C-97/09, Schmelz, Rn. 63; Sölch/Ringleb/Schüler-Täsch, 101. EL Juni 2024, UStG § 19 Rn. 1.

²⁰ EuGH v. 26.10.2010 C-97/09, Schmelz, Rn. 63.

²¹ Flad, MwStR 2023, 878, 887.

²² So Mirrlees u.a., Tax by Design – The Mirrlees Review, 2011, S. 178 f.

²³ Skeptisch gegenüber dem im ursprünglichen Vorschlag der Kommission sehr hohen Schwellenwert, *Ismer*, FS 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018, 935 (949).

zumindest in der ökonomischen Literatur, durchaus Unterstützung für höhere Schwellenwerte als in Deutschland.²⁴

Jedenfalls aber sollte der Bundestag **intensiv beobachten**, ob die Erteilung der Kleinunternehmer-ID und der für die Einhaltung der EU-weiten Umsatzsschwellen erforderliche Informationsaustausch für nicht ansässige EU-Kleinunternehmer zuverlässig funktioniert. Gegebenenfalls sollten vor diesem Hintergrund künftig branchenspezifische Schwellenwerte erwogen werden, die auf Grundlage von Art. 284 Abs. 2 MwStSystRL möglich sind. Allerdings ist zu bedenken, dass sich dann Probleme der Branchenabgrenzung stellen.

IV. Umsatzsteuerbefreiungen von Bildungsleistungen, § 4

Nr. 21 UStG

Komplexer ist die Situation bei den Bildungsleistungen. Die derzeitigen deutschen Regeln stehen mit den unionsrechtlichen Vorgaben nicht in Einklang. Die vorliegenden Änderungsvorschläge markieren den dritten Anlauf, eine unionsrechtskonforme Ausgestaltung der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 21 UStG zu erreichen. Allerdings sind die zugrunde liegenden Sachverhalte vielgestaltig. Mit Ausnahme der wegen eines laufenden Vertragsverletzungsverfahrens gegen die Bundesrepublik Deutschland gebotenen Neuregelung für den Unterricht von Privatlehrern erscheinen die notwendigen tatsächlichen Grundlagen für die Ausübung des Gestaltungsermessens namentlich mit Blick auf Art. 133 MwStSystRL noch nicht vorzuliegen.

1. Ausgangspunkt: Lange bestehende Unionsrechtswidrigkeit der deutschen Rechtslage

Die derzeit in § 4 Nr. 21 UStG vorgesehenen Steuerbefreiungen für Unterrichtsleistungen genügen den unionsrechtlichen Vorgaben nicht. Sie legen, wie zahlreiche einschlägige Entscheidungen des EuGH zeigen, eine gänzlich andere Systematik zugrunde als die unionsrechtlichen Befreiungsvorschriften.²⁵ Auch die Rechtsprechung der deutschen

²⁴ Mirrlees u.a., Tax by Design – The Mirrlees Review, 2011, S. 178 f.

²⁵ Vgl. etwa Bunjes/Heidner, 23. Aufl. 2024, UStG § 4 Nr. 21 Rn. 2: Die deutschen Steuerbefreiungen im Erziehungs- und Bildungsbereich sind ganz anders gestaltet und gehen auch von anderen Systemvorstellungen aus als das Unionsrecht.

Finanzgerichte, namentlich des BFH, sowie die wissenschaftliche Literatur gehen einhellig davon aus, dass das nationale Recht den unionsrechtlichen Vorgaben widerspricht. Soweit eine richtlinienkonforme Auslegung ausscheidet, haben die Steuerpflichtigen daher ein Wahlrecht, sich entweder auf die im deutschen Umsatzsteuerrecht enthaltenen Regeln oder aber unmittelbar auf die Richtlinienvorschriften zu berufen. Vor diesem Hintergrund gibt es seit 2012 zurückreichende Gesetzesinitiativen, die auf eine Anpassung des nationalen Rechts an die unionsrechtlichen Vorgaben gerichtet sind.

Im Folgenden werden daher zunächst die unionsrechtlichen Vorgaben und Spielräume aus Richtlinie und einschlägiger Rechtsprechung des EuGH aufgezeigt (a)). Danach werden die Abweichungen der bisherigen deutschen Vorschriften erläutert (b).

a) Unionsrechtliche Vorgaben

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie zählt in Art. 132 ff. MwStSystRL abschließend Umsätze auf, die die Mitgliedstaaten zur Förderung bestimmter, dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten grundsätzlich von der Mehrwertsteuer zu befreien haben.²⁶ Darunter finden sich insbesondere die Steuerbefreiungen in Buchst. i und j. Danach befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer:

- i) 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
- j) von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht

Nach der Rechtsprechung des EuGH stellen die genannten Steuerbefreiungen autonome unionsrechtliche Begriffe dar, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung der Mehrwertsteuerregelung verhindern sollen.²⁷ Die Begriffe, mit denen die

²⁶ EuGH v. 4. Mai 2017, Brockenhurst College, C-699/15, [EU:C:2017:344](#), Rn. 22; vom 14. März 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, [EU:C:2019:202](#), Rn. 17; vom v. 21. Oktober 2021 - C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics, Rn. 20.

