

# Gesetzentwurf

## der Bundesregierung

### Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

#### A. Problem und Ziel

Eine zeitgemäße Mobilität muss sich an dem Ziel orientieren, die Umweltbelastung nachhaltig zu reduzieren sowie den enormen Herausforderungen der Energiewende gerecht zu werden. Vor diesem Hintergrund ist die Bundesregierung unter anderem bestrebt, eine nachhaltige, bezahlbare und klimafreundliche Mobilität zu fördern. Dabei bildet die Elektromobilität einen zentralen Baustein für eine zukunftsgerechte Fortbewegung.

Die Maßnahmen zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität leisten einen wesentlichen Beitrag zur Erhöhung der Umweltverträglichkeit des Personen- und Güterverkehrs. Durch die Vergrößerung des Anteils von Elektroautos kann eine maßgebliche Reduzierung der CO<sub>2</sub>-Emissionen und Schadstoffbelastungen durch den Straßenverkehr bewirkt werden. Die Bundesregierung hat sich deshalb zum Ziel gesetzt, mehr Elektroautos auf Deutschlands Straßen zu bringen und Deutschland zum Leitmarkt für Elektromobilität zu machen. Über die bereits bestehenden Vorteile für Elektroautos hinaus bedarf es einer Verstärkung und Verstetigung der steuerlichen Anreize, um diese Ziele zu erreichen. Einen weiteren Baustein zur Förderung einer umweltverträglichen Mobilität bilden Anreize zur verstärkten Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln und des Fahrradverkehrs.

Außerdem hat sich in verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts fachlich notwendiger Gesetzgebungsbedarf – auch für Erleichterungen beim Bürger – ergeben. Dies betrifft insbesondere Maßnahmen zur Verfahrensvereinfachung sowie zur Umsetzung von EU-Recht.

#### B. Lösung

Zur weiteren Umsetzung des Zieles der umweltfreundlichen Mobilität sind nach dem Inkrafttreten entsprechender steuerlicher Regelungen zur Förderung der Elektromobilität im Jahr 2018 zusätzliche Maßnahmen im Steuerrecht vorgesehen. Hierzu gehören:

- eine Sonderabschreibung für rein elektrische Lieferfahrzeuge,
- eine neue Pauschalbesteuerung ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale insbesondere bei Jobtickets,
- die Verlängerung der Befristung der Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung bei privater Nutzung eines betrieblichen Elektrofahrzeugs oder eines betrieblichen extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugs,
- die Verlängerung der Steuerbefreiung für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für die zeitweise zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung.

8. § 10 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Nummer 3 Satz 5 werden die Wörter „das Zweieinhalbfache“ durch die Wörter „das Dreifache“ ersetzt und die Wörter „dies gilt nicht für Beiträge, soweit sie der unbefristeten Beitragsminderung nach Vollendung des 62. Lebensjahrs dienen;“ gestrichen.

b) Absatz 1a wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 3 Satz 2 wird das Semikolon am Ende durch einen Punkt ersetzt und folgender Satz angefügt:

„Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen ist die Angabe der erteilten Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) des Berechtigten in der Steuererklärung des Verpflichteten; Nummer 1 Satz 8 und 9 gilt entsprechend;“.

bb) Der Nummer 4 wird folgender Satz angefügt:

„Nummer 3 Satz 3 gilt entsprechend.“

ESTG

9. § 10b Absatz 1 Satz 8 wird wie folgt gefasst:

„Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften,

1. die den Sport (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 21 der Abgabenordnung),
2. die kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen,
3. die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 22 der Abgabenordnung),
4. die Zwecke im Sinne des § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 23 der Abgabenordnung fördern oder
5. deren Zweck nach § 52 Absatz 2 Satz 2 der Abgabenordnung für gemeinnützig erklärt worden ist, weil deren Zweck die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend einem Zweck nach den Nummern 1 bis 4 fördert.“

10. Nach § 17 Absatz 2 wird folgender Absatz 2a eingefügt:

„(2a) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Anteile im Sinne des Absatzes 1 zu erwerben. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Zu den nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne des Satzes 2 gehören insbesondere

1. offene oder verdeckte Einlagen,
2. Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war, und
3. Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war.

P3  
GewStG

- b) In den Nummern 8, 12, 14 und 15 werden jeweils die Wörter „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ durch das Wort „Genossenschaften“ ersetzt.
  - c) Nummer 13 wird wie folgt gefasst:
    - „13. private Schulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen, soweit unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen erbracht werden, wenn sie
      - a) als Ersatzschulen gemäß Artikel 7 Absatz 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder
      - b) auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten;“.
  - d) In Nummer 31 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt.
  - e) Folgende Nummer 32 wird angefügt:
    - „32. stehende Gewerbebetriebe von Anlagenbetreibern im Sinne des § 3 Nummer 2 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes, wenn sich deren Tätigkeit ausschließlich auf die Erzeugung und Vermarktung von Strom aus einer auf, an oder in einem Gebäude angebrachten Solaranlage bis zu einer installierten Leistung von 10 Kilowatt beschränkt.“
2. In § 8 Nummer 1 Buchstabe d wird das Komma am Ende durch einen Punkt ersetzt und folgender Satz angefügt:
- „Eine Hinzurechnung nach Satz 1 ist nur zur Hälfte vorzunehmen bei
- aa) Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge),
  - bb) extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, für die sich aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 ergibt, dass das Fahrzeug eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt, und
  - cc) Fahrrädern, die keine Kraftfahrzeuge sind,“.
3. § 9 wird wie folgt geändert:
- a) In Nummer 2a werden jeweils die Wörter „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ durch das Wort „Genossenschaften“ ersetzt.
  - b) Nummer 5 wird wie folgt geändert:
    - aa) In Satz 7 werden die Wörter „Satz 11 Nummer 2“ durch die Wörter „Satz 12 Nummer 2“ ersetzt.
    - bb) Satz 12 wird wie folgt gefasst:

ten Leistungen entspricht und die Kosten voraussichtlich in mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungs- oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als für allgemeine Krankenhausleistungen nach dem Krankenhausentgeltgesetz oder der Bundespflegesatzverordnung berechnet wurde oder voraussichtlich mindestens 40 Prozent der Leistungen den in § 4 Nummer 15 Buchstabe b genannten Personen zugutekommen,“.

bb) Buchstabe c wird wie folgt gefasst:

„c) Leistungen nach den Buchstaben a und b, die im Rahmen der hausarztzentrierten Versorgung nach § 73b des Fünften Buches Sozialgesetzbuch oder der besonderen Versorgung nach § 140a des Fünften Buches Sozialgesetzbuch von Einrichtungen erbracht werden, mit denen entsprechende Verträge bestehen, sowie Leistungen zur Sicherstellung der ambulanten Versorgung in stationären Pflegeeinrichtungen die durch Einrichtungen erbracht werden, mit denen Verträge nach § 119b des Fünften Buches Sozialgesetzbuch bestehen;“.

cc) Buchstabe d wird aufgehoben.

dd) In Buchstabe e werden die Wörter „Buchstaben a, b und d“ durch die Wörter „Buchstaben a und b“ ersetzt.

c) In Nummer 15a werden die Wörter „der Medizinischen Dienste der Krankenversicherung (§ 278 SGB V)“ durch die Wörter „der Medizinischen Dienste (§ 278 SGB V)“ und die Wörter „des Medizinischen Dienstes der Spitzenverbände der Krankenkassen (§ 282 SGB V)“ durch die Wörter „des Medizinischen Dienstes Bund (§ 281 SGB V)“ ersetzt.

d) Nummer 18 wird wie folgt gefasst:

„18. eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen, wenn diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht werden. Etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden. Für in anderen Nummern des § 4 bezeichnete Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht;“.

e) Nummer 23 wird wie folgt gefasst:

„23.

a) die Erziehung von Kindern und Jugendlichen und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder durch andere Einrichtungen erbracht werden, deren Zielsetzung mit der einer Einrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist und die keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden,

b) eng mit der Betreuung von Kindern und Jugendlichen verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder durch andere als Einrichtungen mit sozialem Charak-

ter anerkannte Einrichtungen erbracht werden. Andere Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne dieser Vorschrift sind Einrichtungen, soweit sie

- aa) auf Grund gesetzlicher Regelungen im Bereich der sozialen Sicherheit tätig werden oder
- bb) Leistungen erbringen, die im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergütet wurden,
- c) Verpflegungsdienstleistungen gegenüber Studierenden und Schülern an Hochschulen im Sinne der Hochschulgesetze der Länder, an öffentlichen Schulen und an Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind, sowie an staatlich anerkannten Ergänzungsschulen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder durch andere Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden.

Steuerfrei sind auch die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die die Unternehmer den Personen, die bei der Erbringung der Leistungen nach Satz 1 Buchstabe a und b beteiligt sind, als Vergütung für die geleisteten Dienste gewähren. Kinder und Jugendliche im Sinne von Satz 1 Buchstabe a und b sind alle Personen, die noch nicht 27 Jahre alt sind. Für die in den Nummern 15b, 15c, 21, 24 und 25 bezeichneten Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht;“.

f) Nummer 25 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Leistungen der Jugendhilfe nach § 2 Absatz 2 des Achten Buches Sozialgesetzbuch, die Inobhutnahme nach § 42 des Achten Buches Sozialgesetzbuch und Leistungen der Adoptionsvermittlung nach dem Adoptionsvermittlungsgesetz, wenn diese Leistungen von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden.“

bb) Satz 2 wird wie folgt geändert:

aaa) In Buchstabe a werden die Wörter „sowie die amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege“ gestrichen.

bbb) In Buchstabe b werden in Doppelbuchstabe bb das Wort „oder“ am Ende durch ein Komma, in Doppelbuchstabe cc der Punkt am Ende durch ein Komma ersetzt sowie das Wort „oder“ angefügt und wird folgender Doppelbuchstabe dd angefügt:

„dd) Leistungen der Adoptionsvermittlung erbringen, für die sie nach § 4 Absatz 1 des Adoptionsvermittlungsgesetzes anerkannt oder nach § 4 Absatz 2 des Adoptionsvermittlungsgesetzes zugelassen sind.“

g) In Nummer 28 werden die Wörter „Nummern 8 bis 27“ durch die Wörter „Nummern 8 bis 27 und 29“ und wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt.

h) Folgende Nummer 29 wird angefügt:

„29. sonstige Leistungen von selbständigen, im Inland ansässigen Zusammenschlüssen von Personen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende nichtunternehmerische Tätigkeit oder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben, die nach den Nummern 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 von der Steuer befreit ist, gegenüber ihren im Inland ansässigen Mitgliedern, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeiten verwendet werden und der Zusammenschluss von seinen Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.“

6. § 6 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a wird die Angabe „§ 4 Nr. 8 bis 27“ durch die Wörter „§ 4 Nummer 8 bis 27 und 29“ ersetzt.

b) Absatz 3a wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 1 wird das Wort „und“ am Ende durch ein Komma ersetzt.

bb) In Nummer 2 wird der Punkt am Ende durch das Wort „und“ ersetzt.

cc) Folgende Nummer 3 wird angefügt:

„3. der Gesamtwert der Lieferung einschließlich Umsatzsteuer 50 Euro übersteigt.“

dd) Folgender Satz wird angefügt:

„Nummer 3 tritt zum Ende des Jahres außer Kraft, in dem die Ausfuhr- und Abnehmernachweise in Deutschland erstmals elektronisch erteilt werden.“

7. § 6a Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Eine innergemeinschaftliche Lieferung (§ 4 Nummer 1 Buchstabe b) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet,
2. der Abnehmer ist
  - a) ein in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasster Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
  - b) eine in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasste juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
  - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs auch jeder andere Erwerber,
3. der Erwerb des Gegenstands der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung

und

„(27) § 4 Nummer 15a in der bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Fassung gilt bis zu den Zeitpunkten nach § 328 Absatz 1 Satz 4 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch sowie § 328 Absatz 5 Satz 4 in Verbindung mit § 328 Absatz 1 Satz 4 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch fort.

