

Broschüre

Umsatzsteuer-Update

Auswirkungen des Jahressteuergesetzes 2024
für Fahrschulen, Ausbildungsstätten und Fahrlehrer



Sehr geehrte Damen und Herren,

im Bereich der Aus- und Weiterbildung, insbesondere für Fahrschüler, Fahrlehrer und Berufskraftfahrer, entstehen unterschiedliche Arten von Umsätzen. Diese Leistungen basieren größtenteils auf gesetzlichen Regelungen, wie dem Berufskraftfahrerqualifikationsgesetz (BKrFQG), dem Fahrlehrergesetz (FahrlG) und der Fahrerlaubnis-Verordnung (FeV).

Die zentrale Fragestellung ist, wie diese Umsätze aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht zu beurteilen sind, insbesondere im Hinblick auf Steuerfreiheit oder Steuerpflicht. Dabei müssen verschiedene Leistungskategorien unterschieden werden. Ziel ist es, eine Broschüre zu erstellen, die eine vereinfachte Darstellung der umsatzsteuerlichen Auswirkungen bietet.

Ein besonderer Schwerpunkt der Broschüre liegt auf der Betrachtung der möglichen umsatzsteuerlichen Auswirkungen des sogenannten Jahressteuergesetzes 2024. Im Fokus steht die Frage, wie dieses Gesetz die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 21 UStG für Leistungen in den Bereichen Ausbildung, berufliche Weiterbildung sowie Fort- und Weiterbildung beeinflusst. Die Analyse erfolgt auf Basis der ab dem 01.01.2025 geltenden Gesetzeslage.

Mit freundlichen Grüßen

Jörg-Michael Satz

1. Einleitung

Für jeden Unternehmer ist wichtig, ob die eigenen Umsätze umsatzsteuerfrei oder umsatzsteuerpflichtig sind.

Bei Fahrschulen gab es in diesem Punkt in der Vergangenheit ein ziemliches Hin-und-her. Nachdem ursprünglich angenommen wurde, dass Fahrschulunterricht steuerfrei sei, kam Ende heraus, dass die Leistungen überwiegend steuerpflichtig sind und nur in besonderen Fällen (bei „Berufsausbildung“) steuerfrei sein können.

Aktuell kommt im Bereich der Fahrschulen, Fahrlehrer und Ausbildungsstätten wieder Bewegung in die Problematik, weil durch das sog. Jahressteuergesetz (JStG) 2024 die entscheidende Vorschrift (§ 4 Nr. 21 UStG) ab dem 01.01.2025 geändert wird.

Hintergrund ist eine Anpassung an Vorgaben des EU-Rechts und Entscheidungen der Gerichte.

Gleichzeitig erscheinen im Rahmen der fortschreitenden Digitalisierung neue Leistungsformate am Markt (Lern-Apps, Online-Learning, Lernvideos). Im Bereich des E-Learning ergeben sich bisher nicht vorhandene umsatzsteuerliche Fragestellungen.

2. Wichtige Fragestellungen/FAQ

Welche verschiedenen Kategorien sind für die Steuerbefreiung zu unterscheiden?

-alle Unternehmer-

Eine Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 21 UStG ergibt sich nur, wenn die Leistung dem Bereich

- Ausbildung,
- berufliche Umschulung oder
- Fortbildung/Weiterbildung

zugeordnet werden kann. In diesem Bereich können Fahrlehrer, Fahrschulen und Fortbildungseinrichtungen/Ausbildungsstätten weiterhin steuerfrei Umsätze ausführen. Nach der Gesetzesbegründung sollen die bisher steuerfreien Leistungen auch ab dem 01.01.2025 steuerfrei bleiben.

Was sind typische Leistungen der Ausbildung?

-alle Unternehmer-

Sofern eine öffentlich-rechtliche Regelung der Leistungen vorliegt, ist von Ausbildung auszugehen. Die in § 2 BKrFQG geregelten Leistungen zum Erwerb der Grundqualifikation und der beschleunigten Grundqualifikation im Rahmen der **Berufskraftfahrerausbildung** sind daher Beispiele der steuerfreien Ausbildung.

Gleiches gilt für die Vorbereitung auf die **Fahrlehrerprüfung** gem. § 8 FahrIG. Diese Leistungen sind steuerfrei.

Wie sind gesetzlich vorgeschriebene Fort- und Weiterbildungslehrgänge zu beurteilen?