²⁷ (Urteile vom 26. Oktober 2017, The English Bridge Union, C-90/16, [EU:C:2017:814](#), Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 14. März 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, [EU:C:2019:202](#), Rn. 18); vom 21. Oktober 2021 - C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics, Rn. 21.

Steuerbefreiungen des Art. 132 MwStSystRL umschrieben sind, sind nach dem EuGH eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen, sich aus Art. 2 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ergebenden Grundsatz darstellen, dass jede Leistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet jedoch nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen des Art. 132 verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme.²⁸

aa) Steuerbefreiung nach Art. 132 Buchst. i) MwStSystRL

(1) Schul- und Hochschulunterricht

Die Richtlinie selbst enthält zwar keine Definition des Begriffs „Schul- und Hochschulunterricht“. Der EuGH hat aber in seiner Rechtsprechung ein maßgebliches Begriffsverständnis herausgearbeitet. Bei Unterrichtstätigkeit geht es danach im Kern um die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten vom Unterrichtenden an die Studierenden.²⁹ Die Steuerbefreiung ist nicht auf Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt. Vielmehr schließt er andere Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln. Zudem hat er die Anforderungen an die zu vermittelnden Kenntnisse und Fähigkeiten näher spezifiziert. Erforderlich ist danach ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen.³⁰ Daher fallen nach der Rechtsprechung des EuGH weder Schwimmunterricht noch Segelunterricht noch

²⁸ EuGH vom 4. Mai 2017, Brockenhurst College, C-699/15, [EU:C:2017:344](#), Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 14. März 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, [EU:C:2019:202](#), Rn. 19); vom 21. Oktober 2021 - C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics, Rn. 22.

²⁹ Urteile vom 14. Juni 2007, Horizon College, C-434/05, [EU:C:2007:343](#), Rn. 18, und vom 14. März 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, [EU:C:2019:202](#), Rn. 21; vom 21. Oktober 2021 - C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics, Rn. 24.

³⁰ Urteil vom 14. März 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, [EU:C:2019:202](#), Rn. 26).

Fahrschulunterricht unter den Begriff.³¹ Außerdem werden Tätigkeiten mit dem Charakter bloßer Freizeitgestaltung nicht erfasst.³²

(2) Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung

Die Begriffe werden präzisiert durch **Art. 44 der MwStDVO**. Danach sind von der Steuerbefreiung umfasst Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür unerheblich.

(3) Erziehung von Kindern und Jugendlichen

Der Begriff der Erziehung von Kindern und Jugendlichen ist weit zu verstehen. Nach Auffassung des BFH umfasst die Erziehung nicht nur Wissensvermittlung, sondern auch Willens- und Charakterbildung sowie unter anderem auch die gesamte geistige, sittliche und körperliche Erziehung, eine altersgerechte Sprach- und Wissensvermittlung sowie die Vermittlung von sozialen Kompetenzen und Werten.³³ Diese Norm ist allerdings im deutschen Umsatzsteuerrecht in einer anderen Befreiungsvorschrift, nämlich § 4 Nr. 23 UStG umgesetzt.

(4) Spielräume durch Art. 133 MwStSystRL

Art. 133 MwStSystRL gewährt den Mitgliedstaaten bei der **Umsetzung der Befreiung nach Art. 132 Buchst. i MwStSystRL** bestimmte **Spielräume**. Die Vorschrift erlaubt es den Mitgliedstaaten, die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig zu machen:

- a. Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern

³¹ EuGH vom 14. März 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, [EU:C:2019:202](#), Rn. 19); vom 21. Oktober 2021 - C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics, Rn. 22.

³² Urteile vom 28. Januar 2010, Eulitz, C-473/08, EU:C:2010:47, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 14. März 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, [EU:C:2019:202](#), Rn. 22 und 23; vom 21. Oktober 2021 - C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics, Rn. 25. Beschluss vom 7. Oktober 2019, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, C-47/19, nicht veröffentlicht, [EU:C:2019:840](#), Rn. 33

³³ BFH vom 15.12.2021 XI R 3/20 zu Konfliktpräventionskursen.

müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.

- b. Leitung und Verwaltung dieser Einrichtungen müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse am wirtschaftlichen Ergebnis der betreffenden Tätigkeiten haben.
- c. Die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, müssen von den zuständigen Behörden genehmigt sein oder die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern.
- d. Die Befreiungen dürfen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

(5) Ausschluss der Steuerbefreiung durch Art. 134 MwStSystRL

Umgekehrt ist in Art. 134 MwStSystRL In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL ausgeschlossen:

- a. sie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;
- b. sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.

bb) Steuerbefreiung nach Art. 132 Buchst. j MwStSystRL

Unter Berücksichtigung der von der deutschen Fassung abweichenden Sprachfassungen sind nach der Rechtsprechung des EuGH steuerfrei die Unterrichtseinheiten von Privatlehrern, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen.³⁴ Die Vorschrift stellt einerseits leistungsbezogene und andererseits unternehmerbezogene Anforderungen auf.

