

# Steuerliche Aspekte bei der Beurteilung von Weiterbildungsaktivitäten

Dr. Kristin Heidler

Dr. Kristin Heidler  
CHE Hochschulkurs  
12./13.04.2010

**Forschung, Lehre, Studium und Weiterbildung**

```
graph TD; A[Forschung, Lehre, Studium und Weiterbildung] --- B[grundständige Studiengänge (§ 10 HRG)]; A --- C[postgraduale Studiengänge (§ 12 HRG)]; A --- D[Weiterbildungsangebote];
```

**grundständige  
Studiengänge  
(§ 10 HRG)**

**postgraduale  
Studiengänge  
(§ 12 HRG)**

**Weiterbildungs-  
angebote**

**(Abschaffung des HRG beschlossen)**

## BFH

- ausschließlicher oder überwiegender Teil der Tätigkeit dient der Ausübung der **öffentlichen Gewalt**
- „eigentümliche und vorbehaltene“ Tätigkeit
- aus der Staatsgewalt abgeleitete öffentlich-rechtliche Aufgabe, die staatlichen Zwecken dient
- und **kein** schädliches potenzielles Wettbewerbsverhältnis mit einem privaten Anbieter

## EuGH → BFH

- in Anlehnung an Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung der MwStSystRL
- Ausübung der Tätigkeit auf Grundlage einer **öffentlich-rechtlichen Sonderregelung**
- Prüfung auf Vorliegen einer größeren Wettbewerbsverzerrung

- Ausübung der Tätigkeit auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung wenn:
  - die Hochschule aufgrund einer eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung tätig wird
  - und dabei von hoheitlichen Befugnissen wie z.B. Genehmigungsrechten und Sanktionsbefugnissen Gebrauch macht
- i.d.R. kein schädliches Wettbewerbsverhältnis



## Grundständige und postgraduale Studiengänge

- gegen Entgelt (Studienbeiträge) – unentgeltliche Studiengänge haben keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt
- Zulassung und Ausschluss von einem Studium
- Abnahme von Prüfungen und Verleihung eines akademischen Hochschulgrads
- auf Basis einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung und kein schädliches Wettbewerbsverhältnis mit privaten Anbietern



