Evangelische Kirche in Hessen und Nassau

Hinweise zur Umsatzsteuer bei Bildungsveranstaltungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ab 01.01.2023

1. ALLGEMEINES ZUR UMSATZSTEUER:

Zum 01. Januar 2023 ändert sich die Umsatzbesteuerung kirchlicher Körperschaften des öffentlichen Rechts durch Inkrafttreten des § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) grundlegend.
Die nachfolgenden Hinweise sollen einen Überblick über die Umsatzbesteuerung bei Bildungsleistungen geben, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (z.B. Kirchengemeinden, Gesamt-, Zweckverbände, Kirchenkreis, Landeskirche) durchgeführt werden.

Ab 01. Januar 2023 ist jede Leistung gegen Entgelt umsatzsteuerlich einzeln zu betrachten. Für Bildungsangebote gegen Entgelt kommen unter bestimmten Voraussetzungen Umsatzsteuerbefreiungen in Betracht. Liegen die Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerbefreiung nicht vor, ist der Umsatz umsatzsteuerpflichtig. Zudem ist zu prüfen, ob bei einer etwaigen Umsatzsteuerpflicht die kirchliche Körperschaft des öffentlichen Rechts (z.B. Kirchengemeinden) unter die Kleinunternehmerregelung fällt. Vorsorglich sei darauf hingewiesen, dass die Landeskirche und ihre unselbständigen Einrichtungen keine Kleinunternehmer sind.

> *Beispiel 1: eine unselbständige Einrichtung der Landeskirche führt eine halbtägige Fortbildungsveranstaltung ohne Unterkunft und Verpflegung durch. In der Pause verkauft sie Bücher.*
> *Lösung: die Fortbildungsveranstaltung sowie der Bücherverkauf sind getrennt zu betrachten. Bei der Fortbildungsveranstaltung ist nach dem Inhalt zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung in Betracht kommt (siehe nachfolgende Hinweise). Der Bücherverkauf ist unabhängig davon umsatzsteuerpflichtig.*
>
> *Beispiel 2: die Familienbildungsstätte bietet einen Kurs kostenfrei an.*
> *Lösung: Mangels Entgelt entsteht keine Umsatzsteuer.*

2. Steuerbefreiungen im Wandel

Es ist darauf hinzuweisen, dass sich die Regelungen zur Umsatzsteuerbefreiungen im Bildungsbereich aufgrund neuer höchstrichterlicher Rechtsprechung (u.a. BFH-Urteil vom 16.12.2021, V R 31/21, als Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil vom 21.10.2021, C-373/19 „Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics“) im Umbruch befinden. Ob bzw. in welcher Form der Gesetzgeber oder die Finanzverwaltung in Anbetracht der Divergenzen zwischen nationalem Recht und Unionsrecht tätig werden, ist abzuwarten.
Aktuell gibt es Ausführungen im Umsatzsteueranwendungserlass der Finanzverwaltung, auf die nachfolgend Bezug genommen wird. Die Texte sind der Anlage zu entnehmen.

3. Steuerbefreiungen bei Veranstaltungen

Für bestimmte Leistungen kommen Umsatzsteuerbefreiungen in Betracht.
Im Bereich der Erwachsenenbildung sind dies insbesondere die Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 22 sowie nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG. Die Gesetzestexte können der Anlage 1 entnommen werden.
Auch für Online-Veranstaltungen kommen unter diesen Voraussetzungen Steuerbefreiungen in Betracht. Hingegen ist nicht umsatzsteuerbefreit, wenn Kursunterlagen/ Veranstaltungs-aufzeichnungen ohne Möglichkeit zur Kontaktaufnahme online gegen Entgelt veröffentlicht werden.

Als Anlage 2 ist eine Übersicht über die Steuerbefreiungen von Bildungsangeboten beigefügt.

3.1 STEUERBEFREIUNG NACH § 4 Nr. 22 UStG

Damit die Steuerbefreiung zur Anwendung kommt, müssen die Voraussetzungen zugleich erfüllt sein (eingerückt erhalten Sie weitere Hinweise zu den einzelnen Voraussetzungen):

Voraussetzungen § 4 Nr. 22a UStG:

☐ Veranstalter ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts
(z.B. Kirchengemeinde, Kirchenkreis, Gesamtverband, Zweckverband, Landeskirche)

☐ Die Einnahmen werden überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet:
Das ist der Fall, wenn sie zumindest zur Hälfte zur Deckung der Kosten dienen.

☐ Vorträge oder Kurse oder andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art:
Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art sind solche, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, als Schul- oder Hochschulunterricht, als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung zu qualifizieren sind.

