

Zur Umsatzsteuerbefreiung von Volkshochschulkursen nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG – Teil 1

Dr. Stefan Ronnecker, Berlin^{*)}

In Vorbereitung auf die erstmalige Anwendung des neuen Umsatzsteuerrechts für die öffentliche Hand (§ 2b UStG) spätestens ab 1.1.2025 laufen derzeit in vielen Städten und Gemeinden interne Prüfungen, welche der nach neuem Umsatzsteuerrecht für die öffentlichen Hand (§ 2b UStG) grundsätzlich umsatzsteuerbaren Kursangebote der Volkshochschulen zukünftig als umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerbefreit behandelt werden müssen. Der Beitrag gibt praktische Hinweise zur Abgrenzung der steuerbefreiten von den steuerpflichtigen Kursangeboten der Volkshochschulen im neuen Rechtsrahmen für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (§ 2b UStG).

1. Zum Umgang mit den offenen Abgrenzungsfragen

In vielen Kommunen und insbesondere bei vielen Volkshochschulen (VHS) besteht aktuell eine große Verunsicherung, welche Kursangebote der Volkshochschulen ab der erstmaligen Anwendung des neuen Umsatzsteuerrechts für die öffentlichen Hand (§ 2b UStG) als umsatzsteuerpflichtig und welche als umsatzsteuerbefreit einzuordnen sind.

Ursächlich dafür ist, dass sowohl die EuGH- als auch die BFH-Rechtsprechung in diesem Bereich noch nicht bei allen wichtigen Abgrenzungsfragen als gefestigt und genügend ausdifferenziert betrachtet werden kann. Die Abgrenzung der steuerbefreiten von den steuerpflichtigen VHS-Kursen bleibt daher auf absehbare Zeit mit rechtlichen Risiken verbunden. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsunsicherheiten gibt der Beitrag praktische Hinweise zur zukünftigen Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift(en) für VHS-Kurse.

Darüber hinaus gilt der Beitrag Hinweise und Argumentationshilfen für eine möglichst weitreichende Anwendung der Steuerbefreiung(en). In den Kommunen besteht große Einigkeit, dass ein niedrigschwelliger und kostengünstiger Zugang zu Weiterbildungsangeboten von zentraler Bedeutung für die (kommunale) Bildungspolitik ist. Neue Hürden für den Zugang zu Weiterbildungsangeboten – gerade auch für Bürgerinnen und Bürger, die nicht im Erwerbsleben stehen – sollen nach Auffassung der Kommunen vermieden werden. Volkshochschulen sollen als Träger der gemeinwohlorientierten Weiterbildung integraler Bestandteil des deutschen Bildungssystems und ein Garant für lebenslanges Lernen in einer sich schnell verändernden Welt sein. Die Volkshochschulen sollen zudem Menschen die Möglichkeit geben, eigene Interessen zu verfolgen und Potentiale zu entfalten. Darüber hinaus leisten die Volkshochschulen einen erheblichen Beitrag zu Integration, gesellschaftlicher Teilhabe und Chancengleichheit, indem sie nachholende Bildungsabschlüsse ermöglichen.¹⁾ Vor diesem Hintergrund werden die meisten Kommunen die bestehenden Auslegungs- und Gestaltungsspielräume der Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift für VHS-Kurse (§ 4 Nr. 22 UStG) in vollem Umfang nutzen wollen, damit die Volkshochschulen weiterhin möglichst kostengünstige Weiterbildungsangebote in diesem preissensiblen Sektor offerieren können.

2. Gesetzliche Grundlagen der Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift für Volkshochschulkurse

Die europarechtlichen Rahmenregelungen für die Befreiungsvorschriften der Volkshochschulen im deut-

schen Umsatzsteuerrecht finden sich im Kern in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i EU-MwStSystRL:

Art. 132 Abs. 1 Buchst. i EU-MwStSystRL lautet:²⁾

„(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; [...]“

In Einzelfällen können Veranstaltungen an den Volkshochschulen auch auf die europarechtlichen Steuerbefreiungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m EU-MwStSystRL („bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körpererertüchtigung stehende Dienstleistungen“) und Art. 132 Abs. 1 Buchst. n EU-MwStSystRL („bestimmte kulturelle Dienstleistungen“) gestützt werden.

Ergänzend stellt **Art. 44 MwStVO**³⁾ zum Begriff „Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung“ klar, dass Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung, die unter den Voraussetzungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i EU-MwStSystRL erbracht werden, Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme umfassen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür unerheblich.

Art. 132 Abs. 1 Buchst. i EU-MwStSystRL wurde (unter Berücksichtigung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m, n EU-MwStSystRL) im deutschen Umsatzsteuerrecht in § 4 Nr. 22 UStG umgesetzt. § 4 Nr. 22 UStG trifft eine weit gefasste Befreiungsregelung für die Umsätze von Volkshochschulen. Umfasst sind danach grundsätzlich alle Einnahmen aus den auf Kostendeckung ausgerichteten Bildungsangeboten der Volkshochschulen (§ 4 Nr. 22 Buchst. a sowie zusätzlich die gegen Teil-

^{*)} Der Autor ist Hauptreferent im Finanzdezernat des Deutschen Städtetages. Der Aufsatz gibt die persönlichen Auffassungen des Autors wieder.

1) Nach einem Beschluss des Präsidiums des Deutschen Städtetages vom 28.9.2022, 443. Sitzung in Kiel (TOP 13).

2) RL 2006/112/EG Art. 132 i.d.F. v. 3.6.2022

3) Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates v. 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsverordnungen zur RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem v. 4.12.2018.

nahmeentgelt⁴⁾ erbrachten kulturellen (und falls ausnahmsweise angeboten auch sportlichen) Veranstaltungen der VHS (Buchst. b).

§ 4 Nr. 22 UStG (Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen) lautet:⁵⁾

„22.

a) die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von [...] Volkshochschulen [...] durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden,

b) andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in Buchst. a genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht;

Ergänzend enthält der **Umsatzsteueranwendungserlass** – UStAE folgende nähere Begriffsbestimmungen:⁶⁾

„4.22.1. Veranstaltung wissenschaftlicher und belehrender Art (gekürzt)

(1) ¹**Volkshochschulen** sind Einrichtungen, die auf freiwilliger, überparteilicher und überkonfessioneller Grundlage Bildungsziele verfolgen. ²Begünstigt sind auch Volkshochschulen mit gebundener Erwachsenenbildung. ³Das sind Einrichtungen, die von einer festen politischen, sozialen oder weltanschaulichen Grundeinstellung ausgehen, im Übrigen aber den Kreis der Hörer nicht ausdrücklich einengen.⁷⁾

(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.⁸⁾ [...]

(4) ¹Zu den in § 4 Nr. 22 Buchst. 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. ²Tanzkurse 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.⁹⁾ [...] ⁴Ein bestimmter Stunden- und Stoffplan sowie eine von den Teilnehmern abzulegende Prüfung sind nicht erforderlich. [...]

4.22.2. Andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen (gekürzt)

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

(2) ¹Eine **sportliche Veranstaltung** ist die organisatorische Maßnahme einer begünstigten Einrichtung, die es aktiven Sportlern erlaubt, Sport zu treiben. ²Eine bestimmte Organisationsform oder -struktur ist für die Veranstaltung nicht notwendig.¹⁰⁾ ³Es ist auch nicht erforderlich, dass Publikum teilnimmt oder ausschließlich Mitglieder sich betätigen. ⁴Deshalb können schon das bloße Training, Sportkurse und Sportlehrgänge eine sportliche Veranstaltung sein. [...]