-alle Unternehmer-

Lehrgänge zur

- **Weiterbildung von Berufskraftfahrern** gem. § 5 BKrFQG und
- **Fortbildung von Fahrlehrern** gem. § 53 Abs. 1 FahrIG

sind aufgrund der öffentlich-rechtlichen Regelung als Leistungen im Bereich der Ausbildung anzusehen und damit steuerfrei.

Eine Einordnung durch den Gesetzgeber bzw. die Finanzverwaltung als steuerpflichtige Fortbildung scheint nicht beabsichtigt zu sein.

Welche Regelungen gelten für die Fahrschulerausbildung allgemein?

-Fahrschulen-

Seit der Grundsatzentscheidung des EuGH vom 14.03.2019 ist klar, dass Fahrschulen mit der Vorbereitung auf die Fahrerlaubnisprüfung in den Klassen B und C1 grundsätzlich steuerpflichtige Leistungen ausführen.

Insbesondere in den Klassen C, CE, D, DE, D1 und D1E kommt hingegen regelmäßig eine Steuerbefreiung in Betracht, da die Leistungen in der Regel der Berufsausbildung dienen. Abweichungen im Einzelfall sind aber möglich, wenn kein Zusammenhang mit einer Berufsausbildung besteht, d.h. der Führerschein der entsprechenden Klasse aus privaten Gründen gemacht wird.

Entsprechendes gilt für die forst- und landwirtschaftlichen Klassen L und T.

Sollten ausnahmsweise in den anderen Klassen (A, B, C1) ein beruflicher Hintergrund gegeben sein, ist eine Steuerbefreiung möglich, aber einzelfallabhängig.

Was ist mit dem bisherigen Bescheinigungsverfahren?

-alle Unternehmer-

Bisher war die Vorlage einer amtlichen Bescheinigung der Anerkennung durch die zuständige Behörde Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung durch das Finanzamt.

Zunächst war geplant, das Bescheinigungsverfahren abzuschaffen. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens hat sich dieser Entbürokratisierungsansatz der Ampelregierung allerdings in Luft aufgelöst. Das Bescheinigungsverfahren bleibt damit auch für Umsätze nach dem 31.12.2024 erhalten.

Der Grundsatz bleibt: Keine Steuerbefreiung ohne Bescheinigung!

Eine Anweisung der Finanzverwaltung zur Anwendung der neuen Regelungen (BMF-Schreiben) steht zwar noch aus. Es ist aber davon auszugehen, dass die bisher erteilten Bescheinigungen auch nach dem 31.12.2024 weiter gültig bleiben.

Soll für Leistungen der Fortbildung ab dem 01.01.2025 eine Steuerbefreiung geltend gemacht werden, ist eine Bescheinigung unabdingbar und entsprechend bei der zuständigen Landesbehörde zu beantragen. Die Bescheinigung kann grundsätzlich auch mit Wirkung für die Vergangenheit beantragt werden.

Um aber nicht Gefahr zu laufen, entsprechende Umsätze doch versteuern zu müssen, obwohl sie ohne USt abgerechnet wurden, weil im Nachgang eine Bescheinigung versagt wird, sollte bis zur Erteilung einer Bescheinigung mit USt abgerechnet werden.

Was ist bei (teilweise) digitalen Leistungsangeboten zu beachten?

-alle Unternehmer-

Die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 21 UStG ist natürlich vor allem dann möglich, wenn die Leistung als reine Präsenzveranstaltung durchgeführt wird.

Wird eine Präsenzveranstaltung parallel als Livestream übertragen (ohne Zurverfügungstellung einer Aufzeichnung), wird die Livestream-Leistung genauso behandelt wie die Leistung an den Teilnehmer vor Ort.

Wird hingegen nur eine Aufzeichnung einer Präsenzveranstaltung angeboten, kommt für diese keine Steuerbefreiung in Betracht.

Ist ausschließlich die Teilnahme an einem Livestream möglich, d.h. es gibt keine Teilnahme an einer Präsenzveranstaltung (und auch keine Aufzeichnung), wird die Leistung wie eine Präsenzveranstaltung behandelt.

Problematisch ist gegenwärtig die Behandlung von Aufzeichnungen, die parallel zum Livestream zur Verfügung gestellt werden. Hier nimmt die Finanzverwaltung an, dass die Aufzeichnung „schädlich“ für die Steuerbefreiung ist:

Wird die Aufzeichnung nicht gegen gesondertes Entgelt zur Verfügung gestellt, sondern ist „im Preis enthalten“, soll damit die **gesamte Leistung**, d.h. auch die Livestreaming-Leistung, **steuerpflichtig** werden.