ODER

Voraussetzungen § 4 Nr. 22b UStG

☐ Veranstalter ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts.
(z.B. Kirchengemeinde, Kirchenkreis, Gesamtverband, Zweckverband, Landeskirche)

☐ es handelt sich um eine „andere kulturelle und sportliche Veranstaltung“
Eine sportliche Veranstaltung ist die organisatorische Maßnahme einer begünstigten Einrichtung, die es aktiven Sportlern erlaubt, Sport zu treiben (z.B. bloßes Training, Sportkurse)
Als „andere kulturelle Veranstaltung“ kommen zum Beispiel Musikwettbewerbe und Trachtenfeste in Betracht.

☐ Das Entgelt besteht in Teilnehmergebühren.

Entgelte, die gezahlt werden, um an den Veranstaltungen aktiv teilnehmen zu können.

Zu beachten ist, dass eine etwaige Übernachtung und Verpflegung nicht unter die Steuerbefreiung fallen. Ausnahmsweise kann die Verpflegung unter die Steuerbefreiung fallen, wenn sie geringfügig ist (z.B. Verpflegung mit kalten und kleinen Gerichten in den Seminarpausen, die für die Durchführung der Veranstaltung unerlässlich sind).

Beispiel: die Landeskirche bietet eine eintägige Fortbildungsveranstaltung (ohne Verpflegung) für Religionslehrer an. Jeder Teilnehmende zahlt 20 €. Die Gesamteinnahmen aus dieser Veranstaltung betragen 200 €. Die Kosten betragen 190 €.
Lösung: Die Landeskirche ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die Einnahmen werden auch überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet. Da es sich um eine Fortbildung handelt, ist auch die Voraussetzung der wissenschaftlichen oder belehrenden Veranstaltung erfüllt.

Abwandlung: Die Fortbildungsveranstaltung wird mit Verpflegung angeboten. Es handelt sich nicht um eine geringfügige Pausenverpflegung. Jeder Teilnehmende zahlt 30 € (20 € Kursentgelt und 10 € für die Verpflegung).
Lösung: das Kursentgelt ist steuerfrei (s.o.). Die Verpflegung ist steuerpflichtig.

3.2 STEUERBEFREIUNG NACH § 4 Nr. 21 a) bb) UStG

Damit die Steuerbefreiung zur Anwendung kommt, müssen die Voraussetzungen zugleich erfüllt sein (eingerückt erhalten Sie weitere Hinweise zu den einzelnen Voraussetzungen):

Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 a) bb) UStG:

☐ unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen
Entscheidend ist, ob vergleichbare Leistungen in Schulen erbracht werden.

☐ Leistungserbringer sind private Schulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen
Der Unternehmer ist Träger einer Bildungseinrichtung, wenn er selbst entgeltliche Unterrichtsleistungen gegenüber seinen Vertragspartnern (z.B. Schüler, Studenten, Berufstätige oder Arbeitgeber) anbietet. Dies erfordert ein festliegendes Lehrprogramm und Lehrpläne zur Vermittlung eines Unterrichtsstoffs für die Erreichung eines bestimmten Lehrgangsziels sowie geeignete Unterrichtsräume oder -vorrichtungen. Der Betrieb der Bildungseinrichtung muss auf eine gewisse Dauer angelegt sein. Die Veranstaltung einzelner Vorträge oder einer Vortragsreihe erfüllt dagegen nicht die Voraussetzungen einer Unterrichtsleistung.

☐ Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, dass die Leistung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten
Die Vorbereitung auf einen Beruf umfasst die berufliche Ausbildung, die berufliche Fortbildung und die berufliche Umschulung.

Im Gegensatz zur Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 UStG setzt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde voraus. Nicht befreit sind einzelne Kurse, siehe UStAE.

Für Unterkunfts- und Verpflegungsleistungen gelten die Aussagen in Tz. 3.1 entsprechend.

Nach § 4 Nr. 21b) bb) UStG sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer von der Umsatzsteuer befreit, sofern sie an anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen erbracht werden, die die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21a UStG erfüllen.

4. Weitere praktische Hinweise

Aus den Flyern/Programmheften sollte klar erkennbar sein, welche Körperschaft Veranstalterin ist.

Beispiele:
- *Veranstalter: Ev. Kirche von Kurhessen-Waldeck;*
- *Veranstalter: Referat der Ev. Kirche von Kurhessen-Waldeck*
- *Veranstalter: Ev. Familienbildungsstätte des Ev. Kirchenkreises XY*

In Programmheften sollte zudem die Rechtsform des Veranstalters klar erkennbar sein.