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

3. Keine Befreiung bloßer Freizeitveranstaltungen

Allerdings sind damit nicht alle beliebigen Kursangebote der Volkshochschulen steuerbefreit. Der EuGH und der BFH haben in ihrer Rechtsprechung zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. i EU-MwStSystRL bzw. zu § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG herausgearbeitet, dass die Befreiungsregelung nicht für VHS-Kurse greift, die den Charakter einer „bloßen Freizeitveranstaltung“ haben und insoweit nicht auch zugleich Bildungszwecken dienen.

Die aktuelle Verunsicherung in der kommunalen Praxis betrifft im Kern die Frage, nach welchen Kriterien zukünftig die Abgrenzung zwischen umsatzsteuerpflichtigen „bloßen Freizeitveranstaltungen“ und den umsatzsteuerbefreiten Bildungsangeboten der Volkshochschulen erfolgt.

3.1 EuGH-Rechtsprechung zum Volkshochschulunterricht als Schul- und Hochschulunterricht

In diesem Zusammenhang steht aus europarechtlicher Sicht die Frage im Mittelpunkt, ob Volkshochschulunterricht jedenfalls im Grundsatz unter den Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i EU-MwStSystRL subsumiert werden kann. Diese Frage ist mit konkretem Bezug zu den deutschen Volkshochschulen bisher nicht vom EuGH entschieden worden.

Zu der Frage, ob bestimmte Unterrichtsformen als „Schul- und Hochschulunterricht“ eingeordnet werden können, hat der EuGH bisher nur wenige Abgrenzungskriterien herausgearbeitet, bei denen zudem fraglich ist, ob diesen auch in Bezug auf die Volkshochschulen eine entscheidende Bedeutung zukäme. Denn in den bisher vom EuGH entschiedenen Fällen ging es stets um Leistungsanbieter, die – wie etwa Fahrschulen oder Tauchschulen – sehr spezialisierten Unterricht anbieten. Dies vorausgeschickt, hat die EuGH-Rechtsprechung bisher nur die folgenden – offenkundig nicht abschließenden – Abgrenzungskriterien zum europarechtlichen Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ herausgearbeitet:

Die Begriffe, mit denen die genannten Steuerbefreiungen umschrieben sind, sind zwar grundsätzlich eng auszulegen. Jedoch muss die Auslegung dieser Begriffe mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden.

Den Steuerbefreiungen liegen autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe zugrunde, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen.¹¹⁾

4) Der Begriff des Teilnahmeentgelts in Buchst. b ist enger gefasst als der Einnahmenbegriff in Buchst. a. Der Teilnahmeentgeltbegriff umfasst nur die „Startgelder“ aktiver Teilnehmer, nicht aber „Eintrittsgelder“ passiver Zuschauer, an einer Veranstaltung, vgl. UStAE 4.22.2 Abs. 5.

5) § 4 UStG i.d.F. v. 19.10.2022.

6) Umsatzsteuer-Anwendungserlass – kons. Fassung, Stand: 22.11.2022.

7) BFH v. 2.8.1962, V 37/60 U, BStBl III, 458.

8) BFH v. 27.4.2006, V R 53/04, BStBl II 2007, 16.

9) BFH v. 27.4.2006, V R 53/04, BStBl II 2007, 16.

10) BFH v. 25.7.1996, V R 7/95, BStBl II 1997, 154.

11) Vgl. EuGH v. 14.6.2007, C-445/05, Haderer, HFR 2007, 806 mit Verweis auf EuGH v. 25.2.1999, C-349/96, CPP, HFR 1999, 421, Rz. 15; v. 8.3.2001, C-240/99, Skandia, HFR 2001, 636, Rz. 23; und v. 1.12.2005, C-394/04, Ygeia, HFR 2006, 217, Rz. 15.

Art. 132 Abs. 1 Buchst. i EU-MwStSystRL enthält keine Definition des Begriffs „Schul- und Hochschulunterricht“. Bei dieser Sachlage hat der EuGH folgende – kumuliert zu betrachtende – Kriterien gefunden:

- *Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten:* Die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten vom Unterrichtenden an die Studierenden ist ein besonders wichtiger Bestandteil von Unterrichtstätigkeit.¹²⁾
- *Keine Beschränkung auf Erlangung schulischer oder beruflicher Qualifikationen und Abschlüsse:* Der gemeinschaftliche Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ ist nicht auf Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt. Er schließt vielmehr andere Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.¹³⁾
- *Breites und integriertes Bildungsangebot:* Der europarechtliche Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ umfasst mithin Tätigkeiten, die sich sowohl wegen ihrer spezifischen Art als auch aufgrund des Rahmens, in dem sie ausgeübt werden, abheben. Mit diesem Begriff wollte der Gesetzgeber auf einen bestimmten Typus von Unterrichtssystem abstellen, der allen Mitgliedstaaten unabhängig von den jeweiligen Besonderheiten der nationalen Systeme gemeinsam ist. Für die Zwecke der Mehrwertsteuerregelung verweist der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts daher allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen.¹⁴⁾

Die Volkshochschulen erfüllen in der Regel für einem Großteil ihres Kursangebotes die in den drei vorstehenden Listenelementen benannten Kriterien. Die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten steht bei der ganz überwiegenden Mehrheit der VHS-Kurse im Vordergrund. Zudem verfügen die Volkshochschulen in der Regel über ein Bildungsangebot, das etwa im Vergleich zum Unterricht an Fahrschulen oder in Schwimmschulen, für welchen der EuGH das Schul-Kriterium aufgrund des dort sehr einseitig spezialisierten Unterrichts als nicht erfüllt angesehen hat, sehr viel breiter aufgestellt ist. Überdies bieten Volkshochschulen zumindest in Ansätzen bereits heute einen Unterricht an, der systematisch breite Bildungsbe-reiche abdeckt und Vertiefungen in gestuften Kurssystemen (mit Grundlagen- und Aufbaukursen) ermöglicht. Es mangelt allerdings heute in der Regel noch einer ausreichenden Dokumentation des Kursangebots, um dies in Steuerprüfungen auch konkret belegen zu können.

Dieses Ergebnis ist zentral, weil damit in europarechtlicher Betrachtung eine Umsatzsteuerbefreiung der VHS-Kurse im Grundsatz auf das weitere Kriterium

des Schulunterrichts gestützt werden kann und nicht auf das alternative Kriterium in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i EU-MwStSystRL der „Aus- und Fortbildung sowie der beruflichen Umschulung“ verengt werden muss.

3.2 BFH-Rechtsprechung zur bloßen Freizeitgestaltung

Die nähere Klärung der Abgrenzungsfrage, in welchen Fällen die Rückausnahme für „bloße Freizeitgestaltungen“ i.e.S. greift, hat der EuGH bisher den nationalen Gerichten überlassen. Die Rechtsprechung des BFH bietet jedoch mittlerweile wichtige Orientierungspunkte für die Praxis:

Die BFH setzt zunächst europarechtlich zutreffend voraus, dass alle Bildungsleistungen von Volkshochschulen, bei denen die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten im Mittelpunkt steht und die in ein breites und gestuftes Bildungssystem eingebunden sind, von der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 UStG umfasst sind. Die BFH-Rechtsprechung beschränkt die Anwendung auch nicht allein auf Kurse, die der Erlangung schulischer oder beruflicher Qualifikationen und Abschlüsse dienen (siehe Kap. 3.1, Listenelemente).