hoheitlicher Bereich staatlicher Hochschulen

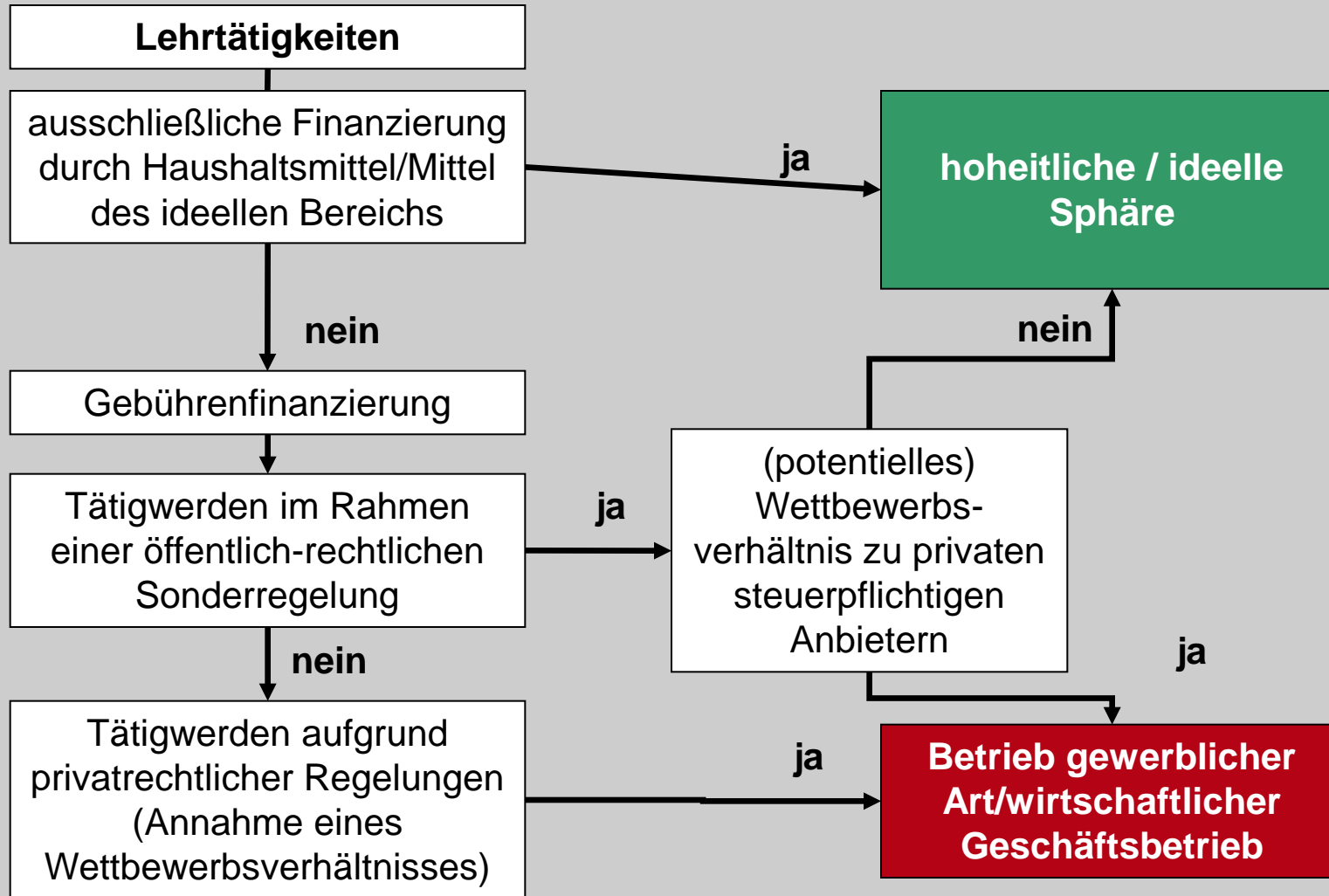
## Weiterbildungsangebote

- gegen Entgelt (i.d.R. Teilnahmebeiträge)
- kein staatlich anerkannter Abschluss
- „nur“: Zertifikat bzw. Teilnahmebescheinigung
- keine Tätigkeit auf Basis einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung
- teilweise (potenzielles) Wettbewerbsverhältnis mit privaten Anbietern



steuerbare Tätigkeit, Begründung eines Betriebs gewerblicher Art für die staatlichen Hochschulen

# Sphärenzuordnung der Lehrtätigkeiten



- Tatbestandsmerkmale „Bildungs-Zweckbetrieb“
  - Volkshochschule oder **ähnliche Einrichtung**
  - Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art
  - Durchführung durch Hochschule selbst
- **und** allgemeine Grundsätze der §§ 51-68 AO
  - Satzung und tatsächliche Geschäftsführung
  - selbstlose, ausschließliche und unmittelbare gemeinnützige Zweckverfolgung



steuerbefreit gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG  
steuerbefreit gem. § 3 Nr. 6 GewStG

- steuerbare Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
- **Steuerbefreiung** nach § 4 Nr. 22 a) UStG für:
  - Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art staatlicher Hochschulen
  - **sofern** die Einnahmen überwiegend die Kosten decken

- sofern keine Steuerbefreiung greift und ein Zweckbetrieb vorliegt (Satzungserfordernis) => mögliche Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG
- für Beherbergungs- und Beköstigungsleistungen ggf. ausgeschlossen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 S. 3 UStG)

## Sachverhalt:

Eine Universität veranstaltet gegen Entgelt ein wissenschaftliches Symposium. Hierfür stellt sie den Teilnehmern Gebühren in Höhe von € 100.000,- in Rechnung. Hiervon entfallen € 40.000,- auf die Verpflegung und Unterbringung der Teilnehmer im Gästehaus der Universität.

## Lösung:

Grundsätzlich sind die Seminare dem Zweckbetrieb i.S.d. § 68 Nr. 8 AO zuzuordnen. Dies gilt auch für die Einnahmen aus der Beherbergung und Beköstigung. Das bedeutet es ergeben sich keine ertragsteuerlichen Folgen. Umsatzsteuerlich kommt die Anwendung der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 22 a) UStG in Frage. Diese Befreiung gilt jedoch nicht für die Beherbergung und Beköstigung. Anwendbar ist jedoch die Umsatzsteuerermäßigung. Die Umsatzgrenze in Höhe von € 35.000,- wird im Rahmen des Zweckbetriebs überschritten (Abschn. 170 Abs. 11 S. 5 UStR). Dennoch erfolgt die Finanzierung des Zweckbetriebs nicht zu mehr als 50% aus den Einnahmen aus der Beherbergung und Beköstigung (Abschn. 170 Abs. 11 S. 3 und 4 UStR).

