

Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände



24. Mai 2024

Stellungnahme

zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024

1. Zu Art. 21 Nr. 4 Buchst. b) – Umsatzsteuerbefreiung für Schul- und Hochschulunterricht

Wir fordern eine Erweiterung der Aufzählung „Schul- und Hochschulunterricht“ in § 4 Nr. 21 UStG-E um „Musikschul- und Volkshochschulunterricht“.

Mit § 4 Nr. 21 UStG-E soll die Umsatzsteuerbefreiung für Schul- und Hochschulunterricht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i EU-MwStSystRL richtlinienkonform im deutschen Umsatzsteuerrecht umgesetzt werden. In vielen Musikschulen und Volkshochschulen hat der Entwurf eine große Verunsicherung ausgelöst, ob der verwendete Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ auch den „Musikschul- und Volkshochschulunterricht“ umfassen soll. Daher ist eine Klarstellung erforderlich.

Art. 132 Abs. 1 Buchst. i EU-MwStSystRL enthält keine Definition des Begriffs „Schul- und Hochschulunterricht“. Bei dieser Sachlage hat die EuGH-Rechtsprechung folgende – kumuliert zu betrachtende – Kriterien gefunden, die auch auf den Musikschul- und Volkshochschulunterricht zutreffen:

- *Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten:* Die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten vom Unterrichtenden an die Studierenden ist ein besonders wichtiger Bestandteil von Unterrichtstätigkeit (vgl. EuGH v. 14.6.2007, C-434/05, EU:C:2007:343, Rn. 18).
- *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 (vgl. EuGH v 14.6.2007 – C-445/05, EU:C:2007:343).

- *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 (vgl. EuGH v. 14.6.2007, C-434/05, EU:C:2007:343 Rn. 20).

Der Unterricht der Musikschulen und Volkshochschulen erfüllt regelmäßig die drei v.g. zentralen Abgrenzungskriterien des EuGH: Die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten steht beim Kursangebot der Musikschulen und Volkshochschulen im Vordergrund. Gerade die Volkshochschulen verfügen über ein sehr viel breiter aufgestelltes Bildungsangebot als etwa Fahr- oder Schwimmschulen, für welche der EuGH das Schul-Kriterium aufgrund des dort sehr einseitig spezialisierten Unterrichts als nicht erfüllt angesehen hat. Entsprechendes gilt aber letztlich auch für die Musikschulen. Überdies bieten Musikschulen und Volkshochschulen einen Unterricht an, der systematisch breite Bildungsbereiche abdeckt und Vertiefungen in gestuften Kurssystemen (mit Grundlagen- und Aufbaukursen) ermöglicht. Im Ergebnis ist der Musikschul- und Volkshochschulunterricht damit unter den europarechtlichen Typusbegriff des Schul- und Hochschulunterrichts zu subsumieren. Dies sollte auch direkt im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck kommen, da die Neureglung vor allem bei den Musikschulen und den Volkshochschulen praktische Relevanz entfaltet.

Uns ist bewusst, dass die europarechtliche Umsatzsteuerbefreiung für den Musikschul- und Volkshochschulunterricht bereits mit § 4 Nr. 22 UStG eine weitgehend praxistaugliche Umsetzung gefunden hat. Dennoch muss – wie schon beim Schul- und Hochschulunterricht – auch beim Musikschul- und Volkshochschulunterricht ein widerspruchsfreier Gleichlauf zwischen den beiden Befreiungsvorschriften hergestellt werden.

Wir schlagen daher vor, die beiden Aufzählungen „Schul- und Hochschulunterricht“ in § 4 Nr. 21 Buchst. a und b UStG-E jeweils durch die Aufzählung „Schul-, Musikschul-, Volkshochschul- und Hochschulunterricht“ zu ersetzen.

2. Zu Art. 21 Nr. 4 Buchst. c) – Umsatzsteuerbefreiung für den (Vereins-)Sport

Wir fordern eine gesetzliche Klarstellung, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts und Kapitalgesellschaften im Rahmen des § 4 Nr. 22 Buchst. c UStG-E nicht unter den dort verwandten Typusbegriff der „Einrichtungen ohne Gewinnbestreben“ fallen.

Zudem fordern wir für alle Fallkonstellationen, in denen die Neuregelung erstmalig zu steuerbefreiten Umsätzen und zu Korrekturen beim Vorsteuerabzug führt (§ 15a UStG-Fälle), eine den bisherigen Vorsteuerabzug in vollem Umfang absichernde Billigkeitsregelung.

Die erstmalige Anwendung der Neuregelung muss zudem für einen dreijährigen Übergangszeitraum optional ausgestaltet werden, damit planerisch bereits weit vorangeschrittene Investitionsvorhaben im Sportbereich noch unter den bei der Planung zugrunde gelegten steuerlichen Rahmenbedingungen umgesetzt werden können.

Ergänzend bitten wir nachdrücklich um eine Prüfung, ob auch die Schaffung eines unbefristeten Optionsrechts möglich ist, welches es Kommunen gestattet, sich im Einzelfall für oder gegen die Steuerbefreiung zu entscheiden.