Der BFH benennt in seiner Rechtsprechung zwei Anhaltspunkte für das Vorliegen einer „bloßen Freizeitveranstaltung“:

Übersicht 1: Anhaltspunkte für das Vorliegen einer „bloßen Freizeitveranstaltung“ bei Volkshochschulkursen

Steuerbefreite Bildungsleistung (sofern die weiteren Voraussetzungen nach § 4 Nr. 22 UStG erfüllt sind)	Steuerpflichtige bloße Freizeitveranstaltung
Teilnehmerkreis oder thematische Zielsetzung eines Kurses ¹⁵⁾	
Kurs richtet sich allgemein an Personen, die bestimmte Tätigkeiten / Fähigkeiten erlernen möchten. Z.B. Tanzunterricht, Töpferunterricht, Schachunterricht und Kampfsportunterricht jeweils als integrierte Teile des Bildungsangebotes einer Volkshochschule.	Kurs richtet sich allgemein an Personen, die an der bloßen Ausübung der (Freizeit)-Aktivität interessiert sind. Z.B. Tanzen ¹⁶⁾ , Töpfern, Schachspielen.

12) EuGH v. 14.6.2007, C-434/05, Horizon College, HFR 2007, 808, Rz. 18.

13) Vgl. EuGH v. 14.6.2007, C-445/05, Haderer, HFR 2007.

14) EuGH v. 14.6.2007, C-434/05, Horizon College, HFR 2007, 808, Rz. 20.

15) Vgl. BFH v. 24.1.2019, V R 66/17, HFR 2019, 600.

16) Ausnahme: Eine Steuerbefreiung kommt gleichwohl in Betracht, wenn es sich um Tanzsport-Training handelt.

Steuerbefreite Bildungsleistung (sofern die weiteren Voraussetzungen nach § 4 Nr. 22 UStG erfüllt sind)	Steuerpflichtige bloße Freizeitveranstaltung
Potenzielle berufliche Verwertbarkeit jenseits etwaiger berufsqualifizierender Abschlüsse¹⁷⁾ oder bestehendes Gemeinwohlinteresse am Erlernen bestimmter Fähigkeiten¹⁸⁾	
Vermittelte Kenntnisse und Fähigkeiten können durch Vertiefung und Fortentwicklung später beruflich genutzt werden. Es ist dabei aber nicht relevant, ob die Teilnehmer eine solche berufliche Verwertung auch beabsichtigen. Eine realistische Möglichkeit zur Verwertung der erlangten Kenntnisse ist ausreichend. <i>Alternativ:</i> Es besteht ein besonders hohes Gemeinwohlinteresse am Erlernen einer Fähigkeit. Z.B. Schwimmunterricht und Sicherheitstrainings zur Gefahrenabwehr im öffentlichen Raum jeweils als integrierte Teile des Bildungsangebotes einer VHS.¹⁹⁾ (Auch Kurse für Senioren können also die Anforderungen der Alternativen erfüllen).	Es werden keine Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt, die beruflich genutzt werden könnten. Es besteht kein besonders hohes Gemeinwohlinteresse am Erlernen einer Fähigkeit.

Eigene Darstellung.

Die Anwendung der Anhaltspunkte aus Übersicht 1 soll nachstehend am Beispiel des Tanzunterrichts an einer Volkshochschule verdeutlicht werden.

Beispiel 1: Die Volkshochschule bietet anlässlich eines „Tages der offenen Tür“ einen „Abend-Tanzkurs“ an, der in seiner Ausgestaltung im Wesentlichen wie eine (animierte) Tanzveranstaltung durchgeführt wird. Der Kurs ist darauf ausgerichtet, den Teilnehmern eine Gelegenheit zum Tanzen zu bieten. Der Kurs ist eine bloße Freizeitveranstaltung und damit umsatzsteuerpflichtig.

Beispiel 2: Die Volkshochschule bietet im Programmbe- reich „Kulturelle Bildung“ u.a. Anfänger- und Fortge- schrittenen-Tanzkurse an. Die jeweiligen Bildungsziele und Lerninhalte werden in den Kursausreibungen klar benannt. Professionelle Tanzlehrer vermitteln den Kurs- teilnehmern verschiedene Tanz-Stile und ordnen diese Lerninhalte auch in übergeordnete (z.B. kulturgeschicht- liche) Zusammenhänge ein.

Der Kurs ist nach EuGH-Rechtsprechung als Bildungsver- anstaltung umsatzsteuerbefreit (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i EU-MwStSystRL i.V.m. § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG).

Nach der BFH-Rechtsprechung ist der Kurs dagegen als bloße Freizeitveranstaltung umsatzsteuerpflichtig.

Abwandlung zu Beispiel 2: Das Kursprogramm aus Bsp. 2 wird um einen „Profikurs Tanzunterricht“ erweitert, wel- cher das Rüstzeug für die Erteilung von Tanzunterricht vermitteln möchte.

Alle Tanzkurse des Tanzkursprogramms der VHS sind so- wohl nach EuGH- als auch nach BFH-Rechtsprechung umsatzsteuerbefreit (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i EU- MwStSystRL i.V.m. § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG).

Beispiel 3: Die Volkshochschule bietet im Programmbe- reich „Gesundheitsbildung“ Trainingskurse für den Tanzwettkampfsport an.

Der Kurs ist als Sportunterricht umsatzsteuerbefreit (Abschn. 4.22.1. Abs. 4 Satz 2 UStAE).

Beispiel 4: Die Volkshochschule führt anlässlich eines Ta- ges der offenen Tür einen Tanzsport-Wettkampf durch und erhebt von den aktiven Teilnehmern am Wettbewerb ein Startgeld.

Das Startgeld ist steuerbefreit (Art. 132 Abs. 1 Buchst. m EU-MwStSystRL i.V.m. § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG).

Der Beitrag wird im nächsten Heft fortgesetzt.

17) Vgl. BFH v. 24.1.2019, V R 66/17, HFR 2019, 600.

18) Vgl. BFH v. 24.1.2019, V R 66/17, HFR 2019, 600.

19) Vgl. BFH v. 24.1.2019, V R 66/17, HFR 2019, 600. Hinweis zur Klarstellung: Der Schwimmunterricht an einer Schwimm- schule oder ein Sicherheitstraining einer Fahrschule ist nicht umsatzsteuerbefreit, weil diese Unternehmer kein breites und integriertes Bildungsangebot, sondern nur Spezialunterricht anwenden.

ZKF-Gemeinde als Steuerschuldner

Umsatzsteuerliche Behandlung von Gebühren als durchlaufender Posten oder Leistungsentgelt

BMF, Schreiben vom 11.1.2023,
III C 2-S 7200/19/10004:005.

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

I. Einleitung

Der BFH hat in seinem Urteil vom 3.7.2014¹⁾ entschie- den, dass Gebühren durchlaufende Posten sind, auch

wenn sie gesamtschuldnerisch vom Unternehmer und Leistungsempfänger geschuldet werden.