Wird allerdings die Aufzeichnung neben dem Livestreaming gegen gesondertes Entgelt angeboten, nimmt die Finanzverwaltung **zwei getrennte Leistungen** an, wobei die Aufzeichnung **steuerpflichtig** ist und der Livestream **steuerfrei** sein kann.

In entsprechenden Fällen ist daher besondere Aufmerksamkeit geboten, da man auch aus Sicht der Finanzverwaltung „gestalterisch“ einwirken kann, indem die Leistungen entweder als Paket gegen einen Gesamtpreis oder separat berechnet anbietet.

Die Auffassung der Finanzverwaltung (Ursprung: BMF-Schreiben vom 29.04.2024) ist jedoch fragwürdig. Bei negativen steuerlichen Folgen, insbesondere bei Versagung der Steuerbefreiung für eine Paketleistung, sollten Rechtsbehelfe eingelegt werden.

Welche Folgen hat die Ergänzung der Fahrschülerausbildung durch digitale Lerninhalte (E-Learning)?

-Fahrschulen-

Soweit die Ausbildung in den Führerscheinklassen A, B und C1 steuerpflichtig ist, ergeben sich keine Schwierigkeiten: Die Leistung bleibt insgesamt steuerpflichtig.

Sofern für die Führerscheinklassen C, CE, D, DE, D1 und D1E dem Grunde nach eine Steuerbefreiung möglich ist, bleibt dies auch dann so, wenn der Ausbildungsverlauf im Bereich des „selbständigen Theorielernens“ durch den Fahrschüler digital (durch E-Learning) erfolgt. Das

selbständige Theorielernen ist ein Baustein der Fahrschülerausbildung neben dem Theorieunterricht in Präsenzform und der fahrpraktischen Ausbildung. Dieses „blended learning“ stellt eine einheitliche steuerfrei Leistung dar.

Welche Auswirkungen ergeben sich durch synchrones E-Learning?

-Fahrschulen-

Beim synchronen E-Learning befinden sich Lernende und Lehrende zeitgleich in einem virtuellen Raum und können miteinander kommunizieren und interagieren. Umsatzsteuerrechtlich wird das synchrone E-Learning daher wie Präsenzunterricht behandelt und von der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 29.04.2024) als Livestreaming bezeichnet.

Da in der Fahrschülerausbildung das synchrone E-Learning in jedem Fall durch die fahrpraktische Ausbildung ergänzt wird nur einen Anteil der Theorieausbildung umfasst, d.h. in jedem Fall auch Präsenzunterricht erfolgt, bleibt die Steuerbefreiung (unter den weiteren Voraussetzungen) möglich.

Das (optionale) synchrone E-Learning führt daher nicht zu einer Veränderung der umsatzsteuerlichen Beurteilung.

Da synchrones E-Learning aus Sicht des BMF-Schreibens vom 29.04.2024 dem Livestreaming entspricht, kann das Finanzamt ggf. Probleme machen, wenn der Onlineunterricht aufgezeichnet und den Lernenden als Aufzeichnung zur Verfügung gestellt wird. Um Probleme von vornherein zu vermeiden, sollten Aufzeichnungen nicht zur Verfügung gestellt werden.

Was ist bei asynchronem E-Learning zu beachten?

-Fahrschulen-

Sofern das asynchrone E-Learning im Rahmen der Fahrschülerausbildung nur der Vor- oder Nachbereitung des Stoffes, der Inhalt der Präsenzunterrichte oder des synchronen E-Learnings ist, ist es nur ein (abrundender) Bestandteil der Gesamtleistung. Es ändert damit nichts an der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung.

Nur wenn die Leistung ausschließlich aus asynchronem E-Learning besteht, ist keine Steuerbefreiung möglich.

Wie werden reine Lern-Apps und reine Online-Lernplattformen behandelt?

-Ausbildungsstätten-

Die Umsätze sind grundsätzlich steuerpflichtig. Dies gilt für reine Lern-Apps uneingeschränkt.

Ausnahmsweise kommt bei einer Lernplattform eine Steuerbefreiung in Betracht, wenn Unterricht in Form von Livestreaming (ohne Aufzeichnung) angeboten wird oder anderer interaktiver Unterricht (synchrones E-Learning) erfolgt. Bei ausschließlich automatisch generierten Rückmeldungen an die Lernenden ist eine Steuerbefreiung ausgeschlossen. Welchen Umfang die menschliche Interaktion zwischen Lehrer und Lernendem annehmen muss, ist aktuell ungeklärt. Kommt dem Grunde nach eine Steuerbefreiung in Betracht, kann also am Format der Erbringung scheitern. In Zweifelsfällen ist eine Rücksprache mit dem eigenen steuerlichen Berater zu empfehlen.