(28) § 15 Absatz 4b, § 16 Absatz 2 Satz 1 und § 18 Absatz 9 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] sind erstmals auf Voranmeldungs-, Steuerungs- und Vergütungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 enden.

(29) § 22b Absatz 2 und 2a in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Voranmeldungs-, Steuerungs- und Meldezeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 enden.

(30) § 25f in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Voranmeldungs- und Steuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 enden.“

## Artikel 10

### Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

§ 4 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 9 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Nummer 21 wird wie folgt gefasst:

„21.

- a) Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung 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, erbracht werden. Leistungen nach Satz 1 sind auch steuerfrei, wenn sie von anderen Einrichtungen erbracht werden, deren Zielsetzung mit der einer Bildungseinrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist. Einrichtungen im Sinne des Satzes 2 sind Einrichtungen, die Kenntnisse und Fähigkeiten vermitteln, die geeignet sind, einen Schul- und Hochschulabschluss oder einen Berufsabschluss oder berufliche Kenntnisse durch Fortbildung zu erwerben, zu erhalten oder zu erweitern. Schul- und Hochschulunterricht umfasst die Vermittlung und Vertiefung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Inhalten je nach Fortschritt und Spezialisierung der Schüler und Studierenden. Die Begriffe Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung werden in Artikel 44 Satz 2 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 definiert. Fortbildung ist nur dann befreit, wenn sie von Einrichtungen erbracht wird, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden,

- b) Schul- und Hochschulunterricht, der von Privatlehrern persönlich erteilt wird. Buchstabe a Satz 4 bis 6 gilt entsprechend.

Nicht befreit sind Leistungen, die nach ihrer Zielsetzung der reinen Freizeitgestaltung dienen. Für die in den Nummern 15b und 15c bezeichneten Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht;“.

2. Nummer 22 wird wie folgt gefasst:

„22.

- a) (weggefallen)
- b) kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken dienen, durchgeführt werden, sofern das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht.“.

## Artikel 11

### Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung

Die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 434), die zuletzt durch Artikel 9 der Verordnung vom 12. Juli 2017 (BGBl. I S. 2360) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 72 Absatz 3 wird aufgehoben.
2. Dem § 74a wird folgender Absatz 5 angefügt:

„(5) § 72 in der am ... *[einsetzen: Datum des Tags der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung ist weiterhin auf Umsätze anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2022 bewirkt werden.“

## Artikel 12

### Weitere Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung

Die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 434), die zuletzt durch Artikel 11 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

- a) Die Angabe zu § 23 wie folgt gefasst:

„§ 23 (weggefallen)“.

- b) Die Angaben zu den §§ 17a und 17b werden durch folgende Angaben ersetzt:

„§ 17a Gelangensvermutung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Beförderungs- und Versandungsfällen

Begründung

kung wird der im Veranlagungszeitraum der Zahlung abzugsfähige Betrag von derzeit dem Zweieinhalbfachen der im Veranlagungszeitraum der Zahlung geschuldeten Beiträge zur Basiskranken- und gesetzlichen Pflegeversicherung auf das Dreifache angehoben.

#### **Zu Buchstabe b**

##### § 10 Absatz 1a Nummer 3 Satz 3 – neu – und Nummer 4 Satz 2 – neu –

Zur Verbesserung der Bearbeitung und Gewährleistung des Korrespondenzprinzips wird die Angabe der Identifikationsnummer des Ausgleichsberechtigten zur materiell-rechtlichen Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug beim Ausgleichspflichtigen.

Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs können als Sonderausgaben beim Ausgleichsverpflichteten berücksichtigt werden, wenn der Ausgleichsberechtigte zustimmt und unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

Ausgleichszahlungen im Rahmen des (schuldrechtlichen) Versorgungsausgleichs können beim Ausgleichspflichtigen als Sonderausgaben berücksichtigt werden, soweit die ihnen zugrundeliegenden Einnahmen beim Ausgleichspflichtigen der Besteuerung unterliegen und wenn die ausgleichsberechtigte Person unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

Die Zahlungen sind in beiden Fällen von der ausgleichsberechtigten Person als sonstige Einkünfte zu versteuern (Korrespondenzprinzip).

#### **Zu Nummer 9**

##### § 10b Absatz 1 Satz 8 Nummer 4 und 5 – neu –

ESTG

Verfolgt eine Körperschaft Zwecke, die mit einem Katalogzweck des § 52 Absatz 2 Satz 1 AO vergleichbar und deshalb als gemeinnützig anzuerkennen sind, ist ein Abzug von Mitgliedsbeiträgen an diese Körperschaft als Sonderausgaben nach der neuen Nummer 5 des § 10b Absatz 1 Satz 8 EStG ausgeschlossen, wenn auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die den vergleichbaren Katalogzweck verfolgen, nicht als Sonderausgaben abgezogen werden können (vgl. § 10b Absatz 1 Satz 8 Nummer 1 bis 4 EStG).

Die Regelung beseitigt eine unbeabsichtigte, planwidrige Regelungslücke. Sie bezweckt eine Gleichbehandlung von Körperschaften, die einen gemeinnützigen Zweck im Sinne der Nummern 1 bis 4 verfolgen und Körperschaften, deren Zweck nach § 52 Absatz 2 Satz 2 AO für gemeinnützig erklärt worden ist, weil deren Zweck die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend einem Zweck nach den Nummern 1 bis 4 fördert.

So hat beispielweise der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9. Februar 2017 (V R 70/14, BStBl II S. 1106) entschieden, Turnierbridge sei nach § 52 Absatz 2 Satz 2 AO als gemeinnützig anzuerkennen, weil es die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos fördere wie Schach. Schach ist nach § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 21 AO gemeinnützig. Mitgliedsbeiträge an einen Schachverein sind nach § 10b Absatz 1 Satz 8 Nummer 1 EStG nicht als Sonderausgaben abziehbar. Hingegen können Mitglieder eines Turnierbridgevereins nach derzeitiger Rechtslage ihre Mitgliedsbeiträge als Sonderausgaben abziehen. Durch die Rechtsänderung ist es zukünftig auch Mitgliedern des Turnierbridgevereins nicht mehr möglich, Mitgliedsbeiträge als Sonderausgaben abzuziehen.

#### **Zu Nummer 10**

##### § 17 Absatz 2a – neu –

ten mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr erstmals für das Wirtschaftsjahr 2019/2020.

§ 34 Absatz 6c – neu –

Die ergänzte Fassung des § 10 Nummer 3 KStG ist korrespondierend zum ergänzten Abzugsverbot in § 4 Absatz 5 Nummer 8 EStG auf nach dem 31. Dezember 2018 festgesetzte Geldstrafen usw. anzuwenden.

**Zu Buchstabe g**

§ 34 Absatz 6d und 6e – neu –

Die bisherigen Absätze 6b und 6c werden wegen der neu eingefügten Absätze inhaltlich unverändert die neuen Absätze 6d und 6e.

**Zu Buchstabe h**

§ 34 Absatz 8b – neu –

Die Neuregelung des § 24 Satz 2 Nummer 3 KStG, nach der in- und ausländische Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds, deren Erträge auf der Ebene ihrer Anleger Einnahmen nach § 20 Absatz 1 Nummer 3 oder Nummer 3a EStG darstellen, keinen Freibetrag erhalten, ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2019 anzuwenden.

**Zu Artikel 6 (Änderung des Gewerbesteuergesetzes)**

**Zu Nummer 1**

**Zu Buchstabe a**

§ 3 Nummer 1

Die ursprünglich bestehenden Monopolverwaltungen des Bundes sind zwischenzeitlich aufgehoben (vgl. zuletzt zum 31. Dezember 2018 die Branntweinmonopolverwaltung durch Artikel 1 § 6 des Branntweinmonopolverwaltung-Auflösungsgesetzes vom 10. März 2017, BGBl. I S. 420). Damit bedarf es des Fortbestands der Steuerbefreiung nicht mehr.

Zudem wird die bisherige Verweisung auf das Erdölbevorratungsgesetzes in Bezug auf die Steuerbefreiung des Erdölbevorratungsverbandes aktualisiert und mit einer dynamischen Verweisung versehen

**Zu Buchstabe b**

§ 3 Nummer 8, 12, 14 und 15

Redaktionelle Anpassung indem der bisherige Begriff der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften durch den im GenG zwischenzeitlich verwandten Begriff Genossenschaften ersetzt wird.

**Zu Buchstabe c**

*GewStG*

§ 3 Nummer 13

Private Schulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen sind nach § 3 Nummer 13 GewStG mit ihren unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen von der Gewerbesteuer befreit, wenn sie als Ersatzschule gem. Artikel 7 Absatz 4 GG staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder wenn die

zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine von juristischen Personen des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Die gewerbsteuerliche Befreiung deckte sich bisher mit § 4 Nummer 21 Buchstabe a UStG. Folglich sind die gewerbsteuerlichen Befreiungstatbestände nicht in § 3 Nummer 13 GewStG ausformuliert, die Norm enthält lediglich einen Verweis auf § 4 Nummer 21 UStG.

Durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (BGBl. I S. 1266) ist mit Wirkung vom 1. Januar 2015 eine neue Steuerbefreiung für Arbeitsmarktdienstleistungen nach § 4 Nummer 15b UStG eingeführt worden. Damit wurden bisher ausschließlich in den Anwendungsbereich des § 4 Nummer 21 UStG fallende Einrichtungen teilweise in den Anwendungsbereich des § 4 Nummer 15b UStG überführt. Insoweit handelt es sich bei § 4 Nummer 15b UStG um eine dem § 4 Nummer 21 UStG vorgehende Spezialregelung; § 4 Nummer 21 UStG blieb – bis zu dessen Neufassung – sprachlich bisher unverändert. Ebenso § 3 Nummer 13 GewStG.

In der Praxis hat dies gewerbsteuerlich zu Rechtsunsicherheiten dahin geführt, ob und unter welchen Voraussetzungen Schul- und Bildungseinrichtungen noch gewerbsteuerfrei sind. Zur Vermeidung dieser Rechtsunsicherheiten und zum Beibehalten der bisherigen gewerbsteuerlichen Begünstigung wird der in § 3 Nummer 13 GewStG enthaltene Verweis auf die bisherige Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nummer 21 UStG daher rückwirkend ab dem 1. Januar 2015 durch eine Regelung ersetzt, die die Befreiungstatbestände eigenständig regelt. Die bisherige gewerbsteuerliche Begünstigung bleibt damit in vollem Umfang erhalten. Zur Wahrung des bisherigen gewerbsteuerlichen Befreiungsumfangs kommen die – zu § 4 Nummer 21 UStG bestehenden Verwaltungsgrundsätze (vgl. insbesondere Abschnitt 4.21.2 UStAE) – auch für Zwecke der Begünstigung nach § 3 Nummer 13 GewStG entsprechend zur Anwendung. Das Verhältnis von § 4 Nummer 15b UStG zu § 4 Nummer 21 UStG in der bisherigen und dessen neuer Fassung ist gewerbsteuerlich irrelevant.

Der gewerbsteuerliche Befreiungstatbestand wurde darüber hinaus dahingehend modifiziert, dass die bislang für die Steuerbefreiung erforderliche Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde mit Wirkung ab dem 1. Januar 2015 nicht mehr erforderlich ist. Die Finanzbehörden prüfen das Vorliegen sämtlicher Befreiungstatbestände nunmehr in eigener Zuständigkeit.

#### **Zu Buchstabe d**

##### § 3 Nummer 31

§ 3 Nummer 31 GewStG wird im Hinblick auf die neu angefügte Nummer 32 redaktionell angepasst.

#### **Zu Buchstabe e**

##### § 3 Nummer 32 – neu –

Nach § 2 Absatz 1 des Gesetzes zur vorläufigen Regelung des Rechts der Industrie- und Handelskammern sind u. a. natürliche Personen und Personenunternehmen Mitglied einer Industrie- und Handelskammer, sofern sie zur Gewerbesteuer veranlagt werden. Hierbei kommt es auf die objektive Gewerbesteuerpflicht und nicht darauf an, ob das Unternehmen tatsächlich Gewerbesteuer zu zahlen hat. Nur ausdrücklich von der Gewerbesteuer befreite Unternehmen unterliegen nicht der Kammermitgliedschaft.

Kleine Solaranlagen werden typischerweise von Eigenheimbesitzern betrieben. Dabei stehen vielfach nicht die Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund, sondern insbesondere ökologische Überlegungen. Allerdings erfüllt auch der Betrieb einer solchen Anlage re-

Ferner werden in die Umsatzsteuerbefreiung Leistungen der ambulanten Versorgung in stationären Pflegeeinrichtungen durch Einrichtungen, mit denen Kooperationsverträge nach § 119b SGB V bestehen, neu aufgenommen. Zur Sicherstellung der ambulanten (ärztlichen oder zahnärztlichen) Versorgung/Behandlung in stationären Pflegeeinrichtungen sollen stationäre Pflegeeinrichtungen dazu einzeln oder gemeinsam Kooperationsverträge mit dafür geeigneten vertragsärztlichen Leistungserbringern schließen.

#### **Zu Doppelbuchstabe cc**

##### § 4 Nummer 14 Buchstabe d – aufgehoben –

Redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Anfügung der neuen Nummer 29 in § 4 UStG.

#### **Zu Doppelbuchstabe dd**

##### § 4 Nummer 14 Buchstabe e

Buchstabe e wird wegen der Aufhebung des Buchstaben d redaktionell angepasst.

#### **Zu Buchstabe c**

##### § 4 Nummer 15a

Durch das Gesetz für bessere und unabhängigere Prüfungen (MDK-Reformgesetz) wird die Organisation der Medizinischen Dienste der Krankenversicherung (MDK) und des Medizinischen Dienst des Spitzenverbandes Bund der Krankenkassen (MDS) neu geregelt. Die bisher als Arbeitsgemeinschaften der Krankenkassen organisierten MDK sollen künftig als eigenständige Körperschaften des öffentlichen Rechts einheitlich unter der Bezeichnung „Medizinischer Dienst“ (MD) geführt werden. Auch der Medizinische Dienst des Spitzenverbandes Bund der Krankenkassen (MDS) wird vom GKV-Spitzenverband organisatorisch gelöst und künftig als Körperschaft des öffentlichen Rechts unter der Bezeichnung Medizinischer Dienst Bund (MD Bund) geführt. Die Medizinischen Dienste bzw. der Medizinische Dienst Bund übernehmen die Aufgaben der MDK bzw. des MDS.

Die Änderung sieht vor, dass die Steuerbefreiung zukünftig für die neu errichteten Medizinischen Dienste und den Medizinischen Dienst Bund gilt.

#### **Zu Buchstabe d**

##### § 4 Nummer 18

Unionsrechtliche Grundlage der Neuregelung des § 4 Nummer 18 UStG ist Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sog. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie – MwStSystRL).

Mit der Neufassung werden eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen von der Umsatzsteuer befreit, soweit sie nicht bereits in anderen Nummern dieses Paragraphen genannt sind. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden.

Mit Urteil vom 15. November 2012, C-174/11 (Zimmermann), hat der EuGH in Bezug auf die Anwendung des jetzigen Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL entschieden, dass es der unionsrechtliche Grundsatz der Neutralität erfordert, dass für alle dort genannten Kategorien privatrechtlicher Einrichtungen in Bezug auf die Erbringung vergleichbarer Leistungen die gleichen Bedingungen für ihre Anerkennung gelten müssen. Der Grundsatz der Neutralität wäre auch verletzt, wenn die Steuerbefreiung der Umsätze

der in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL genannten Einrichtungen von der Rechtsform abhinge, in der der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübt (vgl. Rn. 20 des EuGH-Urteils vom 7. September 1999, C-216/97, (Gregg)).

Die Neukonzeption ist auch vor dem Hintergrund der Entwicklung der Rechtsprechung des BFH zu sehen. Nach den Ausführungen des BFH hat der nationale Gesetzgeber Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL bisher nur unvollständig dadurch „umgesetzt“, dass er die bereits bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG vorhandenen, teilweise bereits im UStG 1951 enthaltenen Steuerbefreiungstatbestände im Wesentlichen unverändert weitergeführt hat (vgl. BFH-Urteil vom 18. August 2005, V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl 2006 II S. 143). Bei Gesamtbetrachtung der hierzu ergangenen Rechtsprechung des BFH hat dieser nicht nur die Regelung des § 4 Nummer 18 Buchstabe c UStG als unionsrechtswidrig angesehen, sondern die unmittelbare Berufung auf die „günstigere“ Regelung in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL insbesondere auch auf Grund des eingeschränkten Anwendungsbereichs des § 4 Nummer 18 UStG zugelassen.

Die Steuerbefreiung des § 4 Nummer 18 UStG umfasst künftig eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen insbesondere an wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen zur Überwindung der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit. Hierunter fallen beispielsweise Leistungen der Schuldnerberatung im außergerichtlichen Insolvenzverfahren, der „Tafeln“, der Frauenhäuser nach § 36a SGB II und die Beratung und Hilfe für Obdach- und Wohnungslose.

Ferner umfasst die Neufassung des § 4 Nummer 18 UStG z. B. Beratungsleistungen für Angehörige drogen- oder alkoholabhängiger Menschen, Leistungen im Zusammenhang mit Migration (z. B. Beratung und Hilfe für Migrantinnen und Migranten, Asylbewerberinnen und Asylbewerber, Aussiedlerinnen und Aussiedler sowie für Flüchtlinge), Leistungen der Beratungsstellen für Ehe- und Lebensfragen und Beratung und Hilfe für Straftatlassene sowie für Prostituierte.

Leistungen, die auf Grund von Verträgen über die Übertragung von Aufgaben nach § 16 des Bundesfreiwilligendienstgesetzes (BFDG) erbracht werden, fallen weiterhin unter die Steuerbefreiung des § 4 Nummer 18 UStG, sofern die Einsatzstellen mit den Freiwilligen Aufgaben im sozialen Bereich erfüllen. Unter Beachtung der unionsrechtlichen Grundlage des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL sind insbesondere die unter § 4 Nummer 15, 15a, 15b, 15c, 16 und Nummer 18 UStG genannten Leistungen als eng mit der Sozialfürsorge verbundene Dienstleistungen anzusehen. Sofern die Freiwilligen durch die Einsatzstellen für Aufgaben in anderen Bereichen eingesetzt werden, z. B. in den Bereichen Umwelt- oder Naturschutz oder Landschaftspflege, Kultur- und Denkmalpflege, Sport sowie Zivil- und Katastrophenschutz, ist eine Befreiung der auf Grund eines v. g. Vertrages nach § 16 BFDG u. a. von Zentralstellen an das Bundesamt für Familie und zivilgesellschaftliche Aufgaben erbrachten Leistungen nach § 4 Nummer 18 UStG nicht möglich (vgl. BFH-Urteil vom 23. Juli 2009, V R 93/07, BFHE 226, S. 435).

Leistungen, die in der Regel nicht speziell hilfsbedürftigen Personen angeboten werden, z. B. Umzugsleistungen oder allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen, sind ebenfalls keine Leistungen der sozialen Sicherheit und der Sozialfürsorge.

Betreuungs- und Pflegeleistungen an körperlich, geistig und seelisch hilfsbedürftige Personen fallen nicht mehr unter die Steuerbefreiung des § 4 Nummer 18 UStG, sondern ausschließlich unter die Steuerbefreiung des § 4 Nummer 16 UStG, dessen Anwendungsbereich durch das Jahressteuergesetz 2009 umfassend neu gefasst wurde (vgl. BFH-Urteil vom 21. August 2013, V R 13/12, BFHE 242, S. 557).