Dies steht im Widerspruch zu Abschnitt 10.4 Abs. 4 Satz 1 UStAE. Demnach würde die Annahme eines durchlaufenden Postens ausscheiden, wenn der Unter- nehmer die Beträge gesamtschuldnerisch mit dem Emp- fänger seiner Leistung schuldet. Zukünftig kommt es auf dieses Kriterium nicht mehr an. Abschnitt 10.4 Abs. 4 wird daher neu gefasst.

1) BFH v. 3.7.2014, V R 1/14, BFHE 246, 562.

Zeitschrift für Kommunalfinanzen

Haushalt · Kostenrechnung · Steuern · Gebühren · Beiträge · Entgelte ·
Kredite · Zahlungsverkehr · Vollstreckung

Schriftleiter: Helmut Dedy, Hauptgeschäftsführer des Deutschen Städtetages, Berlin
Benjamin Holler, Finanzreferent des Deutschen Städtetages, Köln

Ständige Mitarbeiter: Uwe Baldauf, Berlin; Dr. Jürgen Dieter, Wiesbaden; Martin Kronawitter, Untergriesbach; Norbert Meier, Städt. Rechtsdirektor a.D., Essen; Dipl. Finanzwirt Michael Roscher, Blankenfelde; Dr. Stefan Ronnecker, Referent des Deutschen Städtetages, Berlin; Joachim Rose, Dipl.-Verwaltungswirt, Kämmerer der Gemeinde Wedemark; Erwin Ruff, Dipl.-Verwaltungswirt, Bietigheim-Bissingen; Prof. Dr. Kyrill-A. Schwarz, Professor an der Juristischen Fakultät der Universität Würzburg; Matthias Wohltmann, Beigeordneter des Deutschen Landkreistages, Berlin

Nr. 3 / März 2023

72. Jahrgang

Seite 49

ZKF-Themen

Zur Umsatzsteuerbefreiung von Volkshochschulkursen nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG – Teil 2

Dr. Stefan Ronnecker, Berlin^{*)}

In Vorbereitung auf die erstmalige Anwendung des neuen Umsatzsteuerrechts für die öffentliche Hand (§ 2b UStG) spätestens ab 1.1.2025 laufen derzeit in vielen Städten und Gemeinden interne Prüfungen, welche der nach neuem Umsatzsteuerrecht für die öffentlichen Hand (§ 2b UStG) grundsätzlich umsatzsteuerbaren Kursangebote der Volkshochschulen zukünftig als umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerbefreit behandelt werden müssen. Der Beitrag gibt praktische Hinweise zur Abgrenzung der steuerbefreiten von den steuerpflichtigen Kursangeboten der Volkshochschulen im neuen Rechtsrahmen für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (§ 2b UStG).

Der Beitrag schließt an den ersten Teil in Heft 2/2023 an und setzt ihn fort.

3.3 Zum praktischen Umgang mit der BFH-Rechtsprechung zur potenziellen beruflichen Verwertbarkeit

In der aktuellen Beraterpraxis wird vielfach unter Hinweis auf den in Teil 1 – Kapitel 3.2 angeführten Anhaltspunkt der potenziellen beruflichen Verwertbarkeit geschlussfolgert, dass auch solche echten Bildungsangebote der Volkshochschulen umsatzsteuerpflichtig sind, die nicht eindeutig auch für berufliche Zwecke genutzt werden können. Da der BFH hier seine Pflöcke bereits eingeschlagen hat, kann die zukünftige Rechtsentwicklung und Verwaltungspraxis durchaus in diese Richtung gehen.

Es ist jedoch zu betonen, dass sich der BFH mit dem in Übersicht 1 genannten Anhaltspunkt der potenziellen beruflichen Verwertbarkeit in einen Widerspruch zur EuGH-Rechtsprechung stellt. Denn der EuGH hat bereits mehrfach in seinen Entscheidungen klargestellt, dass der steuerbefreite Unterricht von Schulen und Hochschulen keine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermitteln muss.

Ist der vorgenannte Anhaltspunkt aus der BFH-Rechtsprechung klar erkennbar, so ist dies zwar offenkundig ein sehr starkes Anzeichen für einen VHS-Kurs, der nicht der bloßen Freizeitgestaltung dient.

Der vorgenannte Anhaltspunkt kann aber nicht überzeugend zur Negativabgrenzung herangezogen werden. Dies nicht nur im Licht der EuGH-Rechtsprechung, sondern im Zweifel schon allein deshalb, weil bei der Frage nach der (beruflichen) Verwertbarkeit einer Schulausbildung nie auf den jeweiligen Einzelkurs allein abgestellt werden kann. Berufliche Eignung und Erfolg ergeben sich in modernen Gesellschaften stets aus einem komplexen Zusammenspiel unterschiedlichster Kompetenzen und Fähigkeiten. Neben dem berufsorientierten Fachwissen gehören dazu etwa auch sprachliche, soziale und kulturelle Kompetenzen oder Kompetenzen in der Erhaltung

^{*)} Der Autor ist Hauptreferent im Finanzdezernat des Deutschen Städtetages. Der Aufsatz gibt die persönlichen Auffassungen des Autors wieder.

der persönlichen Gesundheit und Leistungsfähigkeit. Der Anhaltspunkt „potenzielle berufliche Verwertbarkeit“ kann allenfalls dann überzeugen, wenn dieser alle Bildungskurse einer Schule gemeinsam in den Blick nimmt, die für das Erwerbsleben nützliche Kompetenzen verbessern. Das gilt insbesondere für Grundlagenkompetenzen in den Bereichen Gesundheit, Kultur, Politik, Gesellschaft, Umwelt und (Fremd-)Sprachen. Diese erweiterte Betrachtung im Sinne der Herstellung und Förderung der allgemeinen Teilhabefähigkeit ist letztlich auch die zentrale Rechtfertigung für die Steuerbefreiung von Schul- und Hochschulunterricht. Andernfalls hätte es der europäische Richtliniengeber gleich dabei belassen können, nur eine Steuerbefreiung für die klar beruflich orientierte Bildung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der MwStSystRL zu regeln.

Ein solches umfassendes Bildungsverständnis in der Erwachsenenbildung prägt und charakterisiert die Kursangebote kommunaler Volkshochschulen. Sie bieten systematische Programmstrukturen, welche regelmäßig in verschiedene, jeweils breit ausdifferenzierte Programmbereiche untergliedert sind. Diese systematisch ausgerichteten und breit aufgestellten Programmstrukturen stellen in der Praxis auch ein Alleinstellungsmerkmal der Volkshochschulen und der Hochschulen gegenüber privaten Bildungsträgern im Bereich der Erwachsenenbildung dar.

Gut ablesbar ist diese breite Ausrichtung beispielsweise in den rechtlichen Rahmenregelungen des Landes Baden-Württemberg für die Förderung von Volkshochschulen:

Verfassung des Landes Baden-Württemberg:

„Art. 22 Die Erwachsenenbildung ist vom Staat, den Gemeinden und den Landkreisen zu fördern.“

Gesetz zur Förderung der Weiterbildung und des Bibliothekswesens (BW):

„§ 1 Stellung und Aufgaben der Weiterbildung und des öffentlichen Bibliothekswesens

(1) Die Weiterbildung ist ein eigenständiger, mit Schule, Hochschule und Berufsausbildung gleichberechtigter Teil des Bildungswesens. Die Förderung und Entwicklung eines breitgefächerten und flächendeckenden Bildungsangebotes in der Weiterbildung ist eine öffentliche Aufgabe.