³⁴ EuGH vom 28.01.2010, Rs. C-473/08 – Eulitz, Rz 21 ff.

(1) Leistungsbezogene Anforderungen

Die Steuerbefreiung umfasst Tätigkeiten, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studierenden zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.³⁵ Es ist nicht zwingend erforderlich, dass die einzelne Unterrichtseinheit des jeweiligen Privatlehrers der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen wie bei der Steuerbefreiung des Art. 132 Buchst. i MwStSystRL gleichkommt. Vielmehr reicht es aus, dass sich seine Unterrichtseinheiten auf Schul- oder Hochschulunterricht im Sinne von Art. 132 Buchst. i MwStSystRL beziehen.³⁶

Darüber hinaus ist die Vorschrift nicht auf den Schul- und Hochschulunterricht beschränkt, sondern umfasst auch die **Aus- und Fortbildung**.³⁷ Zwar erwähnt Buchst. j anders als Buchst. i des Art. 132 MwStSystRL neben dem Schul- und Hochschulunterricht nicht ausdrücklich die Aus- und Fortbildung.³⁸ Die Unterrichtseinheiten schließen gleichwohl „die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende im Rahmen einer Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit“ ein.³⁹ Es besteht zudem keine Beschränkung auf Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung oder zur Erlangung einer Qualifikation führt oder der eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt. Vielmehr kann der Unterricht auch andere Tätigkeiten einschließen.⁴⁰ Dementsprechend können nach der Rechtsprechung des BFH⁴¹ beispielsweise Supervisionsleistungen unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL fallen.

(2) Unternehmerbezogene Anforderungen

Der Unterricht wird von einem Privatlehrer erteilt, wenn er "privat" erteilt wird. Der Lehrer muss Träger der Bildungseinrichtung sein und für **eigene Rechnung und in eigener Verantwortung** handeln. Erforderlich ist, dass der Unternehmer Träger der

³⁵ EuGH vom 28.01.2010, Rs. C-473/08 – Eulitz, Rz 29.

³⁶ Tendenziell ebenso BFH vom 15.12.2021 XI R 3/20 zu Konfliktpräventionskursen.

³⁷ BFH vom 22. Juni 2022, XI R 32/21.

³⁸ EuGH vom 28.01.2010, Rs. C-473/08 – Eulitz, Rz 34.

³⁹ EuGH vom 28.01.2010, Rs. C-473/08 – Eulitz, Rz 33.

⁴⁰ EuGH vom 28.01.2010, Rs. C-473/08 – Eulitz, Rz 29.

⁴¹ Zuletzt BFH vom 22. Juni 2022, XI R 32/21.

Bildungseinrichtung ist, an der die Bildungsmaßnahmen erbracht werden.⁴² Daher sind Leistungen, die an eine (andere) Bildungseinrichtung ausgeführt werden, regelmäßig nicht „privat“.⁴³

b) Unionsrechtswidrige Umsetzung in Deutschland

Die derzeitige Umsetzung dieser Vorgaben in Deutschland gilt im Wesentlichen unverändert seit dem UStG 1967.⁴⁴ Seit dem UStG 1980 wird die Befreiung vom Vorliegen einer Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde abhängig gemacht. Seit 1999 besteht die Regelung des § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG. Danach wird die Tätigkeit selbstständiger Lehrer an Schulen und Hochschulen ausdrücklich in die Befreiungsvorschrift aufgenommen. Die Vorschrift unterscheidet damit zwischen den Leistungen der Bildungseinrichtung einerseits und denen des für die Bildungseinrichtung selbstständig tätigen Lehrers andererseits.⁴⁵ Im Ergebnis besteht damit derzeit eine zweiseitige Befreiungsvorschrift.

aa) Leistungen privater Schulen und anderer allgemein bildender oder berufsbildender Einrichtungen

Zum einen werden befreit die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemein bildender oder berufsbildender Einrichtungen. Voraussetzung ist, dass es sich entweder um Ersatzschulen nach Art. 7 Abs. 4 GG oder nach Landesrecht erlaubte Schulen handelt oder dass die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten.

Besonders bedeutsam sind die Fälle des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG. Für die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift ist als materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung⁴⁶ eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde erforderlich.⁴⁷ Dabei handelt es sich um einen für die Finanzverwaltung verbindlichen Grundlagenbescheid, der Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung nach dieser Regelung ist. Daher sind die Bescheinigungs-

⁴² EuGH vom 28.01.2010, Rs. C-473/08 – Eulitz; EuGH vom 14.06.2007, Rs. 445/05 – Haderer, Rz 30.