- Nebenleistungen sind bspw.
  - Überlassung von Lehrmaterialien (Skripte, Software)
  - Verkauf von Vorlesungsverzeichnissen
  - Aufbewahrung von Garderobe
- Steuerbefreiung der Lehrtätigkeit nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG => Umsatzsteuerbefreiung der Nebenleistungen möglich (Abschn. 113 Abs. 2 UStR)

## Anbieter von „Bildungsleistungen“

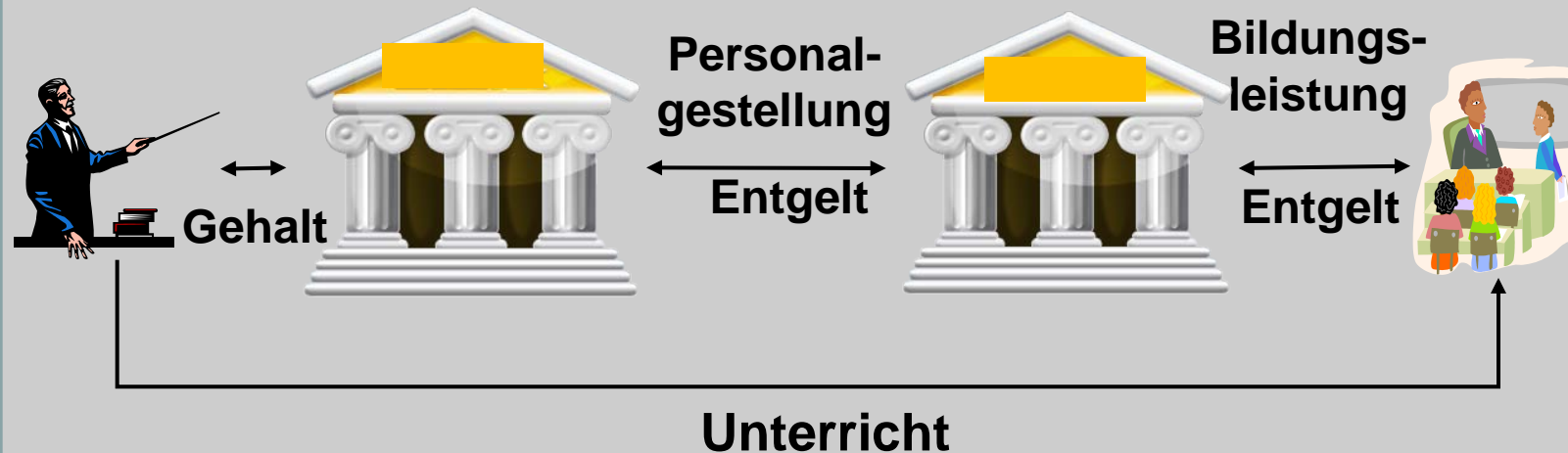
- staatliche Hochschule als Anbieter
  - ⇒ § 4 Nr. 22 a) UStG
- private Schulen und andere allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen
  - ⇒ § 4 Nr. 21 a) UStG
- selbstständige Lehrer
  - ⇒ § 4 Nr. 21 b) UStG

- Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten, Artikel 132 Abs. 1 MwStSystRL:
  - (1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze 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**;
    - ...

## Sachverhalt:

Eine Bildungseinrichtung stellt einige ihrer Lehrer anderen Lehrereinrichtungen (im Folgenden: Zieleinrichtungen) zur Verfügung, bei denen diese Lehrer unter der Verantwortung der jeweiligen Zieleinrichtung Unterricht erteilen.