(2) Die Weiterbildung hat die Aufgabe, dem einzelnen zu helfen, im außerschulischen Bereich seine Fähigkeiten und Kenntnisse zu vertiefen, zu erweitern oder zu erneuern. Sie umfasst auf der Grundlage des Grundgesetzes und der Landesverfassung die allgemeine Bildung, die berufliche Weiterbildung und die politische Bildung. Die Weiterbildung soll den einzelnen zu einem verantwortlichen Handeln im persönlichen, beruflichen und öffentlichen Bereich befähigen und damit der freien Gesellschaft im demokratischen und sozialen Rechtsstaat dienen. [...]

§ 2 Förderungsgrundsätze

(1) Das Land fördert [...] den Ausbau von Volkshochschulen [...]

§ 5 Förderung von Einrichtungen

(1) Einrichtungen der Weiterbildung im Sinne von § 2 Abs. 1 werden gefördert, wenn sie

1. ausschließlich und nicht nur auf Spezialgebieten Aufgaben der Weiterbildung wahrnehmen, [...]

Eine sehr gelungene vollständige Zusammenstellung aller weiteren entsprechenden Länderregelungen findet sich auf den Internetseiten des Deutschen Volkshochschulverbandes – DVV.¹⁾

Das Beispiel belegt stellvertretend für die entsprechenden landesrechtlichen Regelungen in den übrigen Bundesländern, dass eine Verengung des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiung auf berufsqualifizierende Kurse bzw. Abschlüsse i.e.S. jedenfalls in Bezug auf die kommunalen Volkshochschulen nicht angezeigt ist. Die umfassenden Ausbildungskonzepte der kommunalen Volkshochschulen, die bereits aufgrund entsprechender landesgesetzlicher Vorgaben stets über Spezialunterricht hinausgehen, sind „schultypisch“ und entsprechen damit – wie zuvor bereits ausgeführt – auch dem europarechtlichen Typusbegriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“.

Nur ergänzend sei angemerkt, dass sich auch in den Vorlesungsverzeichnissen von Universitäten und Hochschulen stets zahlreiche Pflichtvorlesungen finden lassen, deren Veranstaltungstitel für Fachfremde nach bloßer Freizeitgestaltung klingen und deren Lehrinhalte sich noch viel weniger mit einem konkreten Berufsbild verbinden lassen als ein Tanz- oder Töpferkurs. Insoweit schwingt immer auch ein wenig Überheblichkeit mit, wenn der Unterricht an Volkshochschulen abqualifiziert wird. Dabei wird allzu leicht übersehen, dass sich ein niedrigschwelliges Bildungsangebot immer auch dadurch auszeichnet, dass es Bildungsinteressierte auf ihrem jeweiligen Stand abholt und ihnen auch Spaß und Freude am Bildungserwerb vermittelt.

Vor diesem Hintergrund ist es richtig, dass die Finanzverwaltung das Urteil des BFH vom 24.1.2019²⁾ nicht veröffentlicht hat, in welchem der BFH die Umsatzsteuerbefreiung für Tangounterricht verneint hat, weil das Gericht keine realistische Möglichkeit gesehen hat, das im Unterricht erlangte Wissen im Tanzlehrerberuf zu verwerten.

Auch die Kommunen sollten der BFH-Rechtsprechung an dieser Stelle nicht folgen. Denn die Frage hat hohe praktische Bedeutung für das Bildungsangebot der Volkshochschulen. Würden alle VHS-Kurse, die keinen klaren beruflichen Bezug haben, als „bloße Freizeitveranstaltung“ gewertet, wäre oftmals mehr als die Hälfte des Kursangebotes der Volkshochschulen zukünftig als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln. Die Risiko-Abwägung, ob der zu restriktiven BFH-Auslegung in der Praxis vor Ort gefolgt wird, hat damit eine wichtige strategische Bedeutung für die zukünftige Programmgestaltung der Volkshochschulen.

Der regelmäßige Erfahrungsaustausch beim Deutschen Städtetag zur aktuellen Besteuerungspraxis lässt zudem den Schluss zu, dass Volkshochschulkurse bisher bundesweit nicht im Fokus von Betriebsprüfungen stehen. Dazu passt, dass das einschlägige BFH-Urteil vom 24.1.2019³⁾ nicht veröffentlicht worden ist.

1) Abrufbar unter: www.volkshochschule.de/bildungspolitik/umsatzsteuer/umsatzsteuer-infos-fuer-vhs.php.

2) BFH v. 24.1.2019, V R 66/17, HFR 2019, 600.

3) BFH v. 24.1.2019, V R 66/17, HFR 2019, 600.

Vielmehr haben die Länder bisher stets eine umfassende Absicherung der Steuerbefreiung gefordert. So heißt es in einer Empfehlung des Bundesrats-Finanzausschusses aus dem Jahr 2019:⁴⁾ „Der Bundesrat weist darauf hin, dass gerade die allgemeinbildenden Angebote der Weiterbildung einen wesentlichen Beitrag zum gesellschaftlichen Zusammenhalt leisten. Das Spektrum reicht hier z.B. von Kursen zur Demokratiebildung, zur Grundbildung und zur Integration über Digitalisierungskurse für Seniorinnen und Senioren, [Angebote der Familien- (und Jugendbildung)], der Gesundheitsfürsorge, der Selbsthilfe] und Schulungshilfen für Menschen mit Behinderung bis zu Fortbildungsangeboten für ehrenamtlich Tätige. Der Wegfall der Steuerbefreiung und daraus resultierende Gebührenerhöhungen würden den Zugang zu Weiterbildung – insb. für Bevölkerungsgruppen, die nicht aktiv oder nur eingeschränkt im Erwerbsleben stehen – deutlich erschweren oder verstellen. [...] Der Bundesrat [...] fordert, alle auf nationaler Ebene vorhandenen Spielräume zu nutzen, um sicherzustellen, dass unabhängig von der unmittelbaren beruflichen Verwertbarkeit eines Bildungsangebots der Zugang zum lebenslangen Lernen – und damit Teilhabechancen am sozialen, politischen und wirtschaftlichen Leben – ohne neue steuerliche Belastungen und diskriminierungsfrei möglich bleibt.“ Neben den Kommunen bekennen sich also auch die Länder zur umfassenden Umsatzsteuerbefreiung des VHS-Unterrichts.

Überdies setzen sich die kommunalen Spitzenverbände und der Deutsche Volkshochschulverband gegenüber Bund und Ländern gemeinsam dafür ein, dass § 4 Nr. 22 UStG europarechtskonform neugefasst wird und in diesem Zusammenhang auch gesetzliche Klarstellungen erfolgen,

- dass der Unterricht der Volkshochschulen unter den Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts der EU-MwStSystRL fällt und
- dass es für die Steuerbefreiung allgemein auf die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten, nicht aber auf die konkrete berufliche Verwertbarkeit der einzelnen Bildungsangebote ankommt.