⁴³ BFH v. 15.12.2021 XI R 31/21, XI R 6/18, DStRE 22, 993, Rn. 33; v. 22.6.2022 XI R 32/21, MwStR 23, 91, Rn. 20; Sölch/Ringleb/Oelmaier, 101. EL Juni 2024, UStG § 4 Nr. 21 Rn. 32

⁴⁴ Vgl. Heidner, in Bunjes, § 4 Nr. 21 Rn. 1.

⁴⁵ Dazu BFH v. 27.7.2021 – V R 39/20, BStBl. II 2021, 964.

⁴⁶ BFH v. 17.4.2008 V R 58/05.

⁴⁷ Dazu und zum Folgenden zuletzt etwa BVerwG vom 22.09.2021 - BVerwG 9 B 9.21.

voraussetzungen im Interesse einer wirksamen Anwendung des Unionsrechts bis hin zur Wortlautgrenze so auszulegen, dass hinsichtlich aller Leistungen privater Einrichtungen, für die nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwSt-RL ein Anspruch auf Befreiung von der Umsatzsteuer in Betracht kommt, eine Bescheinigung erteilt werden kann. Im Ergebnis kommt es damit zu einer Arbeitsteilung zwischen der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit, die die abschließende Prüfung in Zweifelsfällen der sachnäheren Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit überlässt, Demnach braucht die Frage, ob die Leistungen der privaten Einrichtung, auf die sich die Bescheinigung bezieht, letztlich nach Unionsrecht von der Umsatzsteuer zu befreien sind, im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht abschließend beantwortet zu werden. Daraus folgt aber nicht, dass es sich um ein faktisches Wahlrecht des Unternehmers handeln würde, ob er die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen möchte oder nicht. Vielmehr kann die Bescheinigung auch **vom FA angeregt werden**.⁴⁸ Weitere Unsicherheiten entstehen dadurch, dass die Bescheinigung auch **rückwirkend** erteilt werden,⁴⁹ wodurch in den zeitlichen Grenzen des § 171 Abs. 10 S. 2 dann rückwirkend die Steuerbefreiung einschlägig wird.⁵⁰

Problematisch ist, dass die Bescheinigung zum Inhalt hat, dass die Einrichtung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfungsordnungsgemäß vorbereitet. Denn nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL setzt der Schul- und Hochschulunterricht gerade keine Vorbereitung auf einen Beruf oder eine Prüfung voraus. Zudem sieht das Unionsrecht eine Befreiung auch für die Fortbildung vor.⁵¹

bb) Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer

Befreit sind zudem Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes und öffentlichen allgemein bildenden oder berufsbildenden Schulen oder an privaten Schulen und anderen allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese anerkannte Schulen im Sinne von § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. aa) UStG sind oder über eine Anerkennung entsprechend § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb) UStG verfügen. Trotz der auf den ersten Blick gegebenen

⁴⁸ So zutreffend UStAE [4.21.5](#) Abs. [2](#) S. 1.

⁴⁹ BFH v. 24.1.2008 V R 3/05, BStBl II 12, 267 m. w. N.

⁵⁰ Sölch/Ringleb/Oelmaier, 101. EL Juni 2024, UStG § 4 Nr. 21 Rn. 69.

⁵¹ Sölch/Ringleb/Oelmaier, 101. EL Juni 2024, UStG § 4 Nr. 21 Rn. 63 f.

Ähnlichkeiten lässt sich diese Vorschrift nicht auf Art. 132 Buchst. j MwStSystRL stützen. Denn im Gegensatz zur Steuerbefreiung nach Art. 132 Buchst. j MwStSystRL muss Leistungsempfänger eine private Schule oder eine andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtung sein. Eine Unterrichtstätigkeit liegt vor, wenn Kenntnisse im Rahmen festliegender Lehrprogramme und Lehrpläne vermittelt werden. Die Tätigkeit muss für eine gewisse Dauer ausgeübt werden.⁵²

2. Gesetzgebungsvorschläge

Der vorliegende Reformvorschlag stellt den dritten Reformvorschlag seit 2012 dar.⁵³ Der nicht angenommene Gesetzentwurf der Bundesregierung des Jahressteuergesetzes 2013 sah eine völlige Neufassung von § 4 Nr. 21 und 22 UStG vor. Damit sollte die Regelung des Art 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL übernommen werden.⁵⁴ Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages lehnte in seinem Bericht v. 25.10.2012 dagegen eine Änderung ab, weil zunächst die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache MDDP⁵⁵ abgewartet werden sollte. Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2019 sah ebenfalls eine umfassende Reform des § 4 Nr. 21 UStG vor,⁵⁶ die aber erneut nicht verabschiedet wurde.

Im Einklang mit dem Referentenentwurf⁵⁷ sieht der **Regierungsentwurf** eine weitgehende Neugestaltung von § 4 Nr. 21 UStG vor. Danach werden befreit zum einen Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder durch andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen erbracht werden. Der Vorschlag enthält eine gesonderte restriktivere Regelung für die Fortbildung und der damit eng verbundenen Lieferungen und sonstigen Leistungen, die durch die anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen erbracht werden. Deren Leistungen sind nur dann steuerbefreit, wenn diese

⁵² UStAE 4.21.3 Abs. 2; Sölch/Ringleb/Oelmaier, 101. EL Juni 2024, UStG § 4 Nr. 21 Rn. 77, 78.