Dieser Bereich ist im Rahmen der Fahrschülersausbildung nicht denkbar, da der Präsenzunterricht nicht vollständig durch synchrones E-Learning ersetzt wird und zusätzlich die fahrpraktische Ausbildung erfolgt.

Gelten für selbständige Fahrlehrer Besonderheiten?

-Fahrlehrer-

In der Gesetzesbegründung zum JStG 2024 wird klargestellt, dass die Steuerbefreiungen auch anzuwenden sind, wenn die Leistungen von selbständigen Lehrern als freien Mitarbeitern an (andere) Bildungseinrichtungen erbracht werden.

Für den Fahrlehrer gelten also grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen wie für die Fahrschulen. Die Fahrlehrer sind typischerweise nur in

- Präsenzunterricht
- synchrones E-Learning
- fahrpraktische Ausbildung

eingebunden. Ein Ausschluss einer ansonsten möglichen Steuerbefreiung wegen der Form der Erbringung ist daher nicht denkbar.

Da das Bescheinigungsverfahren erhalten bleibt, wirkt die Bescheinigung der Einrichtung auch für den für sie tätigen Fahrlehrer, soweit die Einrichtung diesem bestätigt, dass dieser im begünstigten Bereich tätig war. Das bisherige Prozedere soll sich insoweit nicht ändern.

Wann kann es zu einer Besteuerung im Ausland kommen?

-alle Unternehmer-

Für jede Leistung ist der sog. Leistungsort gesondert zu prüfen. Beim klassischen Präsenzunterricht ist die Leistung in dem Land zu versteuern, in dem der Unterricht stattfindet.

Besonderheiten können sich allerdings ergeben, wenn Unternehmer aus dem Ausland die Leistungen beziehen. In diesem Fall ist von einer Besteuerung im Ausland auszugehen, wobei regelmäßig von einer „Reverse-Charge-Regelung“ auszugehen ist, d.h. die Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer im Ausland) vom Leistungsempfänger geschuldet wird und damit ohne gesonderten Steuerausweis abzurechnen ist.

Werden die Leistungen ausschließlich digital angeboten (E-Learning), wird grundsätzlich dort besteuert, wo der Empfänger ansässig ist.

Bei auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen (= asynchrones E-Learning) an Privatpersonen aus dem Ausland in nur geringem Umfang (bis 10.000 EUR) kann es allerdings bei der Besteuerung im Inland bleiben (Wahl des Unternehmers).

Bei steuerpflichtigen Leistungen an Privatpersonen im EU-Ausland kommt ggfs. das One-Stop-Shop-Verfahren zur Anwendung: Die Meldung der ausländischen Umsätze sowie die Zahlung der ausländischen Mehrwertsteuer erfolgt dann über das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt).

Da die Leistungen im Rahmen der Weiterbildung der Berufskraftfahrer nach § 5 BKrFQG grundsätzlich steuerfrei sind, spielt der Leistungsort in diesen Fällen keine besondere Rolle. Bei Umsätzen im Ausland kommt es allerdings auf die jeweilige nationale Regelung der Umsatzsteuerbefreiung an, die sich von der deutschen Regelung unterscheiden kann.

3. Zusammenfassung

Im Bereich der **Ausbildung** und beruflichen Weiterbildung ändert sich dem Grunde nach nichts.

Der Bereich der **Fortbildung** wird erstmalig im deutschen Umsatzsteuerrecht geregelt. Damit ist eine genaue Abgrenzung der Bereiche Ausbildung/Weiterbildung und Fortbildung nicht erforderlich.

Das **Bescheinigungsverfahren** bleibt erhalten, damit stellt die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde weiterhin den entscheidenden Schlüssel zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiung dar. Ob in Bezug auf die Bescheinigung zukünftig von einem Wahlrecht des Unternehmers auf deren Erteilung und damit ein (bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen) faktische Wahlrecht zwischen Steuerbefreiung und Steuerpflicht auszugehen sein wird, ist bis zur Veröffentlichung eines Anwendungsschreibens durch das BMF nicht sicher zu sagen.

Der Einsatz von **E-Learning** im Bereich der Fahrschulerausbildung lässt die bisher dem Grunde nach steuerfreien Leistungen mit Bezug zu einer Berufsausbildung weiterhin steuerfrei. E-Learning ist daher nicht per se „steuerbefreiungsschädlich“.

Bei Leistungen im Rahmen von reinem asynchronem E-Learning kommen Steuerbefreiungen allerdings grundsätzlich nicht in Betracht.