3.4 Allgemeines Prüfschema für § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG

Im Ergebnis sollte daher im neuen Recht (§ 2b UStG) für die steuerbaren Umsätze der Volkshochschulen folgendes Prüfschema bei der Beurteilung der Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG zugrunde gelegt werden:⁵⁾

Ein steuerbarer Volkshochschulkurs ist nach § 4 Nr. 22 Buchst. a steuerbefreit, wenn die Voraussetzungen unter 1. bis 3. kumulativ erfüllt sind:

1. Bildungsleistung: Es handelt sich um einen Vortrag, Kurs und eine andere Veranstaltung wissenschaftlicher oder belehrender Art, bei der mindestens eine der beiden nachstehenden Bedingungen erfüllt ist:

- Die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten vom Unterrichtenden an die Kursteilnehmer ist ein besonders wichtiger Bestandteil des Kurses.
- Es handelt sich um Sportunterricht.⁶⁾

2. Kurssystem: Der Kurs ist eingebettet in ein integriertes Bildungssystem der Volkshochschule zur Vermitt-

lung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler der Volkshochschule je nach ihrem Fortschritt und ihren Spezialisierungswünschen auf verschiedenen dieses System bildenden Stufen.

3. Kostendeckung: Die Kursgebühren (Einnahmen) werden überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet.

Diese vorgenannten Bedingungen dürften bei den Kursangeboten der Volkshochschulen in aller Regel erfüllt sein. Allerdings fehlt es in der Praxis bisher oftmals an einer ausreichenden Dokumentation des Kursangebots, anhand welcher sich dies in einer Betriebsprüfung auch für das gesamte Kursangebot belegen lässt. Aus den heute üblichen Kursausschreibungen für die Schüler, in denen für die Veranstaltungen geworben wird, lässt sich oftmals nicht hinreichend genau bestimmen, in welchem Umfang die Kurse tatsächlich Bildungszwecke verfolgen. Hier setzen die Gestaltungshinweise in Kapitel vier an.

4. Hinweise zur praktischen Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung von Volkshochschulkursen

Zur Vermeidung beziehungsweise Reduktion von umsatzsteuerlichen Risiken ist es zukünftig erforderlich, dass die bildungspolitischen Ziele und Konzepte, die angewandten Lehrmethoden und die Lehrinhalte hinter den Kursangeboten in der Gesamtheit des Leistungsangebots sowie in Bezug auf jeden Einzelkurs hinreichend begründet und i.S. eines Tax-Compliance-Managements auch angemessen dokumentiert werden.

Bei Inanspruchnahme der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG sollten Volkshochschulen daher für das gesamte Kursangebot darlegen und dokumentieren,

- welche konkreten Bildungsziele mit jedem einzelnen Kurs verfolgt werden und
- wie die einzelnen Kurse der Volkshochschule in ein übergeordnetes „schultypisches“ Kurssystem eingebunden sind.

Für die steuerliche Dokumentation zur Inanspruchnahme der Umsatzsteuerbefreiung muss also dargelegt werden:

Bildungsziel des Kurses

Eine erste Orientierung für die Ableitung und Beschreibung von Bildungszielen für die einzelnen Programmbereiche und Kurse bietet die – hier leicht gekürzte – Beschreibung der VHS-Programmbereiche des Deutschen Volkshochschulverbandes in Übersicht 2.

Die Kursprogramme der kommunalen Volkshochschulen folgen heute i.d.R. dem in Übersicht 2 dargestellten Konzept des DVV, das auf fünf zentralen Bildungszie-

4) BR-Drucks. 356/1/19, 89.

5) Die Ausführungen gelten naturgemäß auch bereits im alten Umsatzsteuerrecht der öffentlichen Hand, soweit Volkshochschulen steuerbare Volkshochschulkurse anbieten. Dies gilt bspw. für Volkshochschulen in privater Rechtsform.

6) Z.B. Schwimm-, Tennis-, Reit-, Segel-, Ski und, Wettkampfsport-Unterricht.

Übersicht 2: Programmbereiche der Volkshochschulen und deren Ziele**Gesundheits-
bildung**

Körperliches und psychisches Wohlbefinden sind entscheidende Voraussetzungen, um die Herausforderungen in Beruf und Privatleben erfolgreich zu bewältigen. Gesundheitskompetenz ist unerlässlich für die eigenverantwortliche Stärkung der Gesundheit. Das Bildungsangebot vermittelt Wissen über gesunde Lebensstile, Stressabbau, positive Körperwahrnehmung, ausgewogene Ernährung, Krisenbewältigung. Ziel ist die nachhaltige Stärkung der psychischen und physischen Ressourcen für Alltag und Beruf und als Voraussetzung für das Gelingen von Lernprozessen. Die Sachinformationen werden dabei handlungsorientiert und gruppenspezifisch vermittelt.

Kulturelle Bildung

Angebote der kulturellen Bildung dienen dem Erlernen, Erproben, Entwickeln und Erweitern der Kernkompetenzen Kreativität, Flexibilität, Improvisationsbereitschaft, Problemlösungsstrategien und Teamfähigkeit. Eine zunehmende Bedeutung hat dabei der Bereich der kulturellen Medienbildung, welcher sich den vielfältigen Herausforderungen der Digitalisierung widmet. Die kulturelle Bildung schafft Zugänge zur Kultur und ermöglicht darüber gesellschaftliche Teilhabe, fördert Integration und Inklusion.

**Politik –
Gesellschaft –
Umwelt**

Volkshochschulen sind Orte der politischen Bildung und fördern allgemeines Engagement für demokratische Werte, Menschenrechte und gegen Fundamentalismus. Die Kurse sollen Urteilsfähigkeit und Handlungskompetenzen fördern. Das Programmangebot umfasst politische, soziale, ökonomische, ökologische, rechtliche, geschichtliche, psychologische und pädagogische Themen.

Arbeit – Beruf

Arbeit und Beruf sind von herausragender Bedeutung für die Entwicklung der persönlichen Identität sowie für die gesellschaftliche Teilhabe. Deshalb ist berufliche Weiterbildung unverzichtbarer und zentraler Bestandteil des VHS-Angebots. Berufliche Weiterbildung setzt an bei Kompetenzen wie Lernfähigkeit und Sprachkenntnissen und reicht bis zu abschlussbezogenen Qualifizierungslehrgängen. Der kompetente Umgang mit Informationstechnologie und den Neuen Medien ist ein wichtiger Schwerpunkt. Ebenfalls stark vertreten: Fachlehrgänge für das berufliche Weiterkommen in kaufmännischen, betriebswirtschaftlichen und technischen Bereichen sowie zur Optimierung von Managementkompetenzen. Angebote zu Querschnitts-Themen, wie Rhetorik, Selbstmarketing und Kreativitätstrainings stärken berufliche und persönliche Kompetenzen. Beruflich qualifizierende und verwertbare Kurse finden sich auch in den anderen Programmbereichen: wie z.B. interkulturelle Kompetenztrainings, Angebote der betrieblichen Gesundheitsvorsorge, Vorträge zum Thema Kind und Karriere, berufsbezogene Sprachkurse.

Sprachen

Die zunehmende Internationalisierung von Wirtschaft und Kultur, wachsende Mobilität in Europa und verstärkte Migrationsbewegungen erfordern immer bessere Sprachkenntnisse und interkulturelle Kompetenzen. Herkunftssprachliche und fremdsprachliche Kompetenz gehören zu den vom Europarat empfohlenen Schlüsselkompetenzen des lebensbegleitenden Lernens. Sie sind wichtig für das Zusammenwachsen Europas und unverzichtbarer Bestandteil erfolgreicher Biografien. Sprachkompetenz ermöglicht das Verfolgen beruflicher Ziele, vermitteln interkulturelles Grundverständnis und fördern Offenheit für andere Kulturen. Sie sind ein Schlüssel der Integration und notwendige Bedingung für die Eingliederung in Schule, Ausbildung, Beruf und Gesellschaft. Integration zu befördern ist zentraler Bestandteil des gesellschaftlichen Auftrags der Volkshochschule. Zur europaweiten Vergleichbarkeit der Sprachkenntnisse setzen die Volkshochschulen dabei den Gemeinsamen Europäischen Referenzrahmen für Sprachen (GER) in Kursplanung, Sprachberatung und Unterricht ein. Der GER beschreibt die Sprachkompetenz in sechs verschiedenen Niveaustufen und steht für einen kommunikations- und handlungsorientierten Sprachunterricht.

