



Sachstand

Befreiung kultureller Einrichtungen und Dienstleistungen von der Umsatzsteuer

Unter besonderer Berücksichtigung von Bibliotheken

Befreiung kultureller Einrichtungen und Dienstleistungen von der Umsatzsteuer
Unter besonderer Berücksichtigung von Bibliotheken

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 093/21
Abschluss der Arbeit: 10.11.2021
Fachbereich: WD 4: Finanzen und Haushalt

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Rechtliche Grundlagen	4
3.	Steuerbefreiung kultureller Einrichtungen und Dienstleistungen (§ 4 Nr. 20 UStG)	5
4.	Steuerbefreiung im Bildungs- und Erziehungsbereich (§ 4 Nr. 21, 22 und 23 UStG)	5
4.1.	Leistungen von Ersatzschulen (§ 4 Nr. 21 UStG)	5
4.2.	Außerschulische Bildungsleistungen begünstigter Einrichtungen und sonstige kulturelle oder sportliche Veranstaltungen (§ 4 Nr. 22 UStG)	6
4.3.	Erziehungsbereich (§ 4 Nr. 23 UStG)	6

1. Fragestellung

Gefragt wird, wie die unionsrechtliche Regelungen der Art. 132 Abs. 1 lit. i) und lit. n) RL 2006/112/EG betreffend die Umsatzsteuerbefreiung für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten in die deutsche Rechtsordnung umgesetzt wurden. Mit Blick auf die Behandlung von Bibliotheken ist zu beantworten, welche kulturellen Dienstleistungen und hiermit eng verbundene Lieferungen von Gegenständen sowie welche kulturellen Einrichtungen in diesem Zusammenhang in der Bundesrepublik Deutschland von der Umsatzsteuer befreit sind. Die Frage, ob und inwiefern Bibliotheken von der Umsatzsteuer befreit sind, ist nicht Gegenstand der vorliegenden Ausarbeitung.

2. Rechtliche Grundlagen

Das deutsche Umsatzsteuerrecht ist im **Umsatzsteuergesetz** (UStG)¹ und auf Exekutivebene in der **Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung** (UStDV)² bzw. **Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung** (EUSTBV)³ geregelt.

Der **Umsatzsteuer**, die in Form einer **Mehrwertsteuer** erhoben wird, unterliegen im Inland Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Von Kleinunternehmern wird keine Umsatzsteuer erhoben (§ 19 UStG).

Juristische Personen des öffentlichen Rechts, die Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, gelten gem. § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG nicht als Unternehmer und unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer (vgl. im Unionsrecht Art 13 Abs. 1 UAbs. 1 RL 2006/112/EG). Juristische Personen des öffentlichen Rechts, also Körperschaften, Anstalten und Stiftungen, werden grundsätzlich nicht unternehmerisch tätig, sofern sie auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, z.B. öffentlich-rechtlicher Satzung, tätig werden.⁴

§ 4 Nr. 1 bis 28 UStG regelt, welche Lieferungen und sonstigen Leistungen von der **Umsatzsteuer befreit** sind. Für die vorliegende Fragestellung (s. unter 1.) von Relevanz sind die im Folgenden (siehe 3. und 4.) aufgeführten Befreiungstatbestände in §§ 4 Nr. 20 bis 23 UStG.

1 Umsatzsteuergesetz vom 21.2.2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch Art. 29 d. G. v. 20.8.2021 (BGBl. I S. 3932).

2 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vom 21.2.2005 (BGBl. I S. 434), zuletzt geändert durch Art. 16 d. G. v. 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096).

3 Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung vom 11.8.1992 (BGBl. I S. 1526), zuletzt geändert durch Art. 25 d. G. v. 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096).

4 S. Müller in: BeckOK UStG, Weymüller, Stand: 30.08.2021, § 2b Rn. 126 ff.

3. Steuerbefreiung kultureller Einrichtungen und Dienstleistungen (§ 4 Nr. 20 UStG)

Die Umsatzsteuerbefreiung im Kulturbereich, die der Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 lit. n RL 2006/112/EG dient, ist insbesondere in § 4 Nr. 20 UStG geregelt:

§ 4 Nr. 20 UStG

- a) die Umsätze folgender Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände: Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre, Museen, botanische Gärten, zoologische Gärten, Tierparks, Archive, Büchereien sowie Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst. Das Gleiche gilt für die Umsätze gleichartiger Einrichtungen anderer Unternehmer, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in Satz 1 bezeichneten Einrichtungen erfüllen. Steuerfrei sind auch die Umsätze von Bühnenregisseuren und Bühnenchoreographen an Einrichtungen im Sinne der Sätze 1 und 2, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass deren künstlerische Leistungen diesen Einrichtungen unmittelbar dienen. Museen im Sinne dieser Vorschrift sind wissenschaftliche Sammlungen und Kunstsammlungen,
- b) die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer, wenn die Darbietungen von den unter Buchstabe a bezeichneten Theatern, Orchestern, Kammermusikensembles oder Chören erbracht werden.