Ferner handelt es sich nach Auffassung des BFH im Urteil vom 1. Dezember 2010, XI R 46/08, BFHE 232, S. 232, bei den von einem Menüservice erbrachten Leistungen nicht um eng mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen; auch

diese fallen daher nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nummer 18 UStG. Die Leistungen eines Mahlzeitendienstes (z. B. „Essen auf Rädern“) unterliegen aber unter den Voraussetzungen des § 12 Absatz 2 Nummer 1 oder Nummer 8 UStG dem ermäßigten Steuersatz.

Insgesamt ist damit weiterhin gewährleistet, dass die Hauptaufgaben der anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und deren Mitglieder unverändert von der Umsatzsteuer befreit sind.

Als eng mit der sozialen Sicherheit und der Sozialfürsorge verbunden sind Leistungen anzusehen, wenn sie gegenüber Hilfsbedürftigen erbracht werden. Eine Vertragsbeziehung zu dem Hilfsbedürftigen muss nicht bestehen. Denn Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL stellt auf die Art der Dienstleistung ab und verlangt nicht zwingend, dass schuldrechtliche Beziehungen zwischen der hilfsbedürftigen Person und dem Leistenden bestehen, solange die Sozialfürsorge tatsächlich gegenüber der hilfsbedürftigen Person erfolgt (vgl. BFH-Urteile vom 1. Dezember 2010, XI R 46/08, BFHE 232, S. 232, und vom 8. Juni 2011, XI R 22/09, BFHE 234, S. 448).

Eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen sind steuerfrei, wenn sie von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder von anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL erbracht werden.

Die anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter werden in § 4 Nummer 18 Satz 2 UStG bestimmt. Einrichtungen im Sinne dieser Vorschrift sind Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht verteilt sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwenden.

Bei der Beurteilung der Frage, ob es sich um eine Einrichtung handelt, die keine systematische Gewinnerzielung anstrebt, sind sämtliche Tätigkeiten dieses Unternehmers zu berücksichtigen. Die Einrichtung darf z. B. im Gegensatz zum Zweck eines gewerblichen Unternehmens nicht darauf gerichtet sein, für ihre Beteiligten Gewinne zu erzielen. Eine Einrichtung ohne Gewinnstreben kann jedoch auch dann vorliegen, wenn sie systematisch danach strebt, Überschüsse zu erwirtschaften, die sie anschließend für die Durchführung ihrer Leistungen verwendet (vgl. EuGH-Urteil vom 21. März 2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club). Diese Einschränkung der Vorschrift beruht auf Artikel 133 Absatz 1 Buchstabe a MwStSystRL.

## **Zu Buchstabe e**

### § 4 Nummer 23

Durch die Neufassung des § 4 Nummer 23 UStG erfolgt die Umsetzung der Steuerbefreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe h und i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) für den Bereich der Erziehung und Betreuung von Kindern und Jugendlichen im nationalen Umsatzsteuerrecht.

Zudem wird klargestellt, dass der Unternehmer, der Leistungen der Erziehung bzw. der Betreuung i.S. der Norm erbringt, eine Einrichtung auf dem Gebiet der Kinder- und Jugendbetreuung oder der Kinder- und Jugenderziehung im Sinne des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe h oder i MwStSystRL unterhalten muss (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 2000, V R 26/99, BStBl 2001 II S. 691).

### *Satz 1 Buchstabe a*

Nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten der Europäischen Union von der Mehrwertsteuer „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.“ Für Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung wird die Regelung bereits durch den neu gefassten § 4 Nummer 21 UStG umgesetzt. Die Erziehung von Kindern und Jugendlichen ist darüber hinaus nunmehr ausdrücklich durch den ergänzenden neuen § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a UStG unter den weiteren Voraussetzungen der Norm befreit und vervollständigt die Umsetzung des Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL in nationales Recht.

Erziehung im Sinne des § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a UStG umfasst die gesamte geistige, sittliche und körperliche Erziehung von Kindern und Jugendlichen. Begünstigte Erziehungsleistungen umfassen insbesondere altersgerechte Sprach- und Wissensvermittlung, Angebote von Musik-, Kunst- und Bewegungserziehung sowie die Vermittlung von sozialen Kompetenzen und Werten. Die ebenfalls unter diese unionsrechtliche Befreiungsnorm fallenden Bildungsleistungen werden von § 4 Nummer 21 UStG erfasst. Hierunter fallen Leistungen, die neben der Erziehung von Kindern und Jugendlichen in erster Linie einen Bildungszweck verfolgen.

Zu den eng mit der Erziehung verbundenen Leistungen können wie bisher die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und der üblichen Naturalleistungen gehören. Diese Leistungen sind dann als mit der Erziehungsleistung „eng verbunden“ anzusehen, wenn sie tatsächlich als eigenständige Leistungen zur Erziehungsleistung erbracht werden. Voraussetzung hierfür ist, dass dem Unternehmer, der die v. g. Leistungen erbringt, die Erziehung der Kinder und Jugendlichen selbst obliegt.

Dagegen stellt weiterhin die Beherbergung oder Beköstigung während kurzfristiger Urlaubsaufenthalte oder Fahrten, die von Sport- und Freizeitangeboten geprägt sind, keine Aufnahme zu Erziehungszwecken im Sinne des § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a UStG dar (vgl. BFH-Urteile vom 12. Mai 2009, V R 35/07, BStBl II S. 1032, und vom 30. Juli 2008, V R 66/06, BStBl 2010 S. 507). Ferner ist die bloße Bewirtung durch Unternehmer, die die Kinder oder Jugendlichen nicht zu den begünstigten Zwecken bei sich aufnehmen, weiterhin nicht nach § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a UStG befreit.

Erziehungsleistungen sind steuerfrei, wenn sie durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, erbracht werden. Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit der Erziehung von Kinder und Jugendlichen betraut sind, sind dem staatlichen Erziehungsauftrag nach Artikel 7 des Grundgesetzes entsprechend vor allem die öffentlichen Schulen.

Ferner werden die Leistungen privatrechtlicher Einrichtungen nach § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a UStG befreit, wenn deren Zielsetzung mit der einer Einrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist. Davon ist auszugehen, wenn die Einrichtung in der Gesamtheit ihrer unternehmerischen Zielsetzung auf die Erziehung von Kindern und Jugendlichen ausgerichtet ist (vgl. EuGH-Urteil vom 28. November 2013, C-319/12 (MDDP)).

Die Befreiung der Leistungen privatrechtlicher Einrichtungen erfordert nach § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a UStG zudem, dass keine systematische Gewinnerzielung angestrebt wird und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht verteilt sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden. Diese Einschränkung der Vorschrift beruht auf Artikel 133 Absatz 1 Buchstabe a MwStSystRL. Bei der Beurteilung der Frage, ob es sich um eine Einrichtung handelt, die keine systematische Gewinnerzielung angestrebt, sind sämtliche Tätigkeiten dieser Einrichtung zu berücksichtigen. Die Einrichtung darf im Gegensatz zum Zweck eines gewerbli-

chen Unternehmens nicht darauf gerichtet sein, für ihre Beteiligten Gewinne zu erzielen. Eine Einrichtung ohne Gewinnstreben kann jedoch dann vorliegen, wenn sie systematisch danach strebt, Überschüsse zu erwirtschaften, die sie anschließend für die Durchführung ihrer Leistungen verwendet und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht entnimmt oder an Mitglieder oder Gesellschafter verteilt (vgl. EuGH-Urteil vom 21. März 2002, C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club)).

Als begünstigte Einrichtungen können demnach beispielsweise Lehrlingswohnheime oder Einrichtungen zur frühkindlichen Förderung, die ohne Gewinnstreben betrieben werden, in Betracht kommen.

#### *Satz 1 Buchstabe b*

Nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe h MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten der Europäischen Union von der Mehrwertsteuer „eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“. Bezüglich der Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe nach dem Achten Buch Sozialgesetzbuch ist die Befreiung nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe h MwStSystRL bereits durch § 4 Nummer 25 UStG umgesetzt. Daneben befreit § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe b UStG unter näheren Voraussetzungen die übrigen eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Leistungen, die nicht unter die Voraussetzungen des § 4 Nummer 25 UStG fallen.

Unter eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Leistungen im Sinne des § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe b UStG fallen insbesondere die Beaufsichtigung von Kindern und Jugendlichen, z. B. bei den Schularbeiten, sowie die Freizeitgestaltung, sofern sich eine Befreiung nicht bereits aus § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a UStG ergibt.

Eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Leistungen sind steuerfrei, wenn sie durch juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie andere Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Als andere Einrichtungen mit sozialem Charakter sind privatrechtliche Einrichtungen anzusehen, die entweder auf Grund gesetzlicher Regelungen im Bereich der sozialen Sicherheit tätig werden, oder deren Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergütet wurden.

Eine Anerkennung als begünstigte privatrechtliche Einrichtung kann beispielsweise insoweit auch bei Unternehmern vorliegen, die Leistungen im Rahmen der ergänzenden Betreuung von Schülern anbieten. Voraussetzung hierfür ist, dass deren Betreuungsleistungen im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, z. B. durch den Schulträger vergütet wurden. Unter diesen Voraussetzungen können nach § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe b UStG auch Hausaufgaben- oder Spielkreise befreit sein.

#### *Satz 1 Buchstabe c*

Als eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Leistungen werden nach § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe c UStG auch Verpflegungsdienstleistungen gegenüber Studierenden und Schülern an Hochschulen und bestimmten Schulen begünstigt. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass eine ausgewogene Ernährung eine grundlegende Voraussetzung für die optimale körperliche und geistige Leistungsfähigkeit von Kindern und Jugendlichen sowie jungen Erwachsenen ist. Der Verpflegung in Hochschulen und Schulen kommt daher eine bedeutende Rolle zu, besonders vor dem Hintergrund der steigenden Anzahl von Ganztagschulen in Deutschland.

Als Verpflegungsdienstleistungen gelten die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder Getränke, mit Ausnahme alkoholischer Getränke, zusammen mit aus-

reichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen. Die Abgabe von Speisen und/oder Getränken ist nur eine Komponente der gesamten Leistung, bei der der Dienstleistungsanteil überwiegt. Die Abgabe von zubereiteten oder nicht zubereiteten Speisen und/oder Getränken mit oder ohne Beförderung, jedoch ohne andere unterstützende Dienstleistungen, gilt nicht als Verpflegungsdienstleistung (vgl. Artikel 6 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, ABl. L 77 vom 23.3.2011, S. 1).

Verpflegungsdienstleistungen sind nur dann begünstigt, wenn sie gegenüber Studierenden und Schülern an Hochschulen im Sinne der Hochschulgesetze der Länder, an öffentlichen Schulen und sowie an Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind, sowie an (nach den Schulgesetzen der Länder) staatlich anerkannten Ergänzungsschulen erbracht werden.