Quelle: Deutscher Volkshochschulverband – DVV.

len bzw. Programmbereichen basiert, für welche alle-
samt der Anwendungsbereich des § 4 Nr. 22 UStG er-
öffnet ist.

Lernziele und -methoden des Kurses

Zudem sollte für jeden Kurs stichpunktartig dokumen-
tiert werden, welche konkreten Lernziele und Lehrin-
halte vermittelt und welche Lehrmethoden zur Anwen-
dung kommen. Ergänzend dazu kann auch die

Qualifikation der Kursleitung dokumentiert werden,
da gut ausgebildete und pädagogisch geschulte Fach-
kräfte ebenfalls ein Indiz für Bildungsveranstaltungen
sind.

Der Darlegungsaufwand je Kurs kann dabei in Gren-
zen gehalten werden, da letztlich nur dokumentiert

7) Abrufbar unter: www.volkshochschule.de/bildungspolitik/umsatzsteuer/umsatzsteuer-infos-fuer-vhs.php.

werden muss, dass es sich um keine bloße (also ausschließliche) Freizeitveranstaltung ohne konkreten Bildungszweck handelt.

Abgleich mit Lehrplänen allgemeinbildender Schulen und Hochschulen

Gegen eine bloße Freizeitveranstaltung spricht zudem, wenn sich vergleichbare Lehrinhalte auch in den Lehrplänen allgemeinbildender Schulen und Hochschulen wiederfinden. Soweit sich Lehrinhalte von VHS-Kursen also mit Lehrplänen allgemeinbildender Schulen und Hochschulen decken, sollte dies ebenfalls für steuerliche Zwecke als zusätzliches Argument gegen eine bloße Freizeitveranstaltung dokumentiert werden.⁸⁾

Erfassung der beruflichen Verwertbarkeit

Auch wenn das BFH-Kriterium der potenziellen beruflichen Verwertbarkeit abzulehnen ist, sollte in der Praxis doch dokumentiert werden, wenn ein Kurs auch für sich allein genommen dieser Anforderung genügt. Dies zur Absicherung für den Fall, dass die Finanzverwaltung doch noch auf BFH-Linie umschwenken sollte.

Erfassung des Gemeinwohlinteresses am Erlernen bestimmter Fähigkeiten

Falls in einem Kurs Fähigkeiten vermittelt werden, für die ein besonders hohes Gemeinwohlinteresse besteht (z.B. Schwimmunterricht und Sicherheitstrainings zur allgemeinen Gefahrenabwehr im öffentlichen Raum), sollte auch dies als weiterer Anhaltspunkt gegen eine bloße Freizeitveranstaltung dokumentiert werden.

Darstellung eines schultypischen Gesamt-Kurssystems

Die einzelnen VHS-Kurse sind in der Regel Lehrheiten innerhalb eines zusammenhängenden Kurssystems. Diese Einbindung der Kurse in eine Kurssystematik sollte mit Blick auf etwaige zukünftige Entwicklungen in der Rechtsprechung (siehe Debatte um Begriff des europarechtlichen Begriffs des „Schulunterrichts“ in Teil 1 – Kap. 3) ebenfalls dargestellt und dokumentiert werden (z.B. durch Kennzeichnung der Kurse als „Grundlagen-, Aufbau-, Vertiefungskurse“ etc. für verschiedene „Kompetenz-Bereiche“ o.Ä.). Nützlich sind hier letztlich alle Darstellungsweisen, die das Kursangebot in seiner Gesamtheit als ein System aufeinander aufbauender und sich ergänzender Bildungsbausteine erkennen lassen. In diesem Zusammenhang können auch (unverbindliche) Lehrpläne nützlich sein, die den VHS-Kunden eine Orientierung bei der Kurszusammenstellung in Abhängigkeit von den individuellen Bildungszielen bieten. So kann ergänzend auch die Herausgabe von Studien- bzw. Teilnahmebescheinigungen hilfreich sein, die sich nicht nur auf Einzelkurse beziehen, sondern vergleichbar einem „Schulabschluss“ auf eine Zusammenstellung mehrerer Kurse zu einem Themenfeld oder einem „Studium Generale“.

Es ist davon auszugehen, dass im Falle von Betriebsprüfungen im Bereich der Volkshochschulen zunächst vorrangig die bereits vom BFH thematisierten Abgrenzungsfragen zu bloßen Freizeitveranstaltungen im Mittelpunkt stehen würden. Der Nachweis, dass

die Volkshochschule ein „schultypisches“ Kurs-System aufweist, dient dagegen vorrangig der Absicherung gegen wahrscheinliche Weiterentwicklungen in der Rechtsprechung. Ein ganz akuter Handlungsbedarf scheint deshalb hier nicht zu bestehen, so dass sich die Volkshochschulen die notwendige Zeit nehmen können, um ein entsprechendes schultypisches Kurs-System zu entwickeln bzw. dieses sichtbar zu machen.

Option zur Trennung von umsatzsteuerlicher Dokumentation und Kursausschreibung

In der Praxis dürfte es zweckmäßig sein, die hier für umsatzsteuerliche Zwecke empfohlene Kurs-Dokumentation von den jeweiligen öffentlichen Kursausschreibungen zu entkoppeln, damit die an die potenziellen Kursteilnehmer gerichteten Kursausschreibungen weiterhin in erster Linie auf die zielgruppenbezogene Werbung ausgerichtet werden können.

Auch im Falle einer Trennung von umsatzsteuerlicher Kurs-Dokumentation und öffentlicher Kursausschreibung sollte allerdings bei den Kursausschreibungen darauf geachtet werden, dass die Bildungsziele der Veranstaltungen zumindest erkennbar bleiben. Kursausschreibungen dürfen nie den Eindruck vermitteln, dass die Veranstaltung allein der Freizeitgestaltung dient.

Klare Abgrenzung zwischen der Dokumentation der Kursangebote einerseits und den Leistungsvereinbarungen mit externen Lehrkräften andererseits (Scheinselbstständigkeit)

Mit der Durchführung von Lehrveranstaltungen an Volkshochschulen werden häufig auch externe Lehrkräfte beauftragt, um ein möglichst breites Spektrum an Lehrgebieten abdecken zu können. Die Externen sind dann in aller Regel steuer-, arbeits- und sozialabgabenrechtlich selbstständig tätig. Im Interesse der Rechts- und Planungssicherheit sowohl für die Volkshochschulen als Auftraggeber als auch für die externen Lehrkräfte als Auftragnehmer ist bei der Ausgestaltung von Leistungsvereinbarungen darauf zu achten, dass die Beauftragung der Externen nicht in den Bereich der Scheinselbstständigkeit rutscht.