⁵³ vgl. Heidner, in Bunjes, § 4 Nr. 21 Rn. 5.

⁵⁴ BT-Drs. 17/10000 zu Art. 9 zu Nr. 3 zu Buchst. e).

⁵⁵ Entschieden durch Urteil des EuGH v. 28. 11. 2013, C-319/12, MDDP.

⁵⁶ Vgl. BT-Drs. 19/13436, 161 ff.

⁵⁷ Art. 21 Nr. 4 des Referentenentwurfs für ein Jahressteuergesetz 2024, Stand 8. Mai 2024, im Internet abrufbar unter

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2024-06-05-JStG-2024/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

Einrichtungen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtungen erbrachten Leistungen verwendet werden. Das bisherige Bescheinigungsverfahren soll abgeschafft werden. Ferner soll, wie vom Richtlinienentwurf geboten, auch die berufliche Fortbildung einbezogen werden. Zum anderen soll anstelle der bisherigen Regelung für Privatlehrer eine Vorschrift geschaffen werden, die den Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL wiedergibt (Schul- und Hochschulunterricht, der von Privatlehrern erteilt wird).

Als Reaktion auf die in Verbänden und der Öffentlichkeit artikulierte Kritik wurde nunmehr ein neuer Vorschlag eingebracht. Dieser bleibt stärker an der hergebrachten Regelungstechnik des § 4 Nr. 21 UStG; insbesondere bleibt das Bescheinigungserfordernis erhalten. Inhaltlich sieht er zunächst vor, dass auch steuerbare Bildungsleistungen, die von Einrichtungen öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, erbracht werden, unter die Steuerbefreiung fallen. Zudem wird der Bezug auf die Berufs- oder Prüfungsvorbereitung aufgegeben und auf „Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen“ ausgedehnt. Hingegen bleibt es bei den Privatlehrern bei der im Regierungsentwurf vorgeschlagenen Änderung.

3. Bewertung

Die **gesonderte Regelung für Privatlehrer erscheint in der geänderten Fassung⁵⁸ sinnvoll**, zumal diese den Wortlaut der Richtlinienvorschrift aufnimmt. Mit Blick auf das laufende Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission gegen die Bundesrepublik sollte der geänderte Gesetzgebungsvorschlag, der schon durch Übernahme des Wortlauts der Richtlinienvorschrift eine Richtlinienkonformität herstellt, angenommen werden. Wegen der in diesem Bereich gegebenen weitgehenden richtlinienkonformen Auslegung bringt er keine wesentlichen Änderungen, sondern nur eine zu begrüßende Klarstellung.

⁵⁸ Durch BT-Drucks. ***.

Jenseits dessen erscheinen die **Vorschläge noch nicht beschlussreif**. Durch die Befreiung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL bezeichneten Leistungen sowie der mit diesen eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen soll an sich gewährleistet werden, dass der Zugang zu den bezeichneten Leistungen nicht durch höhere Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn diese Tätigkeiten oder die eng mit ihnen verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen der Mehrwertsteuer unterworfen wären.⁵⁹ Das Feld ist aber durch die Vielzahl verschiedener Situationen in der Realität besonders komplex.⁶⁰ Zudem erscheint es mit Blick auf die berechtigten Interessen der Unternehmen sehr heterogen: Diejenigen Unternehmen, die primär gegenüber privaten Endverbrauchern tätig werden, haben grundsätzlich ein Interesse an der Steuerbefreiung. Im Einzelfall kann es, wenn sie vergleichsweise hohe Eingangsleistungen zum Regelsteuersatz beziehen, für sie aber auch günstiger sein, dass ihre Umsätze nicht unecht steuerbefreit (Steuerbefreiung des Umsatzes, aber Versagung des Vorsteueranspruchs) sind, sondern steuerpflichtig sind und dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Hingegen haben Unternehmen, die gegenüber ihrerseits vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen tätig werden, oftmals kein Interesse an der Steuerbefreiung ihrer Umsätze. Die Umsatzsteuer auf die Ausgangsleistungen wären ihren Vertragspartnern egal, da sie ihrerseits zum Vorsteuerabzug berechtigt wären. Durch die unechte Steuerbefreiung wird den Anbietern aber Vorsteuerabzug auf ihre Eingangsleistungen versagt, so dass es innerhalb der unternehmerischen Kette systemwidrig zu einer effektiven Belastung mit Umsatzsteuer kommt. Eine Erstreckung der Optionsmöglichkeit des Steuerpflichtigen nach § 9 UStG scheidet dabei aus, da die Richtlinie an dieser Stelle eine solche Möglichkeit nicht vorsieht. Ferner sind, etwa im Bereich der Musikschulen, auch Kulturgüter betroffen.⁶¹

Vor diesem Hintergrund hat der Vorschlag der Neuregelung im Regierungsentwurf erhebliche **Kritik** erfahren, zumal es für die betroffenen Steuerpflichtigen häufig um viel Geld geht. Aber auch der Änderungsvorschlag, der sich stärker an der bisherigen Regelung orientiert, bedeutet eine erhebliche Ausweitung gegenüber dem bisherigen Rechtszustand nach nationalem Recht. Dies gilt namentlich im Bereich der Fortbildung. Hier hindert auch das Erfordernis des

⁵⁹ EuGH C-319/12 – MDDP

⁶⁰ S. dazu auch Grambeck, NWB 2024, 2688.