Diese Verpflegungsdienstleistungen sind steuerfrei, wenn sie durch eine Einrichtung erbracht werden, die keine systematische Gewinnerzielung anstrebt und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht verteilt, sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet. Diese Einschränkung der Vorschrift beruht auf Artikel 133 Absatz 1 Buchstabe a MwStSystRL.

Eine umsatzsteuerfreie Abgabe von Speisen und/oder Getränken in Kindertageseinrichtungen nach § 4 Nummer 25 Satz 3 Buchstabe b UStG kommt weiterhin in Betracht.

#### *Satz 2 bis 4*

Wie bisher sind die Leistungen der Beherbergung, Beköstigung und üblichen Naturalleistungen, die die begünstigten Unternehmer den Personen, die bei der Erbringung der Leistungen nach Satz 1 Buchstabe a und b beteiligt sind, als Vergütung für die geleisteten Dienste gewähren. Kinder und Jugendliche im Sinne von Satz 1 Buchstabe a und b sind alle Personen, die noch nicht 27 Jahre alt sind.

Die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nummer 23 UStG gilt nicht, soweit Leistungen der Arbeitsförderung im Sinne des § 4 Nummer 15b UStG, Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben im Sinne des § 4 Nummer 15c UStG, Bildungsleistungen im Sinne des § 4 Nummer 21 UStG, Leistungen des Jugendherbergswesen im Sinne des § 4 Nummer 24 UStG oder Leistungen der Jugendhilfe im Sinne des § 4 Nummer 25 UStG erbracht werden.

#### **Zu Buchstabe f**

#### **Zu Doppelbuchstabe aa**

#### § 4 Nummer 25 Satz 1

Durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) wurde die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 25 UStG neu gefasst. Danach erfasst die Regelung seit 1. Januar 2008 sämtliche Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe, die nach den Vorschriften des Achten Buches Sozialgesetzbuchs (SGB VIII) erbracht werden, und damit eng verbundene Leistungen. Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe h MwStSystRL.

Als eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Leistungen werden nunmehr auch Adoptionsvermittlungsleistungen nach dem Adoptionsvermittlungsgesetz (AdVerMiG) begünstigt. Hierbei handelt es sich auch um eine Aufgabe der Kinder- und Jugendhilfe, die im Gegensatz zu Sozialleistungen im engeren Sinne nicht dem autonomen Betätigungsrecht der freien Jugendhilfe unterliegt. §§ 2 Absatz 2 und 2a Absatz 3 AdVerMiG lassen eine Erfüllung dieser staatlichen Aufgabe durch freie Träger zu, wenn diese als Adoptionsvermittlungsstellen anerkannt oder zugelassen sind.

Mit der Änderung in Satz 1 wird der Katalog der begünstigten Leistungen um die Leistungen der Adoptionsvermittlung nach dem Adoptionsvermittlungsgesetz ergänzt.

#### **Zu Doppelbuchstabe bb**

#### **Zu Dreifachbuchstabe aaa**

##### § 4 Nummer 25 Satz 2 Buchstabe a

Folgeänderung auf Grund der Aufhebung des § 23 UStDV.

#### **Zu Dreifachbuchstabe bbb**

##### § 4 Nummer 25 Satz 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe dd – neu –

Adoptionsvermittlungsleistungen sind nach der Neuregelung umsatzsteuerfrei, wenn sie durch eine Einrichtung erbracht werden, die Träger der freien Jugendhilfe ist (§ 4 Nummer 25 Satz 2 Buchstabe a UStG) oder die nach § 4 Absatz 1 AdVermiG anerkannt oder nach § 4 Absatz 2 AdVermiG zugelassen ist.

#### **Zu Buchstabe g**

##### § 4 Nummer 28

Redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Anfügung der neuen Nummer 29 in § 4 UStG.

#### **Zu Buchstabe h**

##### § 4 Nummer 29 – neu –

Es wird eine Steuerbefreiung eingeführt für sonstige Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke ihrer nicht steuerbaren oder ihrer nach § 4 Nummer 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder Nummer 27 UStG steuerfreien Umsätze. Die Steuerbefreiung beruht auf Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe f der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sog. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie - MwStSystRL). Nach dieser Vorschrift befreien die Mitgliedstaaten von einem Personenzusammenschluss erbrachte Dienstleistungen, wenn sie unmittelbar zur Ausübung von Tätigkeiten beitragen, die nach Artikel 132 MwStSystRL dem Gemeinwohl dienen. Selbständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, für die sie nicht Unternehmer sind oder die von der Steuer befreit ist, die Leistungen an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung einer in Artikel 132 MwStSystRL aufgeführten, dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeit erbringen, sind von der Steuer befreit, soweit sie von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern. Weitere Voraussetzung ist, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

Bislang ist diese Vorschrift des Gemeinschaftsrechts nur partiell in nationales Recht umgesetzt (§ 4 Nummer 14 Buchstabe d UStG – Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der dort genannten Heilberufe sind). Mit Urteil vom 21. September 2017 hat der EuGH in der Rechtssache C-616/15 (Kommission/Deutschland) festgestellt, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe f MwStSystRL verstoßen hat, dass sie die Mehrwertsteuerbefreiung auf Personenzusammenschlüsse beschränkt, deren Mitglieder eine begrenzte Anzahl von Berufen ausüben. Gleichzeitig hat der EuGH entschieden, dass sich die Steuerbefreiung nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe f MwStSystRL nur auf Personenzusammenschlüsse bezieht, deren Mitglieder die in Artikel 132 Absatz 1 MwStSystRL aufgeführten, dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten ausüben und dass die Steuerbefreiung nicht auf Perso-

nenzusammenschlüsse im Bereich der Versicherungen und Finanzdienstleistungen anwendbar ist.

Die Änderung trägt diesen Vorgaben des EuGH Rechnung.

Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass es sich bei dem Personenzusammenschluss um einen selbständig tätigen und eigenständigen, d. h. von den jeweiligen Mitgliedern verschiedenen Steuerpflichtigen handelt, der Unternehmer im Sinne des § 2 Absatz 1 UStG ist und der seine Leistungen als solcher an ein oder mehrere seiner Mitglieder bewirkt. Dies setzt nicht voraus, dass die Leistungen stets allen Mitgliedern gegenüber gewährt werden. Die Leistungen sind jedoch in den Fällen nicht befreit, in denen der Personenzusammenschluss sie zum Teil oder ausschließlich an Dritte oder für steuerpflichtige Leistungen der Mitglieder erbringt.

Bei dem die Leistung empfangenden Mitglied muss es sich um eine Person handeln, die nicht steuerbare oder steuerfreie, dem Gemeinwohl dienende Leistungen der in § 4 Nummer 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder Nummer 27 UStG bezeichneten Art erbringt. Der Katalog der hier zu berücksichtigenden steuerfreien, dem Gemeinwohl dienenden Leistungen ist abschließend.

Die vom Personenzusammenschluss an das jeweilige Mitglied erbrachte sonstige Leistung muss zur Ausführung der o. g. nicht steuerbaren oder steuerfreien Leistungen unmittelbar verwendet werden. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die bisher nach § 4 Nummer 14 Buchstabe d UStG steuerfreien ärztlichen Praxis- und Apparategemeinschaften medizinische Einrichtungen, Apparate und Geräte zentral beschaffen und ihren Mitgliedern zur Verfügung stellen sowie Laboruntersuchungen, Röntgenuntersuchungen und andere medizinisch-technische Leistungen für ihre Mitglieder ausführen. Tätigkeiten, die lediglich mittelbar der Ausführung von nicht steuerbaren oder steuerfreien Umsätzen der Mitglieder dienen oder von den Mitgliedern für solche bezogen werden (z. B. allgemeine Verwaltungsleistungen), fallen hingegen nicht unter die Befreiung, weil sie diese allenfalls fördern.

Dem Merkmal der Wettbewerbsverzerrung in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe f MwStSyst-RL kommt nach Darlegung des EuGH eine eigenständige Bedeutung zu. Mit dem Ziel, Wettbewerbsnachteile gegenüber Marktteilnehmern zu kompensieren, die ihre Dienstleistungen durch eigene Angestellte oder im Rahmen einer Organschaft erbringen, kommt jedoch nur eine restriktive Auslegung der Wettbewerbsklausel in Betracht, die insbesondere der Vermeidung von Missbräuchen entgegen wirkt. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Bildung eines Zusammenschlusses als solches nicht zu einer Verzerrung des Wettbewerbs führt.

Eine Steuerbefreiung scheidet danach aus, wenn eine reale Gefahr besteht, dass die Befreiung für sich genommen unmittelbar oder in der Zukunft zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann. Ob dies der Fall ist, ist sowohl auf Grundlage der Art der erbrachten Leistung als auch auf Grund der objektiven (Markt-)Umstände der jeweiligen Leistungserbringung zu ermitteln. Indizien für eine zweckwidrige Anwendung der Steuerbefreiung können beispielsweise sein, dass der Personenzusammenschluss unter Ausnutzung von Synergieeffekten die gleichen Dienstleistungen entgeltlich an Nicht-Mitglieder am Markt erbringt, dass die Verlagerung von externen beliebigen, insbesondere nicht auf die Bedürfnisse seiner Mitglieder zugeschnittenen Dienstleistungen auf den Personenzusammenschluss erfolgt, obwohl derartige Leistungen ohne Weiteres auch von anderen Marktteilnehmern angeboten werden könnten und dass bei dem Personenzusammenschluss im Ergebnis allein die Optimierung der umsatzsteuerlichen Vorbelastungen im Vordergrund steht.

Für sonstige nicht steuerpflichtige Umsätze, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) erbracht werden, sind die Voraussetzungen entsprechend anzuwenden. Werden z. B. im Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit hoheitliche Tätigkei-

ten beispielsweise für Infrastruktureinrichtungen, für Sozial-, Jugend- und Gesundheitsverwaltung oder für den Tourismus auf privatrechtlicher Grundlage auf einen Personenzusammenschluss übertragen, für die die kooperierenden jPöR als Nichtsteuerpflichtige gelten, so sind diese Tätigkeiten unter die Befreiung zu fassen, wenn die Aufgabenübertragung und -ausführung eine Wettbewerbsverzerrung ausschließt. Dies gilt im Grundsatz auch für Personenzusammenschlüsse, die von Hochschulen oder (angeschlossene) Universitätskliniken gegründet werden.

Eine Verzerrung des Wettbewerbs scheidet aus, wenn eine ausdrückliche gesetzliche Regelung besteht, auf deren Grundlage ein Tätigwerden Dritter und damit eine Wettbewerbssituation ausgeschlossen ist.