### Steuerbefreit ?



- Die Personalgestellung als Hauptleistung wird nicht von Art. 132 Abs. 1 i) MWSt-SystRL erfasst
- Personalgestellung kann aber grundsätzlich als mit dem Unterricht eng verbundene Dienstleistung angesehen und befreit werden, wenn diese Gestellung das Mittel darstellt, um unter den bestmöglichen Bedingungen in den Genuss des als Hauptleistung angesehenen Unterrichts zu kommen
- Voraussetzungen:
  - Einrichtung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 i) MWSt-SystRL
  - Ohne Gestellung wäre keine Gleichwertigkeit des Unterrichts gewährleistet.
  - Die Gestellung ist nicht im Wesentlichen dazu bestimmt, zusätzliche Einnahmen durch eine Tätigkeit zu erzielen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt wird.

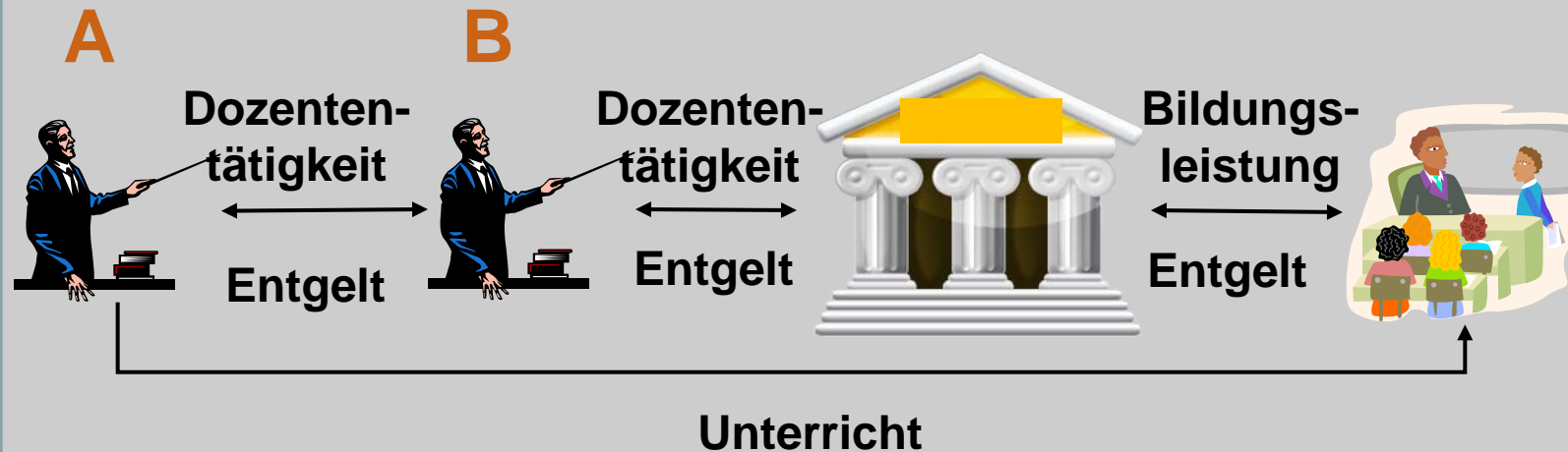
# USt & Bildungsleistungen – Beispielfälle

(BFH-Urteil v. 23.08.2007, V R 10/05, DStR 2007, S. 2217)

MOHREN

## Sachverhalt:

Dozent B stellt einen anderen Dozenten (A) für berufliche Fortbildungstätigkeiten an einer Weiterbildungseinrichtung i.S.d. § 4 Nr. 21a) UStG ein und zahlt ihm für seine Lehrtätigkeit ein Entgelt.