⁶¹ Vgl. auch Ziff. 64 der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024, BT-Drucks. 369/24.

Vorliegens einer Bescheinigung nicht zwingend, dass Anbieter gegen ihren Willen in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung fallen. Denn nach der Rechtsprechung können – und, jedenfalls dort, wo andernfalls Wettbewerbsverzerrungen drohen, müssen – die Finanzbehörden den Antrag auf Erteilung der Bescheinigung stellen. Damit könnte dann entsprechend dem oben Ausgeführten sogar eine **rückwirkende Steuerbefreiung** und mithin ein korrespondierender Verlust des Vorsteuerabzugs eintreten.

Gleichzeitig ist das Gebiet **nicht vollständig unionsrechtlich determiniert**. Vielmehr bietet insbesondere die Norm des Art. 133 MwStSystRL dem nationalen Gesetzgeber erhebliche Gestaltungsspielräume, die klug genutzt werden sollten. Zudem erscheint die Trennlinie zwischen der Erziehung von Kindern und Jugendlichen einerseits und der Bildung andererseits, die im Bereich der Musikschulen genutzt werden könnte, noch nicht vollständig klar.

Aus diesem Grund liegt es nahe, jenseits der Neuregelung der Privatlehrer den **Gesetzgebungsvorschlag noch einmal zurückzustellen**. Allerdings besteht die Gefahr, dass dann einige Jahre wenig passiert und im Anschluss daran ein neuer Gesetzgebungsvorschlag präsentiert wird, der dann wiederum auf denselben Widerstand stößt und daher zurückgenommen werden muss. Ein solches Vorgehen wäre angesichts der Unionsrechtswidrigkeit der deutschen Norm nicht akzeptabel, zumal dann droht, dass es zu weiteren Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland kommt, die dann unter Umständen zu einer Neuregelung unter Zeitdruck führen. Um unionsrechtswidriges Zuwarten einerseits und die Gefahr einer Neuregelung unter Zeitdruck andererseits zu vermeiden, empfiehlt es sich, den Gesetzgebungsvorschlag nur dann zurückzustellen, wenn zugleich gesichert ist, dass die **Steuerbefreiung zum Gegenstand eines besonderen strukturierten Gesetzgebungsprozess gemacht** wird. Der Prozess sollte gezielt auf die Einbindung der beteiligten Stakeholder und die Einholung von deren Gesichtspunkten gerichtet sein. Als Vorbild kann insoweit der Prozess zur Einführung der E-Rechnung angesehen werden. **Als zeitliche Vorgabe erscheint es ratsam, dass der Prozess für das Jahr 2025 vorgesehen wird und zum Ende des Jahres auch abgeschlossen sein soll.**

V. Sport

Vergleichbare Überlegungen stellen sich bei der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 22 UStG. Auch hier steht die deutsche Rechtslage nicht vollständig mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie im Einklang. Gleichwohl regt der Bundesrat eine eingehende Prüfung an, um die Regelungsbedarfe dann in einem anderen Gesetzgebungsverfahren umzusetzen. Die bloße eingehende Prüfung dürfte aber noch nicht reichen, zumal die Unionsrechtswidrigkeit bereits lange besteht. Wie bei den Bildungsleistungen sollten die zwingenden Vorgaben, aber auch die Handlungsspielräume des nationalen Gesetzgebers daher in einem **strukturierten Prozess** eruiert werden. Auch hier sollte eine konkrete zeitliche Vorgabe für den Prozess gemacht werden, damit die Unionsrechtskonformität auch wirklich in absehbarer Zeit hergestellt wird.

VI. Konsortialkredite

Nach § 4 Nr. 8 Buchst. a und g UStG sind die Gewährung und Vermittlung von Krediten sowie die die Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie die Vermittlung dieser Umsätze steuerbefreit. Hingegen wird die Verwaltung von Krediten und von Kreditsicherheiten nicht genannt. Darin liegt eine Abweichung vom Normtext der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, die in Art. 135 Abs. 1 Buchst. b und c die Verwaltung von Krediten und von Sicherheiten durch die Kreditgeber ausdrücklich in den Kreis der steuerbefreiten Umsätze aufnimmt. Anders als bei Art. 132 MwStSystRL bestehen mit Ausnahme von Buchst. l keine mitgliedstaatlichen Gestaltungsspielräume.