Mit § 4 Nr. 22 Buchst. c UStG-E soll die europarechtliche Umsatzsteuerbefreiung für den (Vereins-)Sport nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m EU-MwStSystRI richtlinienkonform im deutschen Umsatzsteuerrecht umgesetzt werden. In vielen Städten, Kreisen und Gemeinden löst der Entwurf große Verunsicherung aus, ob die neugefasste Steuerbefreiung auch in Fällen greifen soll, in denen juristische Personen des öffentlichen Rechts (oder auch nicht-gemeinnützige kommunale Eigengesellschaften) Sportanlagen (z.B. Schwimmbäder, Sporthallen) an Sportlerinnen und Sportler oder Sportvereine zur Nutzung überlassen.

In der bisherigen Praxis wird die Nutzungsüberlassung von kommunalen Sporteinrichtungen an Sportlerinnen und Sportler sowie an örtliche Sportvereine umsatzsteuerpflichtig behandelt. Das damit verbundene Vorsteuerabzugsrecht ist (neben Bundes- und Landeszuschüssen) ein unverzichtbarer Finanzierungsbaustein für den Bau und die Sanierung von Sportanlagen für den Vereins- und Breitensport in den Kommunen.

Vor diesem Hintergrund fordern wir eine gesetzliche Klarstellung, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts und (im Hinblick auf die kommunalen Eigengesellschaften) auch Kapitalgesellschaften im Rahmen des § 4 Nr. 22 Buchst. c UStG-E nicht unter den dort verwandten Typusbegriff der „Einrichtungen ohne Gewinnbestreben“ zu subsumieren sind.

Darüber hinaus könnte auch eine Klarstellung hilfreich sein, dass die Überlassung von Sporteinrichtungen an Sportvereine nicht von der Steuerbefreiung erfasst ist, da Vereine nicht als „Personen, die Sport ausüben“ zu werten sind. Allerdings wäre in diesem Zusammenhang eine argumentative Auseinandersetzung mit der EuGH-Rs. C-253/07 – Canterbury Hockey Club, Rz. 29 und 31 – notwendig. Zudem wäre eine solche Klarstellung nur bei der Überlassung von Sporteinrichtungen an Sportvereine hilfreich, nicht dagegen bei der Überlassung unmittelbar an Sportlerinnen und Sportler (wie z.B. bei der individuellen sportlichen Betätigung in Schwimm- oder Eissporthallen).

Soweit die Neuregelung auch für die Nutzungsüberlassung kommunaler Sporteinrichtungen an Sportlerinnen und Sportler sowie Sportvereine erstmals zur Anwendung gelangt, werden in zahlreichen Fällen Korrekturen beim Vorsteuerabzug nach § 15a UStG notwendig. Dies würde bei vielen Kommunen zu einer unverträglichen Gesamtbelastung für den Kommunalhaushalt führen. Vor diesem Hintergrund ist eine Billigkeitsregelung zugunsten der betroffenen Kommunen zwingend erforderlich, so dass eine Vorsteuerkorrektur gänzlich unterbleiben kann.

Ergänzend möchten wir darauf hinweisen, dass dem Bau und der Sanierung von Sportanlagen lange Planungszeiträume vorangehen und Verzögerungen im Planungsprozess aufgrund der allgemeinen Baukostensteigerungen zu erheblichen Mehrbelastungen für die Kommunen führen können. Vor diesem Hintergrund erscheint ein übergangswises Optionsrecht bei der erstmaligen Anwendung der neugefassten Steuerbefreiung notwendig, damit bereits weit vorgeschrittene Planungen für den Bau und die Sanierung von Sportstätten noch zu den bisherigen Konditionen umgesetzt werden können. Andernfalls drohen zahlreiche Planungen nicht nur zeitverzögert umgesetzt zu werden, sondern ganz zu scheitern.

Ein solcher zeitlicher Aufschub ist aber auch deshalb notwendig, weil die Steuerpflicht und damit der Vorsteuerabzug aus den Investitionen in Sportanlagen gegebenenfalls nur durch zeitintensive Umgestaltungen der Sachverhalte gesichert werden kann.

Ergänzend bitten wir zu prüfen, ob auch die Schaffung eines unbefristeten Optionsrechts möglich ist, welches es Kommunen gestattet, sich bei der Überlassung von Sportanlagen im Einzelfall für oder gegen die Steuerbefreiung zu entscheiden. Hintergrund dafür ist, dass das Vorsteuerabzugsrecht insb. bei Sporteinrichtungen kleinerer Gemeinden u.a. wegen hoher Zuschussquoten von Bund, Ländern und Kreisen häufig keine bedeutsame Rolle spielt, so dass eine Steuerbefreiung in Einzelfällen tatsächlich im Ergebnis zu einer Kostenentlastung für den Vereins- und Breitensport führen kann. Die Prüfbitte bezieht sich ausdrücklich auch auf Initiativen zur Änderung des europäischen Rechtsrahmens.