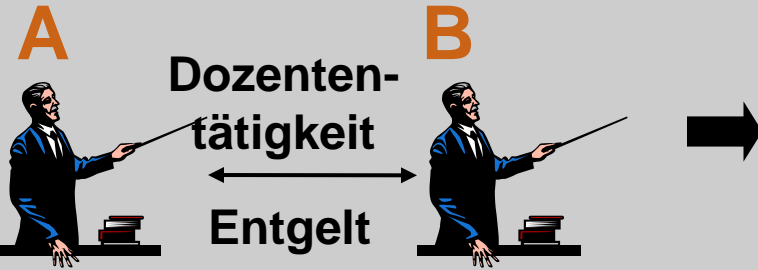


Dr. Kristin Heidler  
CHE Hochschulkurs  
12./13.04.2010

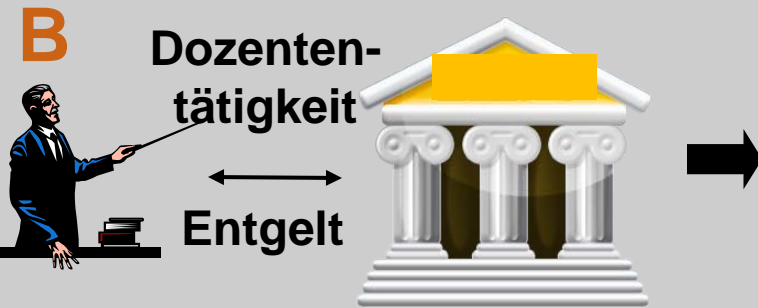
Dr. Mohren & Partner  
Folie Nr. 17

# USt & Bildungsleistungen – Beispielsfälle

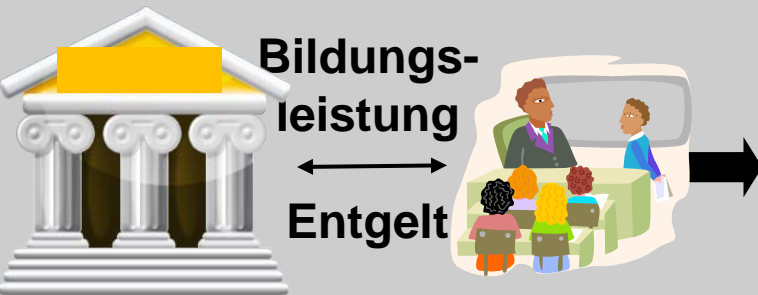
(BFH-Urteil v. 23.08.2007, V R 10/05, DStR 2007, S. 2217)



keine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 b) bb), da B nicht im Besitz einer Bescheinigung i.S.d. § 4 Nr. 21a) bb) UStG; keine Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 j) MWSt-SystRL, da berufliche Fortbildung



keine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 b) bb), da B nicht unmittelbar tätig wird, keine Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 j) MWSt-SystRL, da berufliche Fortbildung



steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG bzw. Art. 132 Abs. 1 i) MWSt-SystRL

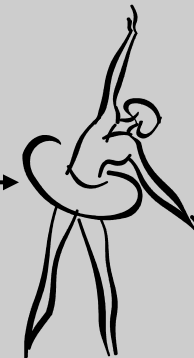
## Sachverhalt:

Ein Ballett-Studio ist im Besitz einer Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, worin bescheinigt wird, dass es ordnungsgemäß Kenntnisse und Fähigkeiten für einen späteren Beruf vermittelt. Die Finanzverwaltung will die Umsatzsteuerbefreiung nur in soweit gelten lassen, als feststeht, dass die Ballettschüler den Beruf des Tänzers anstreben. Als Indiz hierfür sieht die Finanzverwaltung das Ablegen der Aufnahmeprüfung an der staatlichen Musikhochschule.

**steuerbefreit ?**

**Tanzkurse**

**Entgelt**



- steuerfreie Umsätze i.S.d. Art. 132 Abs. 1 i) der MWSt-SystRL liegen vor, sofern die Bildungsleistungen nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben
- „Schul- und Hochschulunterricht“ i.S.d. MWSt-SystRL muss nicht zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führen oder auf eine Berufsausbildung gerichtet sein (Vgl. auch EuGH v. 14.06.2007, C 445/05, Haderer, HFR 2007, S. 806).
- Die Ziele der Personen, die eine Bildungseinrichtung besuchen sind für die Besteuerung irrelevant, wichtig ist die generelle Eignung der Leistung als Schul- und Hochschulunterricht.
- Die Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG ist ein Indiz dafür, dass Leistungen, die dem Anforderungsprofil der Bescheinigung entsprechen nicht der bloßen Freizeitgestaltung dienen.