Weiterhin setzt die Steuerbefreiung voraus, dass das für die Leistung vereinbarte oder entrichtete Entgelt lediglich in einem genauen Kostenersatz besteht. Eine genaue Erstattung der anfallenden Kosten liegt vor, wenn der Personenzusammenschluss seinen Mitgliedern die Leistungen zu Selbstkosten anbietet bzw. ihm nur die tatsächlich anfallenden Kosten erstattet werden und das jeweilige Mitglied den (seinen) entsprechenden Anteil an den Gesamtkosten trägt. Der Anteil des vom Mitglied zu tragenden Anteils an den Gesamtkosten kann insbesondere am Umfang oder der Häufigkeit der Inanspruchnahme der sonstigen Leistung bemessen werden. Ein pauschaler Kostenaufschlag ist schädlich. Steht die vereinbarte Kostenverteilung bzw. Kostenerstattung in einem krassem Missverhältnis zur jeweiligen Inanspruchnahme der sonstigen Leistungen, gilt das Kriterium der genauen Kostenerstattung als nicht erfüllt.

Die Anforderung einer genauen Kostenerstattung impliziert, dass der Personenzusammenschluss weder einen Gewinn erzielen noch die Absicht hierzu haben darf. Sofern gleichwohl tatsächlich erzielte Überschüsse jedoch ausschließlich dazu bestimmt sind, der Finanzierung künftiger Investitionen zu dienen, wird dies nicht beanstandet. Das Prinzip der Kostenerstattung und -verteilung sowie die Anforderungen an die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen dürfen hiervon im Grundsatz nicht berührt werden.

Die Anwendung der Befreiungsvorschrift ist auf Personenzusammenschlüsse im Inland beschränkt, deren Mitglieder ebenfalls im Inland ansässig sein müssen. Auch wenn der Wortlaut des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe f MwStSystRL keine derartige Beschränkung vorsieht, so ist diese aus historischen und systematischen Erwägungen heraus zutreffend. Artikel 13 der Sechsten Richtlinie erfasste als Vorgängervorschrift ausweislich der Überschrift nur „Steuerbefreiungen im Inland“. Die entsprechende Regelung wurde ohne inhaltliche Änderungen in den geltenden Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe f MwStSystRL übernommen. Zudem würde eine weite Auslegung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe f MwStSystRL zu einem Wertungswiderspruch zu der Regelung des Artikels 11 MwStSystRL führen, die es den Mitgliedstaaten nur erlaubt, in „[ihrem] Gebiet ansässige Personen“, die über einen Personenzusammenschluss in einer bestimmten Art „eng miteinander verbunden sind“, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln. Durch die Beschränkung auf das eigene Gebiet wird in beiden Fällen erreicht, dass nicht ein Mitgliedstaat die territoriale Besteuerungshoheit des anderen Mitgliedstaats beschneidet und es nicht zu widersprechenden Entscheidungen der unterschiedlichen Finanzverwaltungen kommt. Zudem gebietet auch Artikel 131 MwStSystRL den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung auf das Inland zu beschränken, um eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiung zu gewährleisten und missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern.

Der Unternehmer (Personenzusammenschluss) hat die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nachzuweisen.

#### **Zu Nummer 6**

#### **Zu Buchstabe a**

#### **§ 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a**

*Absatz 27 – neu –*

Mit der Änderung wird sichergestellt, dass die Steuerbefreiung des § 4 Nummer 15a UStG für die Medizinischen Dienste der Krankenversicherung und den Medizinischen Dienst der Spitzenverbände der Krankenkassen bis zur deren Auflösung weiter Anwendung findet.

*Absatz 28 – neu –*

Die Änderungen von § 15 Absatz 4b, § 16 Absatz 2 Satz 1 und § 18 Absatz 9 UStG sind erstmals auf Voranmeldungs-, Besteuerungs- und Vergütungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 enden.

*Absatz 29 – neu –*

Die Änderungen von § 22b Absatz 2 und 2a UStG sind erstmals auf Voranmeldungs- und Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 enden.

*Absatz 30 – neu –*

Der neu eingefügte § 25f UStG ist erstmals auf Voranmeldungs- und Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 enden.

**Zu Artikel 10 (Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes)**

**Zu Nummer 1**

§ 4 Nummer 21

Durch die Neufassung des § 4 Nummer 21 UStG wird die Terminologie des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i und j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) – die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) kein gemeinsames System bilden – in das nationale Umsatzsteuerrecht übernommen. Zudem wird die Vorschrift an die hierzu ergangene Rechtsprechung des EuGH angepasst (unter anderem die EuGH-Urteile vom 14. Juni 2007, C-434/05 (Horizon College), vom 14. Juni 2007, C-445/05 (Haderer), vom 28. Januar 2010, C-473/08 (Eulitz), vom 28. November 2013, C-319/12 (MDDP) und vom 14. März 2019, C-449/17 - (A & G Fahrschul-Akademie)).

*Satz 1 Buchstabe a*

§ 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a UStG dient der Umsetzung von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL und befreit Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, wenn sie durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder durch andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden. Die ebenfalls unter diese unionsrechtliche Befreiungsnorm fallende Erziehung von Kindern und Jugendlichen wird von § 4 Nummer 23 Buchstabe a UStG erfasst.

Zu den Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 1 UStG, die mit den v. g. Bildungsaufgaben betraut sind, gehören z. B. öffentliche allgemein bildende oder berufsbildende Schulen, öffentliche Hochschulen, Volkshochschulen, wenn diese als juristische Personen des öffentlichen Rechts organisiert sind und berufsständische Kammern.

Nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 2 und 3 UStG werden die Leistungen privater Einrichtungen befreit, wenn deren Zielsetzung mit der einer Bildungseinrichtung des

öffentlichen Rechts vergleichbar ist. Davon ist auszugehen, wenn die Einrichtung in ihrer unternehmerischen Zielsetzung darauf ausgerichtet ist, Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln, die geeignet sind, einen Schul- und Hochschulabschluss oder einen Berufsabschluss oder berufliche Kenntnisse durch Fortbildung zu erwerben, zu erhalten oder zu erweitern. Diese Betrachtung entspricht der Rechtsprechung des EuGH zu Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL, wonach dieser untersagt, allgemein sämtliche Bildungsdienstleistungen zu befreien, ohne dass die Zielsetzung nicht öffentlicher Einrichtungen, die diese Leistungen erbringen, berücksichtigt wird (vgl. EuGH-Urteil vom 28. November 2013, C-319/12 (MDDP) und vom 14. März 2019, C-449/17 - (A & G Fahr-schul-Akademie)). Hersteller- oder Vertriebsunternehmen, die lediglich den Absatz ihrer Produkte durch entsprechende Schulungen fördern (u. a. Einweisungen zu Software und Maschinen), gehören nicht zu den Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung.

Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung in diesem Sinne sind:

- Im Bereich des Schul- und Hochschulunterrichts z. B. Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 GG staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind, nach den Schulgesetzen der Länder anerkannte Ergänzungsschulen sowie Hochschulen im Sinne der Hochschulgesetze der Länder, soweit es sich nicht um Einrichtungen des öffentlichen Rechts handelt. Ebenso Einrichtungen zur Erteilung von Nachhilfeunterricht für Schüler und Repetitorien, die Studierende auf akademische Prüfungen vorbereiten. Außerdem können zu den Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung solche Einrichtungen gehören, die unterrichtsergänzende Veranstaltungen an allgemein bildenden Schulen, z. B. im Rahmen einer Ganztagschule, erbringen, sofern die Schüler an diesen Veranstaltungen im Rahmen einer schulgesetzlichen Verpflichtung verbindlich teilnehmen.
- Im Bereich der Ausbildung, der Fortbildung sowie der beruflichen Umschulung z. B. Ergänzungsschulen, deren Betrieb nach Landesrecht anzuzeigen ist, und andere Bildungseinrichtungen, die unmittelbar der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit dienen. Der Unterricht dieser Einrichtungen kann sowohl zu den im Berufsbildungsgesetz, in der Handwerksordnung, im Seemannsgesetz, in den Gesetzen des Bundes geregelten Heilberufsausbildungen und den in den Gesetzen der Länder geregelten Ausbildungsberufen wie auch zu den nicht staatlich geregelten Berufen – u. a. im Bereich der künstlerischen Berufe – erteilt werden. Zu diesen Einrichtungen können mithin z. B. Heilpraktikerschulen, Bildungseinrichtungen für nichtärztliche Heilberufe nach Artikel 74 Absatz 1 Nummer 19 GG (u. a. Pflegefachpersonen, Physio- und Ergotherapeuten, Logopäden, Podologen, technische Assistenten in der Medizin), anerkannte Weiterbildungsstätten (v. a. nach den Gesetzen zur Weiterbildung einschließlich der Gesetze zur Weiterbildung in den Gesundheitsfachberufen), Volkshochschulen in privatrechtlicher Organisation, Fernlehrinstitute, sowie Musik-, Ballett-, Schauspiel- und Kunstschulen, die auf die Aufnahmeprüfung an einer Fachhochschule oder Hochschule für Musik, klassischen Tanz und Ballett, sowie für darstellende und bildende Kunst vorbereiten, gehören.

Einrichtungen, die Lehrkräfte ausbilden, können nur dann Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 2 und 3 UStG sein, wenn sie den Teilnehmern insbesondere auch Kenntnisse und Fähigkeiten der Didaktik und Methodik (Unterrichtslehre), der Pädagogik und Lernpsychologie, sowie hinsichtlich der berufsbezogenen Rechtsvorschriften - wie u. a. jener zum Schutz von Kindern und Jugendlichen - in der berufsbezogen erforderlichen Tiefe vermitteln.

Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH zu Artikel 132 MwStSystRL umfasst der Begriff „Einrichtungen“ auch natürliche Personen, Personenzusammenschlüsse und Gesellschaften mit Gewinnerzielungsabsicht. Zu den anderen Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung gehören daher auch selbständige Lehrer, die ihrerseits als freie Mitarbeiter Unterrichtsleistungen an Schulen, Hochschulen oder anderen Bildungseinrichtungen im

Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 1 bis 3 UStG erbringen. Da es für den Begriff der „Einrichtung“ auf die Rechtsform des Unternehmers nicht ankommt, sind auch Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen, die mit ihren Mitarbeitern an anderen Bildungseinrichtungen Unterricht erteilen, als „selbständige Lehrer“ in diesem Sinne anzusehen. Von der Umsatzsteuer befreit sind nicht nur die vom selbständigen Lehrer selbst oder von seinen Arbeitnehmern erbrachten Unterrichtsleistungen an den besagten Bildungseinrichtungen, sondern auch die Unterrichtsleistungen, die der selbständige Lehrer seinerseits durch beauftragte selbständige Dozenten erbringen lässt.