Danach sind in Deutschland die in § 4 Nr. 20 a) Satz 1 UStG aufgeführten **Einrichtungen begünstigt**, wenn Unternehmer der Bund, das Land, eine Gemeinde oder ein Gemeindeverband ist. Von der Umsatzsteuer befreit sind gem. § 4 Nr. 20 a) Satz 2 UStG zudem **gleichartige Einrichtungen** anderer Unternehmen. Voraussetzung ist also, dass eine Einrichtung die gleichen kulturellen Aufgaben wie die Einrichtungen nach Satz 1 erfüllt und eine Gleichartigkeitsbescheinigung vorliegt.

Explizit befreit sind nach § 4 Nr. 20 a) Satz 1 UStG somit auch die (büchereitypischen) Umsätze von **Büchereien**. Büchereien im Sinn des Gesetzes sind planmäßig angelegte Büchersammlungen,⁵ die überwiegend als Bibliotheken bezeichnet werden.

4. Steuerbefreiung im Bildungs- und Erziehungsbereich (§ 4 Nr. 21, 22 und 23 UStG)

Für den Bildungs- und Erziehungsbereich kennt § 4 UStG verschiedene Befreiungstatbestände. Die Befreiung von Umsätzen der Bibliotheken ist spezieller in § 4 Nr. 22 UStG geregelt (siehe unter 3.). Folgende Befreiungstatbestände (siehe unter 4.1. bis 4.3.) dienen der Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 lit. i RL 2006/112/EG:

4.1. Leistungen von Ersatzschulen (§ 4 Nr. 21 UStG)

§ 4 Nr. 21 UStG regelt die **Befreiung privater Schulen** und anderer **allgemein bildender oder berufsbildender Einrichtungen** von der Umsatzsteuer, sowie **Leistungen selbstständiger Lehrer**:

5 *Oelmaier* in: Sölch/Ringleb, UStG, Stand: Juni 2021, § 4 Rn. 23.

§ 4 Nr. 21 UStG

- a) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen,
- aa) wenn sie als Ersatzschulen gemäß Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder
 - bb) wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten,
- b) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer
- aa) an Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes und öffentlichen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen oder
 - bb) an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchstabens a erfüllen;

4.2. Außerschulische Bildungsleistungen begünstigter Einrichtungen und sonstige kulturelle oder sportliche Veranstaltungen (§ 4 Nr. 22 UStG)

§ 4 Nr. 22 UStG begünstigt **außerschulische Bildungsleistungen** sowie **sonstige kulturelle** und auch **sportliche Veranstaltungen** und hat folgenden Wortlaut:

§ 4 Nr. 22 UStG

- a) die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, 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 Unternehmen durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht;

Außerschulische Bildungsleistungen im Sinn von § 4 Nr. 22 a) UStG betreffen insbesondere die Erwachsenenbildung. Begünstigt sind Leistungen der im Gesetz genannten Einrichtungen, etwa Kurse und Vorträge von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen. Darüber hinaus sind gem. § 4 Nr. 22 b) UStG auch andere kulturelle oder sportliche Veranstaltungen der von § 4 Nr. 22 a) UStG erfassten Einrichtungen von der Umsatzsteuer befreit.

4.3. Erziehungsbereich (§ 4 Nr. 23 UStG)

Leistungen der **Erziehung und Betreuung von Kindern und Jugendlichen** werden gem. § 4 Nr. 23 UStG von der Umsatzsteuer befreit, sofern sie von Einrichtungen auf dem Gebiet der Kinder- und Jugendberufshilfe oder der Kinder- und Jugendberufshilfe erbracht werden:

§ 4 Nr. 23 UStG

- a) die Erziehung von Kindern und Jugendlichen und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut

sind, oder durch andere Einrichtungen erbracht werden, deren Zielsetzung mit der einer Einrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist und die keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden,

b) eng mit der Betreuung von Kindern und Jugendlichen verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder durch andere als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen erbracht werden. Andere Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne dieser Vorschrift sind Einrichtungen, soweit sie

aa) auf Grund gesetzlicher Regelungen im Bereich der sozialen Sicherheit tätig werden oder

bb) Leistungen erbringen, die im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergütet wurden,

c) Verpflegungsdienstleistungen und Beherbergungsleistungen gegenüber Kindern in Kindertageseinrichtungen, Studierenden und Schülern an Hochschulen im Sinne der Hochschulgesetze der Länder, an einer staatlichen oder staatlich anerkannten Berufsakademie, an öffentlichen Schulen und an Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind, sowie an staatlich anerkannten Ergänzungsschulen und an Berufsschulheimen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder durch andere Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden.

Steuerfrei sind auch die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen, die die Unternehmer den Personen, die bei der Erbringung der Leistungen nach Satz 1 Buchstabe a und b beteiligt sind, als Vergütung für die geleisteten Dienste gewähren. Kinder und Jugendliche im Sinne von Satz 1 Buchstabe a und b sind alle Personen, die noch nicht 27 Jahre alt sind. Für die in den Nummern 15b, 15c, 21, 24 und 25 bezeichneten Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht.

* * *