Der Regierungsentwurf sieht – wie zuvor bereits im Regierungsentwurf des Zukunftsfinanzierungsgesetzes⁶² – nun eine Aufnahme der Verwaltung von Krediten durch Kreditgeber und die Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber in § 4 Nr. 8 Buchst. a und g UStG vor. Damit wird zunächst nur der Normtext der unionsrechtlichen Vorschrift wiederholt, was mit Blick auf die Umsetzungsverpflichtung an sich zu begrüßen ist. Allerdings erfolgt hier die Aufnahme mit Blick auf eine spezifische Konstellation, nämlich die Verwaltung von Konsortialkrediten. Zu der Frage, ob diese in den Anwendungsbereich der zwingenden Steuerbefreiung fallen, ist bisher keine Entscheidung des EuGH ergangen. Es ist daher nicht gesichert, dass unionsrechtlich eine Verpflichtung zur Befreiung dieser Leistungen

⁶² Kritisch zur Regierungsbegründung Widmann, MwStR 2024, 252, 255.

besteht. Umgekehrt ist zu bedenken, dass derartige Leistungen offensichtlich in anderen Mitgliedstaaten von der Umsatzsteuer befreit sind. **Dementsprechend stellen sich rechtspolitische Fragen der Gewichtung von Wettbewerbsgleichheit im internationalen Wettbewerb sowie Positionierung im internationalen Umsatzsteuerwettbewerb einerseits und Erzielung von Steueraufkommen andererseits.**

VII. Erweiterung der Umsatzsteuerermäßigung für Kunstgegenstände

Nach derzeitigem Umsatzsteuerrecht werden Umsätze mit Kunstgegenständen nur teilweise ermäßigt besteuert. Der ermäßigte Steuersatz nach §. 12 Abs. 2 Nr. 13 und Anlage 2 Nr. 53 des Umsatzsteuergesetzes gilt nur für Lieferungen der dort aufgeführten Gegenstände, nicht für Dienstleistungen. Voraussetzung ist, dass der Künstler selbst und nicht ein Vermittler das Kunstwerk liefert. Auch der ermäßigte Steuersatz für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Kunstwerken voraus, dass der Künstler die Gegenstände selbst liefert. Lieferungen von Kunsthändlern und Galerien werden daher derzeit mit dem regulären Satz von 19 % besteuert. Die Einfuhr von Kunstgegenständen unterliegt jedoch dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 12 und Anlage 2 Nr. 53 UStG).

Nach der beabsichtigten Änderung in § 12 Absatz 2 UStG unterliegen künftig die Lieferung, der innergemeinschaftliche Erwerb und die Einfuhr von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken wieder dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Unionsrechtlich ist dies mit Blick auf die größere Freiheit der Mitgliedstaaten bei den Steuersatzermäßigungstatbeständen seit 2022 nicht zu beanstanden.

Fraglich ist aber, ob eine solche Erweiterung **rechtspolitisch gewollt** ist. Mit Blick auf den Charakter der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchsteuer sind Ausnahmen durch Steuersatzermäßigungstatbestände rechtfertigungsbedürftig. Hier handelt es sich um eine Begünstigung, die an die Art des Umsatzes anknüpft. Als solche könnte sie gerechtfertigt werden erstens dadurch, dass es sich bei Kunst um ein meritorisches Gut handelt. Indessen dürfte dies zwar auf Kunst, nicht aber auf das private Sammeln von Kunst zutreffen. Zweitens könnte man, was allerdings nicht besonders überzeugend wäre, eine Schonung der

öffentlichen Mittel beim Kunstankauf durch staatliche Sammlungen vorbringen. Drittens wird die Begünstigung auch nicht an die Beteiligung des Künstlers an der Transaktion geknüpft, so dass eine Förderung des Künstlers nur eine indirekte Wirkung hätte. Dementsprechend bleibt grundsätzlich nur das vierte Argument, nämlich die Positionierung im internationalen Wettbewerb. Es steht zu vermuten, dass es sich bei Kunstankäufen um einen internationalen Markt handelt, bei dem Käufer auch jenseits der Landesgrenzen ihres Ansässigkeitsstaates tätig sind. Die Besteuerung mit dem Regelsatz könnte dann einen Nachteil für den Kunsthandel in Deutschland bedeuten. Allerdings müsste die Frage der Elastizität des Kunstkaufortes idealerweise empirisch überprüft werden. Andernfalls droht die Gefahr, dass zu leichtfertig mit Blick auf einen internationalen Wettbewerb von der Regelbesteuerung abgewichen wird. Dies gilt umso mehr, als einerseits eine solche Abkehr vom allgemeinen Prinzip der Regelbesteuerung rechtfertigungsbedürftig ist und andererseits von einer stark regressiven Wirkung dieser Steuersatzermäßigung auszugehen ist: Reiche Konsumenten dürften einen weitaus größeren Anteil ihres Einkommens auf den Erwerb von Kunstgegenständen verwenden als ärmere Haushalte.