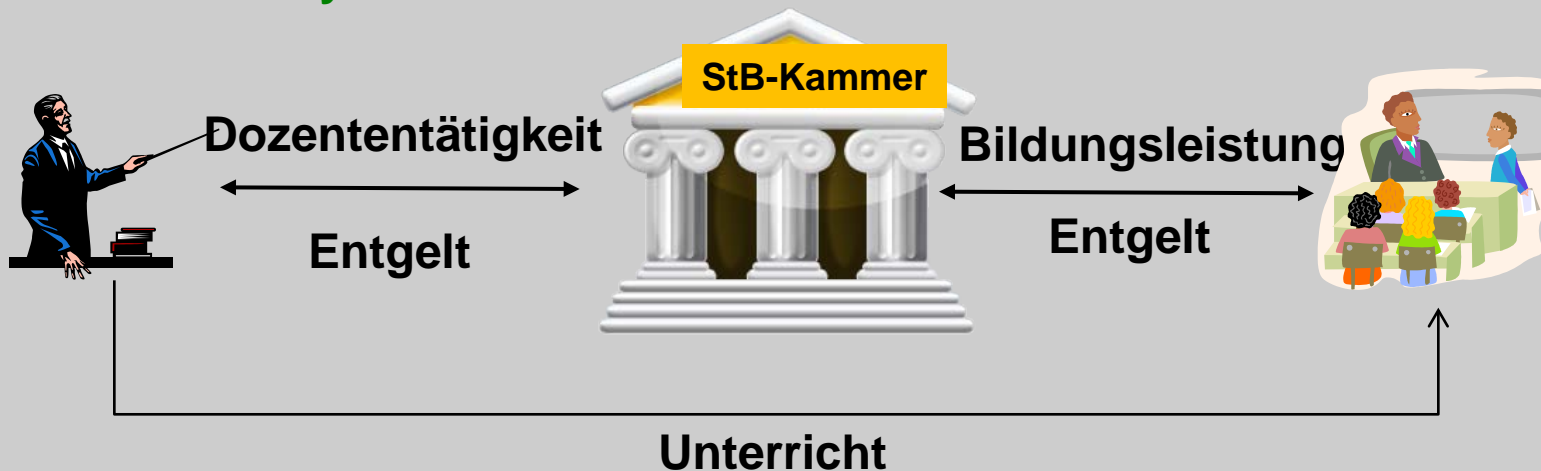
# USt & Bildungsleistungen – Beispielsfälle (BFH-Urteil v. 17.04.2008)

MOHREN

## Sachverhalt:

Externer Dozent wird gegen Entgelt im Rahmen von eintägigen Seminaren für die Bundessteuerberaterkammer tätig.

§ 4 Nr. 21 b) UStG?  
Art. 132 Abs. 1 j) MWSt-  
SystR?



Dr. Kristin Heidler  
CHE Hochschulkurs  
12./13.04.2010

Dr. Mohren & Partner  
Folie Nr. 21

# USt & Bildungsleistungen – Beispielsfälle (BFH-Urteil v. 17.04.2008)

MOHREN

- Keine Befreiung nach § 4 Nr. 21 b) UStG, da keine Bescheinigung i.S.d. § 4 Nr. 21 a) bb) bei der Kammer vorliegt.
- Keine Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 i) MWSt-SystRL, da keine „andere Einrichtung“ in diesem Sinne gegeben ist.
- Keine Befreiung nach Art. 132 Abs. 1j) MWSt-SystRL,
  - da kein „Schul- und Hochschulunterricht“ erteilt wird,
  - kein in einen Lehr- oder Studienplan eingebetteter Unterricht vorliegt.