Bei Kombination von synchronem und asynchronem E-Learning ohne Präsenzunterricht und/oder fahrpraktische Ausbildung ist die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung nicht eindeutig und im Einzelfall zu prüfen.

Allgemeine Gestaltungsempfehlung:

Sofern berufsbezogene Leistungen vorliegen, bei denen die Gewährung der Steuerbefreiung nicht eindeutig ist, sollte in geeigneten Fällen der Arbeitgeber die Leistung in Auftrag geben, da er für die Schulung/Weiterbildung des Personals regelmäßig zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Dezember 2024

Abschließende Hinweise:

Es erfolgt keine Übernahme der Haftung für Vollständigkeit, Richtigkeit und Aktualität der Ausführungen. Es wird auch keine Gewähr dafür übernommen, dass alle für den konkreten Einzelfall relevanten Aspekte aufgeführt wurden. Der konkrete Einzelfall muss stets durch einen Fachkundigen (insbes. Steuerberater, Rechtsanwalt) untersucht werden.

Unsere Broschüre richtet sich grundsätzlich ausschließlich an unseren Auftraggeber, MOVING International Road Safety Association e.V. Jede andere Person, die beschließt, sich auf diese Broschüre zu berufen, handelt damit auf eigene Gefahr. Wir übernehmen gegenüber diesen Personen keine Verantwortung in Zusammenhang mit unserer Stellungnahme.

Autor:

Thore Guse, Dipl. Finanzwirt (FH)
Steuerberater

Beratungswerk Steuern + Recht
Kratzsch, Reiter, Srebne & Guse

Auftraggeber:

Jörg-Michael Satz
Präsident

MOVING International Road Safety
Association e.V.

MOVING ist eine Interessenvereinigung europäischer Verkehrsverlage und Unternehmungen, die im Bereich der Fahrerlaubnisausbildung tätig sind. Seit 2012 möchte MOVING für und mit seinen Mitgliedern einen weiteren Beitrag zugunsten der Verkehrssicherheit leisten. Die Arbeitsschwerpunkte liegen in der Förderung von Erziehung und Bildung sowie Unfallverhütung in den Bereichen Verkehrssicherheit, Verkehrsschulung und Verkehrserziehung nebst der damit verbundenen professionellen Fahrerlaubnis- Ausbildung sowie Fahrerlaubnis-Prüfung in Europa und weltweit. MOVING ist Mitglied bei CIECA/The International Commission for Driver Testing (Brüssel), ETSC/European Transport Safety Council (Brüssel) und in der EU Charta für Verkehrssicherheit.

Auf der **Bundesebene** wird MOVING als wertvoller und sachkundiger Partner anerkannt. Wir engagieren uns aktiv in der Ausgestaltung der zukünftigen Fahrerlaubnisverordnung, indem wir unser Fachwissen in verschiedenen Diskussionen und Konsultationen einbringen, die das Bundesministerium für Digitales und Verkehr (BMDV) im Rahmen der Verbändeanhörungen durchführt. Durch diese Beteiligung trägt MOVING dazu bei, dass die Gesetzgebung die aktuellen Entwicklungen und Bedürfnisse der Mobilitätsbranche widerspiegelt und sowohl praxisgerecht als auch zukunftsorientiert gestaltet wird.

Auf der **europäischen Ebene** ist MOVING bei CPC (certificate of professional competence) Expertengruppe beteiligt und somit arbeitet eng mit DG MOVE zusammen. In der Vergangenheit hat MOVING ihre Einschätzung u.a. zu den Themen wie Nutzung der Simulatoren und Altersabsenkung direkt bei EU oder über anderen internationalen Vereinigungen z. B. ETSC oder CIECA abgegeben.

MOVING ist eine Interessenvereinigung europäischer Verkehrsverlage und Unternehmungen, die im Bereich der Fahrerlaubnisausbildung tätig sind. Seit 2012 möchte MOVING für und mit seinen Mitgliedern einen weiteren Beitrag zugunsten der Verkehrssicherheit leisten. Die Arbeitsschwerpunkte liegen in der Förderung von Erziehung und Bildung sowie Unfallverhütung in den Bereichen Verkehrssicherheit, Verkehrsschulung und Verkehrserziehung nebst der damit verbundenen professionellen Fahrerlaubnis- Ausbildung sowie Fahrerlaubnis-Prüfung in Europa und weltweit.

MOVING International Road Safety Association e.V.
Schumannstr. 17
10117 Berlin

www.moving-roadsafety.com

+ 49 30 25 74 16 70
info@moving-roadsafety.com

Präsident: Jörg-Michael Satz