> *Beispiel: Die Ev. Kirche von Kurhessen-Waldeck ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts.*

Bei Kooperationen ist Vorsicht geboten. Bei Angeboten, die in Kooperation mit anderen Körperschaften durchgeführt werden sollen, sollte, wie zuvor geschildert, ein Veranstalter benannt werden. Bereits im Vorfeld der Ausschreibung ist zu klären, welche Körperschaft Veranstalterin ist. Hintergrund: die zuvor beschriebenen Steuerbefreiungen kommen nur in Betracht, wenn EINE Körperschaft des öffentlichen Rechts Veranstalterin ist. Bei einer Zusammenarbeit mit anderen Körperschaften ist zu vermeiden, dass nach Außen die Kooperation in Erscheinung tritt.

> *Abgrenzungsbeispiel: nicht zu empfehlen: Veranstalter: Familienbildungsstätte X und Verein Y*

Tipp, sofern eine Bildungsveranstaltung auch Leistungen für Verpflegung und oder Unterkunft umfasst: Ein Entgeltanteil für den Kurs sowie für die Verpflegung und ggf. die Unterkunft separat in der Ausschreibung ausweisen.

> *Beispiel: Kursentgelt 30 € (davon 20 € Bildungsanteil, 10 € Verpflegung)*

Aus der Kursbeschreibung im Programmheft/Flyer sollte hervorgehen, dass es sich um einen Kurs wissenschaftlicher oder belehrender Art, eine sportliche Veranstaltung oder eine unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistung handelt, sofern eine Steuerbefreiung in Anspruch genommen werden soll.

Dringend wird empfohlen, Unterlagen zur Ausschreibung, Konzeption und Durchführung der Kurse während der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht vorzuhalten.

Ergänzender Hinweis

Die Ausführungen haben bewusst einen grundlegenden und informellen Charakter. Sie basieren auf den aktuell gültigen Gesetzen, Richtlinien und Anwendungserlassen. Änderungen der maßgebenden steuerlichen Bewertungen sind nicht ausgeschlossen.
Die nachfolgend zur Verfügung gestellten Informationen sind weder allumfassend noch auf die Bedürfnisse des Einzelfalls zugeschnitten. Sie beinhalten und Begründen keine Beratung und keine andere Form einer rechtsverbindlichen Auskunft.

Evangelische Kirche in Hessen und Nassau

ANLAGE 1

Auszug der Gesetzestexte sowie des Umsatzsteueranwendungserlasses

Steuerbefreiungen § 4 Nr. 22, 21 a) bb), 25 UStG

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: …

§ 4 Nr. 22

a) die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts …. durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden,
b) andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in Buchstabe a genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht;

§ 4 Nr. 21 a) bb)

a) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen, …

bb) wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten,

§ 4 Nr. 25

Leistungen der Jugendhilfe nach § 2 Absatz 2 des Achten Buches Sozialgesetzbuch, …, wenn diese Leistungen von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Andere Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne dieser Vorschrift sind

a) von der zuständigen Jugendbehörde anerkannte Träger der freien Jugendhilfe, die Kirchen und Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts,

Auszug Umsatzsteueranwendungserlass, konsolidierte Fassung (Stand 26. April 2022)

4.22.1. Veranstaltung wissenschaftlicher und belehrender Art

(1) [1]Volkshochschulen sind Einrichtungen, die auf freiwilliger, überparteilicher und überkonfessioneller Grundlage Bildungsziele verfolgen. [2]Begünstigt sind auch Volkshochschulen mit gebundener Erwachsenenbildung. [3]Das sind Einrichtungen, die von einer festen politischen, sozialen oder weltanschaulichen Grundeinstellung ausgehen, im Übrigen aber den Kreis der Hörer nicht ausdrücklich einengen (BFH-Urteil vom 2. 8. 1962, V 37/60 U, BStBl III S. 458).

(2) Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art sind solche, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, als Schul- oder Hochschulunterricht, als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung zu qualifizieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 27. 4. 2006, V R 53/04, BStBl 2007 II S. 16).

(3) [1]Begünstigt sind nach § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG nur Leistungen, die von den im Gesetz genannten Unternehmern erbracht werden und in Vorträgen, Kursen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art bestehen. [2]Es handelt sich hierbei um eine abschließende Aufzählung, die nicht im Auslegungswege erweitert werden kann. [3]Vergleichbare Tätigkeiten der bei den begünstigten Unternehmern tätigen externen Dozenten fallen nicht hierunter (vgl. BFH-Beschluss vom 12. 5. 2005, V B 146/03, BStBl II S. 714). [4]Sie können unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG steuerfrei sein (vgl. Abschnitt 4.21.3). [5]Beherbergung und Beköstigung sind grundsätzlich nur unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei (vgl. BFH-Urteil vom 7. 10. 2010, V R 12/10, BStBl 2011 II S. 303).