Abschließend möchten wir nochmal deutlich betonen, dass das bisherige Vorsteuerabzugsrecht bei der Überlassung von Sportanlagen durch Kommunen an Sportlerinnen und Sportler sowie den Vereinssport eine unverzichtbare Säule für die Finanzierung des Neubaus und der Sanierung von Sportanlagen ist. Etwaige Vorsteuer-Kürzungen würden daher zukünftig entsprechend höhere Zuschussbedarfe bei Bund und Ländern auslösen, wenn harte Einschnitte bei der kommunalen Investitionstätigkeit im Bereich der Sportstätten abgewendet werden sollen.

3. Zur Regelverzinsung nach § 238 Abs. 1a AO i.V.m. § 233a AO – Anhebung des Zinssatzes für Steuernachforderungen/-erstattungen für Verzinsungszeiträume ab 1. Januar 2025

Wir fordern eine Anhebung des Zinssatzes nach § 238 Abs. 1a AO auf den Wert des Basiszinssatzes zum 1. Juli 2024 zuzüglich eines Zuschlags von 2,7 Prozentpunkten für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2025. Für nachfolgende Verzinsungszeiträume schlagen wir einen regelgebundenen Zinsanpassungsmechanismus vor.

Der Bund ist nach § 238 Abs. 1c Satz 2 AO gesetzlich verpflichtet, alle zwei Jahre, erstmals spätestens zum 01.01.2024, den geltenden Zinssatz für die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen unter Berücksichtigung der Entwicklung des Basiszinssatzes nach § 247 BGB auf seine Angemessenheit zu prüfen. Zu unserer Überraschung enthält der Referentenentwurf keine Zinsanpassung, obwohl sich das Zinsumfeld seit der letzten Anpassung der sog. Regelverzinsung (= § 238 Abs. 1a AO) durch das zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 12. Juli 2022 deutlich

verändert hat. Bei dieser letztmaligen Zinsanpassung lag der Basiszinssatz noch bei - 0,88 Prozent, zum Stand 1. Januar 2024 dagegen bereits bei + 3,62 Prozent.

Eine entsprechende Anhebung der Regelverzinsung erscheint nunmehr dringend geboten. Andernfalls drohen abermals eine Verfassungswidrigkeit der Regelverzinsung und in der Folge erneut erhebliche fiskalische Belastungen für Bund, Länder und Kommunen. Auch setzt das zu niedrige Niveau der aktuellen Regelverzinsungen falsche Anreize für das Zahlungsverhalten der Steuerpflichtigen.

Die technische Umsetzung einer Änderung bei der Regelverzinsung erfordert auf kommunaler Ebene stets einen ausreichenden zeitlichen Vorlauf von mehreren Monaten. Daher sollte eine Zinsanpassung für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2025 möglichst zeitnah beschlossen werden und nicht auf ein späteres Gesetzgebungsverfahren verschoben werden.

Darüber hinaus möchten wir aus Gründen der besseren Planbarkeit für alle Beteiligten dringend anregen, zukünftig ein regelgebundenes Verfahren für die (jährliche) Anpassung der Regelverzinsung gesetzlich zu verankern. Aus kommunaler Sicht sollte ein solches regelgebundenes Verfahren folgende Eckpunkte berücksichtigen:

- Anpassungen sollten aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität nur einmal-jährlich jeweils für einen Verzinsungszeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember des Jahres erfolgen.
- Der Zinssatz für Erstattungs- und Nachzahlungszinsen sollte aus fiskalischen Gründen auf Jahresbasis weiterhin rd. 2,7 Prozentpunkte über dem Basiszinssatz nach § 247 BGB liegen.
- Auf Nachzahlungs- und Erstattungsziinsen sollte auch in einem erneuten Niedrigzinsumfeld nicht gänzlich verzichtet werden. Auch mit Blick auf etwaige zukünftige Negativzinsen sollte der Zinssatz mindestens 2 % p.a. im Sinne einer festen Untergrenze betragen.
- Der bisherige Gleichlauf von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen (gleiche Karenzzeiten, gleiche Zinshöhe) sollte fortgeführt werden.
- Steuerliche Nebenleistungen sollten weiterhin nicht verzinst werden (also kein Zinses-Zins).
- Die bisherigen Karenzzeit-Regelungen sollten fortgeführt werden.
- Wir regen eine Laufzeitbegrenzung für die Regelverzinsung auf 12 Jahre an, um Fehlanreize bei ruhend gestellten Verfahren zu verringern.

Ein zukünftiger regelgebundener Zinssatz nach § 238 Abs. 1a AO könnte also beispielsweise in der Weise gesetzlich bestimmt werden, dass sich die Höhe des Zinssatzes auf Jahresbasis für den Verzinsungszeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember eines Jahres aus dem Basiszinssatz nach § 247 BGB zum 1. Juli des Vorjahres zzgl. eines Zuschlags von 2,7 Prozentpunkten (i.V.m. einer Rundungsregel) ergibt.