Nach der Neufassung des § 4 Nummer 21 UStG ist für die Steuerfreiheit der Bildungsleistungen nicht öffentlicher Bildungseinrichtungen eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nicht mehr erforderlich. Die Finanzbehörden prüfen das Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale in eigener Zuständigkeit. Die Abschaffung des Bescheinigungsverfahrens führt zu mehr Rechtssicherheit, denn dadurch entfällt die bislang mit der Rückwirkung bzw. rückwirkenden Durchsetzung von Bescheinigungen verbundene Problematik. Zudem wird der Bürokratieabbau gefördert, da ein Unternehmer für die Anerkennung der Steuerfreiheit seiner Bildungsleistungen nunmehr keine Bescheinigung mehr bei einer anderen Behörde einholen muss, sondern er es nur noch mit einem Ansprechpartner – der für ihn zuständigen Finanzbehörde – zu tun hat. Auch entfällt der „doppelte Rechtsweg“ in Form der Verwaltungsgerichtsbarkeit einerseits, soweit es um die Bescheinigung geht, sowie in Form der Finanzgerichtsbarkeit andererseits, soweit die Steuerpflicht im Übrigen betroffen ist.

Gleichwohl hat eine an einer anderen Bildungseinrichtung tätige Lehrkraft in geeigneter Weise nachzuweisen, dass sie an einer Schule, Hochschule oder anderen Bildungseinrichtung im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 1 bis 3 UStG tätig ist. Dieser Nachweis ist an keine besondere Form gebunden und kann – wie bereits bisher – durch eine Bestätigung der Bildungseinrichtung geführt werden, aus der sich ergibt, dass diese die Voraussetzungen des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 1 oder Satz 2 und 3 UStG erfüllt, und dass diese mit den Unterrichtsleistungen des selbständigen Lehrers ihrerseits Leistungen erbringt, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 4 bis 7 UStG steuerfrei sind. Eine solche Bestätigung der anderen Bildungseinrichtung ist kein Grundlagenbescheid nach § 171 Absatz 10 in Verbindung mit § 175 Absatz 1 Nummer 1 AO.

Der Umfang der nach § 4 Nummer 21 UStG begünstigten Bildungsleistungen bestimmt sich nach folgenden Grundsätzen:

Der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts stellt nach unionsrechtlicher Auslegung auf einen bestimmten Typus von Unterrichtssystem ab, der allen Mitgliedstaaten unabhängig von den jeweiligen Besonderheiten der nationalen Systeme gemeinsam ist. Danach verweist der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 4 UStG allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum an Stoffen und die Vermittlung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten an die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen Stufen dieses System bildenden Stufen (vgl. EuGH-Urteil vom 14. März 2019, C-449/17 - (A & G Fahr-schul-Akademie). Der Schul- und Hochschulunterricht beschränkt sich nicht auf Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf eine Berufstätigkeit vermittelt, sondern schließt auch Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen oder Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studierenden zu entwickeln (EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-445/05 (Haderer), Rn. 26). Ein direkter Bezug zu einem Beruf ist nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008, V R 3/05, BStBl II 2012, 267). Umfasst sind auch Leistungen, mit denen auf die Wahl eines Berufes vorbereitet bzw. die berufliche Orientierung unterstützt werden soll (z. B. Bewerbungstrainings oder Potenzial-checks, mit denen Schüler befähigt werden, Kenntnisse über ihre Kompetenzen und Inte-

ressen zielorientiert bei der Berufswahl einzusetzen) (vgl. BVerwG-Urteil vom 12.06.2013, 9 C 4/12, HFR 2014, 80).

Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder der beruflichen Umschulung umfassen Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahmen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen (vgl. Artikel 44 Satz 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011). Die im Rahmen solcher Schulungsmaßnahmen vermittelten speziellen Kenntnisse und Fertigkeiten müssen objektiv zur Ausübung bestimmter beruflicher Tätigkeiten notwendig sein. Daher sind auch Lehrgänge zur Ausbildung für die Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE D1, D1E, T und L als Dienstleistungen im Bereich Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung anzusehen. Davon abzugrenzen ist hingegen Fahrschulunterricht in einer Fahrschule zum Erwerb der Fahrerlaubnis für Kraftfahrzeuge der Klassen B und C1. Dieser ist auch nicht als Schul- und Hochschulunterricht anzusehen, da es sich um einen spezialisierten Unterricht handelt, der für sich allein nicht 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 gleichkommt (vgl. EuGH-Urteil vom 14. März 2019, C-449/17 (A & G Fahrschul-Akademie)). Im Bereich des sogenannten Coachings oder der sogenannten Supervision sind von den beruflichen Bildungsleistungen die nicht unter diese Norm fallenden Leistungen in der Art einer Unternehmensberatung abzugrenzen, die nicht im engeren Sinne der Bildung der Adressaten, sondern der Verbesserung der Betriebsführung dienen.

Nach Artikel 44 Satz 2 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsmaßnahmen zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 77 vom 23.3.2011, S. 1) ist die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung für eine eventuelle Befreiung unerheblich. Eine steuerfreie Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung kann somit auch im Rahmen von Tagesveranstaltungen oder Vortragsreihen erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 7. Oktober 2010, V R 12/10, BStBl II 2011, S. 303). Im Hinblick auf die Leistungen selbständiger Lehrer bedeutet dies, dass auch einzelne Vorträge, die evtl. Bestandteil eines Tages- bzw. Kurz-Seminars sind, unter den übrigen Voraussetzungen unter die Steuerbefreiung fallen können.

Für den Begriff der einzelnen Bildungsleistungen im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 4 bis 6 UStG kommt es jeweils nicht auf die Ziele der Personen an, die diese in Anspruch nehmen. Unerheblich ist deshalb inwieweit die einzelnen Personen, gegenüber denen die Leistungen der Einrichtung erbracht werden, tatsächlich jeweils einen Schul- und Hochschulabschluss erreichen wollen oder die Leistungen tatsächlich jeweils der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung dieser Personen dienen. Entscheidend sind vielmehr die Art der erbrachten Leistung und ihre objektive Eignung, die hierfür erforderlichen Kenntnisse und Fertigkeiten zu vermitteln.

Zum Bestandteil der Bildungsleistung gehören auch diejenigen Elemente, die den organisatorischen Rahmen der Einrichtung ausmachen, in der der Unterricht erteilt wird (vgl. EuGH-Urteile vom 14. Juni 2007, C-434/05 (Horizon College), und vom 28. Januar 2010, C-473/08 (Eulitz)), wie zum Beispiel die Prüfungstätigkeit.

Nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 6 UStG sind Leistungen der Fortbildung nur dann befreit, wenn sie von Einrichtungen erbracht werden, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden. Diese Einschränkung der Vorschrift beruht auf Artikel 133 Satz 1 Buchstabe a MwStSystRL. Bei der Beurteilung der Frage, ob es sich um eine Einrichtung handelt, die keine systematische Gewinnerzielung anstrebt, sind sämtliche Tätigkeiten dieses Unternehmers zu berücksichtigen. Die Einrichtung darf im Gegensatz zum Zweck eines gewerblichen Unternehmens nicht darauf gerichtet sein, für ihre Beteiligten Gewinne zu er-

zielen. Eine Einrichtung ohne Gewinnstreben kann jedoch dann vorliegen, wenn sie systematisch danach strebt, Überschüsse zu erwirtschaften, die sie anschließend für die Durchführung ihrer Leistungen verwendet und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht verteilt (vgl. EuGH-Urteil vom 21. März 2002, C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club)).

Zur Anwendung des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 6 UStG ist es folglich erforderlich, die Leistungen der Ausbildung und beruflichen Umschulung von denjenigen der Fortbildung abzugrenzen. Zu den Leistungen der Ausbildung und beruflichen Umschulung zählen Leistungsangebote (Lehrgänge, Kurse u.ä.), die jeweils für sich genommen zum Erwerb von Kenntnissen führen, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen bzw. einen Berufswechsel vorbereiten. Demgegenüber sind Leistungen der Fortbildung solche, die Kenntnisse in einem bereits erlernten oder ausgeübten Beruf vertiefen oder der allgemeinen Qualifizierung für die Ausübung einer Erwerbstätigkeit dienen, wie z. B. IT-Schulungen, Computer-Anwenderkurse, Sprachkurse, Kommunikationsseminare u. ä.

Neben den begünstigten Bildungsleistungen sind auch die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen befreit. Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen sind dann als mit der Bildungsleistung „eng verbunden“ anzusehen, wenn sie tatsächlich als eigenständige Leistungen zur Bildungsleistung erbracht werden.

Außerdem müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-434/05 (Horizon College)):

- sowohl die Bildungsleistung als auch der damit eng verbundene Umsatz müssen von einer begünstigten Lehreinrichtung erbracht werden;
- der eng verbundene Umsatz muss zur Ausübung der Bildungsleistung unerlässlich sein; das ist dann der Fall, wenn der eng verbundene Umsatz von solcher Art und Qualität ist, dass ohne Rückgriff auf ihn eine Gleichwertigkeit der Bildungsleistung nicht gewährleistet ist;
- der eng verbundene Umsatz darf nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, der Einrichtung, die diesen Umsatz ausführt, zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Tätigkeiten gewerblicher Unternehmen stehen; als Nachweis dafür, dass die betreffende Tätigkeit nicht der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, reicht es nicht aus, wenn die Einrichtung als Gegenleistung für den eng verbundenen Umsatz lediglich eine Kostenerstattung verlangt.

Ein eng verbundener Umsatz kann zum Beispiel die Gestellung einer Lehrkraft durch eine Lehreinrichtung zur vorübergehenden Unterrichtserteilung an eine andere Lehreinrichtung sein (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-434/05 (Horizon College)).

Nicht als eng mit dem Hochschulunterricht verbundene Dienstleistung ist z. B. die entgeltliche Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen anzusehen, da sie für den Hochschulunterricht nur nützlich, nicht aber unverzichtbar ist (vgl. EuGH-Urteil vom 20. Juni 2002, C-287/00 (Kommission/Deutschland)). Auch z. B. die Verpflegung von Seminarteilnehmern im Allgemeinen ist nicht als mit der Aus- oder Fortbildung eng verbundene Dienstleistung oder als Nebenleistung zur Aus- oder Fortbildung steuerfrei. Bei der Verpflegung von Seminarteilnehmern handelt es sich nicht um eine für die Aus- oder Fortbildung unerlässliche Leistung, sondern um eine hierfür nur nützliche Maßnahme, die vorrangig dazu dient, den Komfort und das Wohlbefinden bei der Inanspruchnahme der Bildungsmaßnahme zu steigern (vgl. BFH-Urteil vom 7. Oktober 2010, V R 12/10, BStBl. II 2011, S. 303).