Dr. Kristin Heidler  
CHE Hochschulkurs  
12./13.04.2010

Dr. Mohren & Partner  
Folie Nr. 22

# USt & Bildungsleistungen – EuGH-Urteil v. 28.01.2010, Rs. Eulitz

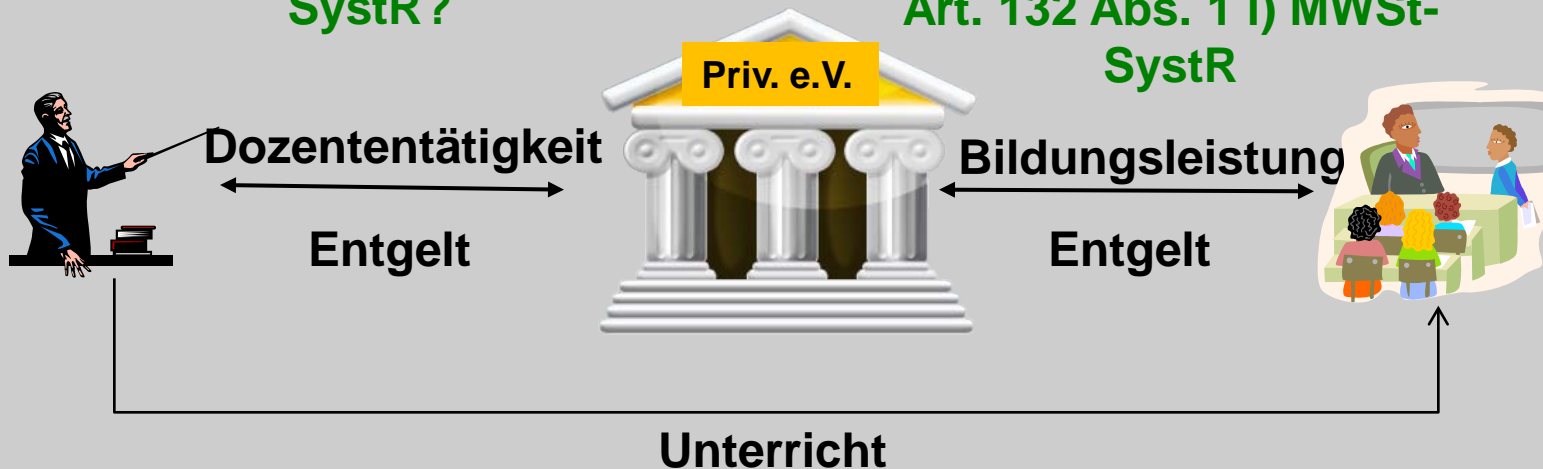
MOHREN

## Sachverhalt:

Externer Dozent wird gegen Entgelt im Rahmen eines Weiterbildungsstudienganges tätig.

§ 4 Nr. 21 b) aa) UStG?  
Art. 132 Abs. 1 j) MWSt-  
SystR?

§ 4 Nr. 21 a) UStG oder  
§ 4 Nr. 22 UStG  
Art. 132 Abs. 1 i) MWSt-  
SystR



Dr. Kristin Heidler  
CHE Hochschulkurs  
12./13.04.2010

Dr. Mohren & Partner  
Folie Nr. 23

# USt & Bildungsleistungen - EuGH-Urteil v. 28.01.2010, Rs. Eulitz

MOHREN

- Befreiung nach § 4 Nr. 21 b) bb) UStG greift im Sachverhalt nicht, da die Bescheinigung nicht vorliegt.
- Übersetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. J) MWSt-SystRL eigentlich „*Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen*“.
- Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an die Schüler/Studierenden.
- Grundsätzlich werden auch organisatorische Tätigkeiten erfasst.
- Leistung muss jedoch direkt von dem Lehrer an die Schüler und nicht über eine andere Einrichtung erfolgen.

=> auch keine Anwendung von Art. 132 Abs. 1 j)  
MWSt-SystRL

Dr. Kristin Heidler  
CHE Hochschulkurs  
12./13.04.2010

Dr. Mohren & Partner  
Folie Nr. 24

- steuerliche Einordnung von Studiengängen abhängig von „Tätigwerden“ auf Grundlage öffentlich-rechtlicher Sonderregelung und potenziellem Wettbewerbsverhältnis
- steuerbegünstigter Zweckbetrieb nach 68 Nr. 8 AO als Alternative
- keine Umsatzsteuerbelastung unter den Voraussetzungen der 4 Nr. 21 und 22 UStG, aber kein Vorsteuerabzug
- Steuerbefreiungen der MWSt-SystRL bei Bildungsleistungen häufig weiter gefasst
- Steuerbefreiung für Dozenten wird insbesondere durch EuGH v. 28.01.2010, Rs. Eulitz stark eingeschränkt

- *Becker / Kretzschmann*, Umsatzbesteuerung von Gastvorträgen unter Berücksichtigung der aktuellen EuGH-Rechtsprechung, *UR* 2007, S. 873-881.
- *Neeser*, Steuerbefreiung der Schulungsleistungen nach § 4 Nr. 21 UStG und Art. 132 Abs. 1 MWStSystRL, *UVR* 2008, S. 73-79
- *Philipowski*, Unterrichtsleistungen eines Privatlehrers sind steuerfrei, aber unter welchen Voraussetzungen?, *UR* 2010, S. 161-166.