VIII. Vorsteuerpauschalierung für Landwirte

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie sieht in Art. 295 ff. MwStSystRL grundsätzlich die Möglichkeit vor, für bestimmte Landwirte, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der Sonderregelung für Kleinunternehmer auf Schwierigkeiten stoßen würde, die Vorsteuer mit einem Prozentsatz ihrer Ausgangsumsätze zu pauschalieren. Sie können diese Vorsteuer ihren Abnehmern in Rechnung stellen, die diese Steuer dann ihrerseits als Vorsteuer abziehen können. Eine Subventionierung der Landwirte soll mit ihr nicht verbunden sein.⁶³ Als Folge einer daraufhin zurückgenommenen Klage der Kommission wurde im Jahre 2020 eine Umsatzgrenze von EUR 600.000 eingeführt. Seither wird die Höhe des Pauschalausgleichsprozentsatzes jährlich von der Bundesregierung überprüft und gegebenenfalls ein Gesetzgebungsvorschlag zur Anpassung des Prozentsatzes unterbreitet.⁶⁴ Nach Art. 298 UAbs. 1 MwStSystRL werden die Pauschalausgleich-Prozentsätze anhand der allein für die Pauschallandwirte geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre bestimmt.

⁶³ Art. 296 Abs. 1 MwStSystRL, EuGH v. 15.7.2004 C-321/02, Harbs, IStR 04, 650, Rn 27; v. 12.10.2016 C-340/15, Nigl u. a.; Sölch/Ringleb/Schüler-Täsch, 101. EL Juni 2024, UStG § 24, Rn. 14.

⁶⁴ Vgl. Bericht des Finanzausschusses zum JStG 2020, BT-Drucks. 19/25160, S. 218.

Die Anpassung im Jahre 2024 ist soweit ersichtlich noch nicht erfolgt, obwohl die Bestimmung des maßgeblichen Prozentsatzes auf den Jahren 2019 bis 2021 beruht. Sie müsste daher an sich noch in diesem Jahr erfolgen. Allerdings ist der Restzeitraum nach Annahme des Gesetzes sehr kurz, so dass eine Umstellung innerhalb von wenigen Wochen wiederholt erfolgen muss. Der Bundesrat hat diese wiederholte Umstellung in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf beanstandet.⁶⁵ Durch das Beihilferecht oder durch die Vermeidung eines anderweitig drohenden Vertragsverletzungsverfahrens dürfte die wiederholte Umstellung nicht geboten sein, da die Kommission in beiden Fällen über ein Aufgriffsermessen verfügt.

Der vorgelegte **Änderungsantrag**, mit dem die Bestimmung des Pauschalsatzes künftig im Wege der Rechtsverordnung erfolgt, **erscheint überzeugend**: Der Gesetzgeber hat über die Berechnungsmodalitäten die wesentlichen Entscheidungen getroffen. Die Berechnung hat dann nur ausführenden Charakter und kann der Exekutive überlassen werden.⁶⁶ Zugleich wird dadurch sichergestellt, dass eine zeitnahe Anpassung erfolgt.

⁶⁵ Ziffer 60 der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024, BT-Drucks. 369/24.

⁶⁶ Dafür zuvor schon Sölch/Ringleb/Schüler-Täsch, 101. EL Juni 2024, UStG § 24 Rn. 360.

C. Konzernklausel bei § 19a EStG

Durch das Zukunftsfinanzierungsgesetz wurden die Möglichkeiten für junge Unternehmen erheblich ausgeweitet, Mitarbeiterbeteiligungen steuervergünstigt zu vergeben.⁶⁷ Gerechtfertigt wurde die Steuervergünstigung mit der erheblichen Bedeutung von Start Ups für die Volkswirtschaft. Allerdings müssen nach derzeitigem Stand die **Beteiligungen bisher am Arbeitgeber selbst eingeräumt werden.**⁶⁸ Damit sind Fälle, in denen die Beteiligung nicht am Arbeitgeber, sondern an einem Konzernunternehmen vergeben werden soll, derzeit nicht erfasst. In der Praxis besteht ein Bedürfnis dafür, dass die Mitarbeiterbeteiligungen auch an anderen Konzernunternehmen eingeräumt werden kann. Dabei ist aber sicherzustellen, dass durch § 19a EStG nur junge KMU begünstigt werden sollen. **Kleine Start-ups, die Teil von größeren Konzernen sind, sollen nicht privilegiert werden.** Es müssen also insgesamt im Gesamtkonzern die Schwellenwerte eingehalten werden. Wenn dies gesichert ist, soll die begünstigte Beteiligung erweitert werden auf andere Unternehmen, die nicht das Arbeitgeberunternehmen sind, aber mit diesem verbunden sind im Sinne des § 18 AktG.

Diesen Anliegen trägt der Änderungsvorschlag ausdrücklich Rechnung. Er ist daher zu begrüßen.

⁶⁷ Dazu näher Ismer/Piotrowski/Reinwald, DStR 2024, 265.

⁶⁸ Vgl. auch vgl. auch BMF, Schreiben vom 8. Dezember 2009 (BStBl I S. 1513), Rn. 34.