(4) [1]Zu den in § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG bezeichneten Veranstaltungen belehrender Art gehört auf dem Gebiet des Sports die Erteilung von Sportunterricht, z.B. die Erteilung von Schwimm-, Tennis-, Reit-, Segel- und Skiunterricht. [2]Tanzkurse stellen nur dann Sportunterricht dar, wenn die Teilnehmer das Tanzen als Tanzsportler in erster Linie als Wettkampf zwischen Paaren bzw. Formationen im Rahmen des Vereins- bzw. Leistungssports betreiben (vgl. BFH-Urteil vom 27. 4. 2006, V R 53/04, BStBl 2007 II S. 16). [3]Der Sportunterricht ist steuerfrei, soweit er von einem Sportverein im Rahmen eines Zweckbetriebes im Sinne des § 67a AO durchgeführt wird. [4]Ein bestimmter Stunden- und Stoffplan sowie eine von den Teilnehmern abzulegende Prüfung sind nicht erforderlich. [5]Die Steuerbefreiung gilt unabhängig davon, ob der Sportunterricht Mitgliedern des Vereins oder anderen Personen erteilt wird.

4.22.2. Andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen

(1) Als andere kulturelle Veranstaltungen kommen z.B. Musikwettbewerbe und Trachtenfeste in Betracht.

(2) [1]Eine sportliche Veranstaltung ist die organisatorische Maßnahme einer begünstigten Einrichtung, die es aktiven Sportlern erlaubt, Sport zu treiben. [2]Eine bestimmte Organisationsform oder -struktur ist für die Veranstaltung nicht notwendig (vgl. BFH-Urteil vom 25. 7. 1996, V R 7/95, BStBl 1997 II S. 154). [3]Es ist auch nicht erforderlich, dass Publikum teilnimmt oder ausschließlich Mitglieder sich betätigen. [4]Deshalb können schon das bloße Training, Sportkurse und Sportlehrgänge eine sportliche Veranstaltung sein. [5]Eine sportliche Veranstaltung liegt auch vor, wenn ein Sportverein im Rahmen einer anderen Veranstaltung eine sportliche Darbietung präsentiert. [6]Die andere Veranstaltung braucht nicht notwendigerweise die sportliche Veranstaltung eines Sportvereins zu sein (BFH-Urteil vom 4. 5. 1994, XI R 109/90, BStBl II S. 886). [7]Zu sportlichen Veranstaltungen, die gemeinnützige Sportvereine gegen Mitgliederbeiträge durchführen, vgl. BMF-Schreiben vom 4. 2. 2019, BStBl I S. 115.

(5) [1]Teilnehmergebühren sind Entgelte, die gezahlt werden, um an den Veranstaltungen aktiv teilnehmen zu können, z.B. Startgelder und Meldegelder. [2]Soweit das Entgelt für die Veranstaltung in Eintrittsgeldern der Zuschauer besteht, ist die Befreiungsvorschrift nicht anzuwenden.

4.21.2 Ergänzungsschulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen

(2) [1]Der Unternehmer ist Träger einer Bildungseinrichtung, wenn er selbst entgeltliche Unterrichtsleistungen gegenüber seinen Vertragspartnern (z.B. Schüler, Studenten, Berufstätige oder Arbeitgeber) anbietet. [2]Dies erfordert ein festliegendes Lehrprogramm und Lehr-

pläne zur Vermittlung eines Unterrichtsstoffs für die Erreichung eines bestimmten Lehrgangsziels sowie geeignete Unterrichtsräume oder -vorrichtungen. [3]Der Betrieb der Bildungseinrichtung muss auf eine gewisse Dauer angelegt sein. [4]Die Einrichtung braucht im Rahmen ihres Lehrprogramms keinen eigenen Lehrstoff anzubieten. [5]Daher reicht es aus, wenn sich die Leistung auf eine Unterstützung des Schul- oder Hochschulangebots bzw. auf die Verarbeitung oder Repetition des von der Schule angebotenen Stoffs beschränkt. [6]Die Veranstaltung einzelner Vorträge oder einer Vortragsreihe erfüllt dagegen nicht die Voraussetzungen einer Unterrichtsleistung. [7]Unschädlich ist jedoch die Einbindung von Vorträgen in ein Lehrprogramm für die Befreiung der Unterrichtsleistungen des Trägers der Bildungseinrichtung.

(3) [1]Die Vorbereitung auf einen Beruf umfasst die berufliche Ausbildung, die berufliche Fortbildung und die berufliche Umschulung; die Dauer der jeweiligen Maßnahme ist unerheblich