Das Vorliegen einer Scheinselbstständigkeit wird regelmäßig auf Basis einer Gesamtschau mehrerer Einzelkriterien bestimmt. Zentrale Abgrenzungskriterien zwischen Scheinselbstständigkeit und Selbstständigkeit sind:

- Weisungsgebundenheit gegenüber dem Auftraggeber (insb. in zeitlicher, fachlicher, örtlicher Hinsicht).
- Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers, selbstbestimmter Arbeitsumfang.
- Grad der Unternehmerinitiative und des Unternehmerrisikos.

8) Vgl. LfSt Niedersachsen v. 1.11.2019, DStR 2020, 600. Dort heißt es: Zur Prüfung der Finanzämter gehört, ob eine allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtung vorliegt und ob unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen vorliegen. Insbesondere wird geprüft, ob vergleichbare Leistungen in Schulen erbracht werden (Schul- und Hochschulunterricht) oder ob die Leistungen der bloßen Freizeitgestaltung dienen.

- Ansprüche auf Festentgelte, bezahlten Urlaub, Zuschüsse zur Krankenversicherung, Entgeltfortzahlung.
- Leistungserbringung in eigener Person und Delegationsmöglichkeiten.
- Einbeziehung in die betrieblichen Abläufe.

Gerade in pädagogischen Berufen können diese Kriterien für das Vorliegen einer scheinselfständigen Beschäftigung leicht erfüllt sein. Bei der Umsetzung der vorstehenden Handlungsempfehlungen ist deshalb darauf zu achten, dass diese Grenzen nicht unwillentlich überschritten werden. Potenzielle Gefahr besteht hier insbesondere bei der Einbindung der Lehrveranstaltungen der selbstständigen externen Lehrkräfte in ein übergeordnetes Kurssystem.

Zunächst ist klarzustellen, dass von einer bloßen Dokumentation keine Gefahren für die Selbstständigkeit der externen Lehrkräfte ausgehen. Denn die Kursdokumentationen für steuerliche Zwecke sind nicht als

an die externen Lehrkräfte gerichtete Vorgaben zu verstehen. Die Kursdokumentation halten lediglich fest, welche Lehrinhalte die externe Lehrkraft selbstständig anbietet. Die Kursdokumentation dürfte daher in Regel auch von der externen Lehrkraft selbst zu erstellen sein.

Etwas anders sieht es bei der Einbindung der Lehrveranstaltungen externer selbstständiger Lehrkräfte in ein von der Volkshochschule entwickeltes Kurssystem aus. Grundsätzlich besteht kein Widerspruch zwischen einer selbstständigen Lehrtätigkeit und einer Einbindung in ein Kurssystem. Bei der Vergabe von Lehraufträgen muss aber sorgfältig darauf geachtet werden, dass die für die Einbindung in ein Kurssystem erforderlichen Vorgaben der Volkshochschule nicht zu eng gesetzt werden. Die Vorgaben dürfen nicht über das zur Koordination des Gesamtangebots erforderliche Maß hinausgehen.

Kommunale Geldanlage in unsicheren Zeiten

Dieter Hahn/Fabian Fröhlich^{*)}

Fragen der Geldanlage sind sowohl für Privatpersonen als auch für Unternehmen in den letzten Jahren immer mehr zur Nebensache geworden.¹⁾ Diese Entwicklung lässt sich auch im öffentlichen Sektor konstatieren. Bedingt durch ein historisch niedriges Zinsniveau, ist die ehemalige Kerndisziplin des kommunalen Finanzmanagements zunehmend in den Hintergrund gerückt.²⁾

Die Negativ-Zins-Politik der EZB und vieler anderer Zentralbanken hat „klassische“ Geldanlagen bei Banken schlichtweg unattraktiv gemacht. Derartige Investitionen ließen unter dem Strich meist negative Renditen erwarten. Darüber hinaus fällt es den Deutschen, und hier gerade den Angehörigen des öffentlichen Dienstes,³⁾ schwer den Aktienmarkt als sinnvolle Investitionsmöglichkeit und nicht als „Zockerbude“ wahrzunehmen.⁴⁾

Spätestens im Zuge der Insolvenz der Greensill-Bank hat die Thematik jedoch wieder an Bedeutung gewonnen. Mehrere Kommunen haben teilweise Millionenbeträge verloren, weil sie den nicht vorhandenen Insolvenzschutz für öffentliche Körperschaften übersehen bzw. ignoriert haben. Allein die Stadt Schwalbach hatte beispielsweise einen Schaden von etwa 19 Mio. € zu verzeichnen.⁵⁾

Der für die öffentlichen Körperschaften relevante Grundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit ist in diesem Zusammenhang in zweierlei Hinsicht bedeutsam. Einerseits ist es geboten mit den vorhandenen flüssigen Mitteln entsprechende Erträge zu erwirtschaften, andererseits ist es unbedingt zu vermeiden Verluste zu generieren. Insofern ist ein optimales Verhältnis von möglichen Erträgen zu vorhandenen Risiken anzustreben.

Dabei gelten für die Städte und Gemeinden besondere Rahmenbedingungen. Privatpersonen können genauso wie Unternehmen selbst über ihre Risikotoleranz entscheiden. Welche Risiken sie also bereit sind einzugehen, liegt letztlich an ihnen selbst. Die öffentlich-rechtlichen Körperschaften unterliegen jedoch grundsätzlich anderen Voraussetzungen. Sie verwalten in aller Regel Steuergelder und sind daher gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern rechenschaftspflichtig.

Mitunter haben die historisch niedrigen Zinsen zu seltsamen Entwicklungen in den Kommunen geführt. So wurden in Gröbenzell etwa zwei Millionen Euro in einem Schließfach geparkt, um zumindest die drohenden Negativzinsen vermeiden zu können.⁶⁾

Spätestens seit diesem Jahr haben sich die Vorzeichen jedoch grundlegend verändert. Erst kürzlich titelte die Wirtschaftswoche hoffnungsvoll: „Es gibt wieder Zinsen“.⁷⁾ An der grundsätzlichen Problematik für die Städte

*) Diplom-Verwaltungswirt (FH), Dieter Hahn, M.A. ist Hochschullehrer für öffentliche Finanzen und BWL an der Hessischen Hochschule für öffentliches Management und Sicherheit (HöMS) in Kassel. Fabian Fröhlich, B.A. ist Inspektor beim Landkreis Fulda.

1) Vgl. Grafik der Woche – Kräftiger Vermögenszuwachs, Euro am Sonntag 2/2020, 6f.

2) Vgl. Hesse u.a., Kommunales Zins- und Anlagemanagement in der Niedrigzinsphase, 2018, 42.

3) Das Interesse der Beschäftigten des öffentlichen Dienstes wurde durch eine Umfrage im Rahmen einer Bachelorthesis im Jahr 2019 erhoben.

4) Vgl. Warum die Aktien-Ignoranz der Deutschen gefährlich ist. Online: www.welt.de/finanzen/article192230369/Die-gefaehrliche-Aktien-Ignoranz-der-Deutschen.html.

5) Vgl. Keine Anlagegeschäfte mehr mit Privatbanken, Höchster Kreisblatt v. 22.10.2022, 14.

6) Vgl. Zwei Millionen Euro in Schließfach geparkt, Münchner Merkur v. 2.11.2022, 4.

7) Es gibt wieder Zinsen, Wirtschaftswoche 42/2022, 6.