Davon abzugrenzen ist eine Leistung, die für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten oder in Anspruch zu nehmen (vgl. Abschnitt 3.10 UStAE). Unselbständige Nebenleistungen, die das Schicksal der Hauptleistungen teilen, können Lieferungen von Lehr- und Lernmaterial sein. Eine Nebenleistung liegt dann vor, wenn das den Teilnehmern überlassene Lehr- und Lernmaterial inhaltlich den Unterricht ergänzt, zum Einsatz im Unterricht bestimmt und von dem die Bildungsleistung erbringenden Unternehmer selbst entworfen ist und bei Dritten nicht bezogen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 1985, V R 15/80, BStBl II 1986, 499).

#### *Satz 1 Buchstabe b*

§ 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe b UStG setzt die unionsrechtliche Befreiungsnorm des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL um. Danach befreien die Mitgliedstaaten den „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ von der Mehrwertsteuer. Da nach der Rechtsprechung des EuGH die Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i und j MwStSystRL kein gemeinsames System von Befreiungen bilden, wird die Befreiungsnorm nach Buchstabe j in einer eigenständigen nationalen Rechtsvorschrift umgesetzt.

Der unionsrechtliche Begriff des Privatlehrers nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL und somit auch nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe b UStG umfasst nur natürliche Personen.

Der historisch auszulegende Begriff des Privatlehrers erfordert, dass der Lehrer in eigener Person, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung Unterrichtsleistungen erbringt. Ein Privatlehrer gestaltet und organisiert selbst die Unterrichtseinheiten. Hierzu kann z. B. Privatunterricht gehören, bei dem zwischen dem konkreten Inhalt des Unterrichts und den Qualifikationen des Unterrichtenden grundsätzlich ein Zusammenhang besteht. Der Unterricht des Privatlehrers muss auf die individuellen Bedürfnisse der jeweiligen Schüler ausgerichtet sein. Typische Beispiele eines solchen Privatlehrers sind unter den genannten Voraussetzungen z. B. Nachhilfelehrer oder Musiklehrer. Der Unterricht des Privatlehrers darf sich mithin nicht darauf beschränken, den Unterricht losgelöst vom individuellen Förderbedarf der Unterrichteten nach einem mehr oder weniger festen Lehr- oder Unterrichtsplan durchzuführen.

Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL schließt nicht aus, dass Unterricht, der mehreren Personen gleichzeitig erteilt wird, unter die in dieser Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung fällt. Auch Unterricht, der Gruppen von Einzelpersonen erteilt wird, kann unter den Begriff „Privatunterricht“ fallen, wenn dieser in dem geschilderten persönlichen Vertrauensverhältnis zu den Unterrichteten erfolgt. Privatunterricht in diesem Sinne kann somit z. B. auch in der Wohnung des Lehrers erteilt werden. Das Erfordernis, dass der Unterricht privat erteilt wird, setzt nicht unbedingt das Bestehen einer unmittelbaren Vertragsbeziehung zwischen den Teilnehmern und dem Unterrichtenden voraus. Eine solche Vertragsbeziehung besteht nämlich oft mit anderen Personen als den Teilnehmern, etwa mit den Eltern der Schüler oder Hochschüler (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-445/05 (Haderer), Rn. 32); eine solche Vertragsbeziehung kann unter den übrigen Voraussetzungen auch zwischen dem Privatlehrer und dem Personal seines Auftraggebers bestehen.

Der Begriff des Privatlehrers ist nicht erfüllt, wenn das Unternehmen organisatorische Strukturen aufweist, die denen eines Schulbetriebs ähnlich sind. Dies ist der Fall, wenn z. B. entsprechendes Personal und Sachmittel sowie Unterrichtsräume zur Verfügung stehen und beständig Lehrveranstaltungen angeboten werden. Demzufolge kommt für eine Einrichtung, in der sowohl der Inhaber als auch seine Mitarbeiter Unterricht erteilen, eine Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe b UStG nicht in Betracht; und zwar auch nicht anteilig für den vom Inhaber selbst erteilten Unterricht. Eine solche

Einrichtung kann vielmehr nur unter den Voraussetzungen des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a UStG befreit sein.

Auch ein Lehrer, der im Verhinderungsfall Anspruch auf Fortzahlung der Vergütung hat oder als Franchisenehmer kein eigenes Unterrichtskonzept entwickelt, kann mangels Tätigkeit für eigene Rechnung bzw. in eigener Verantwortung nicht als Privatlehrer angesehen werden. Das Gleiche gilt für selbständige Lehrkräfte, die im Rahmen einer von einer dritten Einrichtung angebotenen Lehrveranstaltung Bildungsleistungen erbringen. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH reicht das Merkmal der Selbständigkeit für sich genommen nicht aus, um einen Lehrer als Privatlehrer im Sinne dieser Regelung einzustufen. Andernfalls käme dem Begriff des Privatlehrers keine eigenständige Bedeutung mehr zu, da die Selbständigkeit der Tätigkeit bereits Voraussetzung der Umsatzsteuerbarkeit an sich ist. Das Merkmal „privat“ beschreibt dem EuGH zufolge insoweit auch nicht die Person des Lehrers, sondern die Erteilungsform des Unterrichts. Ein Lehrer wird dann nicht privat tätig, wenn nicht er, sondern die Einrichtung, an der er Unterricht erteilt, die Unterrichtsleistungen an die Teilnehmer erbringt, d. h. als Leistender anzusehen ist (EuGH-Urteil vom 28. Januar 2010, C-473/08 (Eulitz), Rz. 52 f.). In diesem Fall kann nur die Einrichtung selbst als Trägerin einer Bildungsleistung angesehen werden.

Der zur Auslegung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung entsprechend umfasst der Begriff der von einem Privatlehrer persönlich erteilten Unterrichtseinheiten nicht allein den Schul- und Hochschulunterricht, sondern auch die Bereiche der Aus- und Fortbildung sowie der Umschulung (vgl. BFH-Urteil vom 20. März 2014, V R 3/13). Da im Rahmen des § 4 Nummer 21 UStG die Begriffe zu den Bildungsleistungen einheitlich auszulegen sind, sind demzufolge nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe b Satz 2 UStG die Sätze 4 bis 6 des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a UStG auf die Leistungen von Privatlehrern entsprechend anzuwenden.

Nicht nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe b UStG befreit sind die mit der Unterrichtstätigkeit eng verbundenen Umsätze von Privatlehrern. Denn Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL sieht eine derartige Befreiung nicht vor.

#### Satz 2

Nicht von der Umsatzsteuer befreit sind nach § 4 Nummer 21 Satz 2 UStG Leistungen, die der reinen Freizeitgestaltung dienen (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-445/05 (Haderer), Rn. 26), da diese nicht zu den begünstigten Bildungsleistungen im Sinne des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i und j MwStSystRL zählen.

Maßgebend für die Beurteilung, ob eine Leistung vorliegt, die der reinen Freizeitgestaltung dient, ist die allgemeine Verkehrsauffassung. Eine reine Freizeitgestaltung kann vorliegen, wenn die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten nicht durch Vertiefung und Fortentwicklung zur Ausübung einer beruflichen Tätigkeit genutzt werden können. Anhaltspunkte für das Vorliegen einer reinen Freizeitgestaltung können sich aus dem Teilnehmerkreis oder der thematischen Zielsetzung eines Kurses ergeben (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008, V R 3/05). Auf reine Freizeitgestaltung können Kurse gerichtet sein, die Erwerb und Ausbau regelmäßig im Privatleben angewandter Kenntnisse und Fähigkeiten betreffen. Ist z. B. nach der Zielgruppe, an die sich das Leistungsangebot richtet oder dem Teilnehmerkreis davon auszugehen, dass eine Leistung der reinen Freizeitgestaltung dient, vermögen auch einzelne beruflich ambitionierte Teilnehmer der Veranstaltung kein anderes Gepräge zu geben. Die bloße Möglichkeit, während einer Freizeitveranstaltung erlernte Fähigkeiten oder Kenntnisse auch beruflich nutzen zu können, nimmt einer solchen Veranstaltung nicht ihren Freizeitcharakter. Dies kann u. a. Ski-, Segel- oder Jagdschulen betreffen.

Keine reine Freizeitgestaltung, sondern eine Bildungsleistung liegt nach allgemeiner Verkehrsauffassung vor, wenn die Kurse es dem Teilnehmer ermöglichen, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten durch Vertiefung und Fortentwicklung zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit zu nutzen. Dies gilt auch dann, wenn von dieser Möglichkeit tatsächlich nur wenige Teilnehmer Gebrauch machen.

Ob die erbrachten Unterrichtsleistungen den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben, kann im Übrigen nur im Einzelfall entschieden werden.

Sofern sich Leistungen an Babys oder Kleinkinder richten, wie z. B. Kurse zum Baby-Schwimmen oder in frühkindlicher Spracherziehung, ist zu beachten, dass in solchen Fällen ein Teil der Zeit dem freien oder angeleiteten Spiel vorbehalten ist, dass die Eltern meistens an den Kursen teilnehmen und dass Kinder dieses Alters im Allgemeinen auch nicht im engeren Sinne unterrichtet werden, sondern fortlaufend durch alltägliche Erfahrungen und Erlebnisse lernen. Im Rahmen solcher Kurse werden daher bei der gebotenen engen Auslegung regelmäßig keine Unterrichtsleistungen im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 UStG erbracht bzw. dienen diese Kurse regelmäßig der Freizeitgestaltung. Es kann insoweit aber unter den näheren Voraussetzungen jener Norm eine Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 23 UStG in Betracht kommen.

### **Satz 3**

Für die in § 4 Nummer 15b UStG bezeichneten Leistungen der aktiven Arbeitsförderung und die in § 4 Nummer 15c UStG bezeichneten Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben kommt nach § 4 Nummer 21 Satz 3 UStG die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht.

### **Zu Nummer 2**

#### § 4 Nummer 22

§ 4 Nummer 22 Buchstabe a UStG in der bisherigen Fassung geht insgesamt in der Neufassung des § 4 Nummer 21 UStG auf.

In § 4 Nummer 22 Buchstabe b UStG werden die im bisherigen Buchstaben a genannten Unternehmer, für die die Steuerbefreiung nach Buchstabe b in Frage kommt, übernommen.

### **Zu Artikel 11 (Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung)**

#### **Zu Nummer 1**

##### § 72 Absatz 3 – aufgehoben –

Als Folgeänderung zur Änderung des § 25 UStG wird § 72 Absatz 3 UStDV aufgehoben.

#### **Zu Nummer 2**

##### § 74a Absatz 5 – neu –

Mit der Regelung in § 74a Absatz 5 UStDV wird sichergestellt, dass auf Umsätze, die vor dem 1. Januar 2022 ausgeführt werden, § 72 UStDV in der bisher geltenden Fassung anzuwenden ist.