

Merkblatt

Umsatzbesteuerung von in Schulen erbrachten Leistungen

Im Zuge der Einführung von § 2b UStG sind diverse Einzelfälle an die Bayerische Finanzverwaltung herangetragen worden. Im Rahmen dieses Merkblatts nimmt das Bayerische Landesamt für Steuern für in und von Schulen erbrachte Leistungen wie folgt Stellung:

1. Basare

Eine Schule veranstaltet einen öffentlich zugänglichen Weihnachtsbasar. Es werden verschiedene (von den Eltern/ Schülern oder von lokalen Händlern) gespendete Adventsgestecke, Kerzen und Baumschmuck verkauft.

Der Verkauf gesammelter, gespendeter oder selbst hergestellter Waren im Rahmen eines durch die Schule organisierten Basars stellt regelmäßig eine steuerbare und steuerpflichtige Tätigkeit dar, sofern der Basar öffentlich zugänglich ist.

Die Schule stellt im Rahmen des Weihnachtsbasars örtlichen Händlern gegen eine Gebühr Standflächen zur Verfügung.

Es handelt sich um einen steuerbaren Leistungsaustausch. Die Standflächenvermietung kann gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei sein, wenn die Überlassung der Standfläche das wesentliche Leistungselement ist.

2. Beglaubigungen

Eine Schule beglaubigt Abschlusszeugnisse gegen Entrichtung eines Betrags von 5 Euro.

Einnahmen durch amtliche Beglaubigungen stehen grundsätzlich im Wettbewerb mit öffentlichen Beglaubigungen durch einen Notar (§ 20 Abs. 1 BNotO). Beglaubigungen durch jPöR unterliegen nur unter den Voraussetzungen des § 2b Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht der Umsatzsteuer.

3. Bücherei

Eine Schulbücherei verleiht an Schüler Medien gegen Entgelt. Aussortierte gebrauchte Bücher werden an Schüler und Dritte verkauft.

Umsätze von Büchereien sind regelmäßig nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfrei, sofern sie von Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände erbracht werden. Das Gleiche gilt für die Umsätze gleichartiger Einrichtungen anderer Unternehmer (z.B. Kirchen oder Privatschulen), wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in Satz 1 bezeichneten Einrichtungen erfüllen.

Unter die Steuerbefreiung fällt, sofern nicht ohnehin ein hoheitliches Hilfsgeschäft anzunehmen ist, auch der Verkauf von nicht mehr für den Verleih vorgesehenen Büchern und Medien durch die Bücherei.

Kopiergelder, bei denen die Kopiervorlagen dem Bestand der Schulbücherei zuzuordnen sind, sind ebenfalls gemäß § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfrei. Nicht dem Schulzweck dienende Kopien unterliegen hingegen der Steuerpflicht.

4. Hausaufgabenbetreuung

Eine Schule organisiert am Nachmittag eine Hausaufgabenbetreuung für die Schüler der Unterstufe.

Die Hausaufgabenbetreuung ist nach § 4 Nr. 23 Satz 1 Buchst. b UStG steuerfrei.

5. Materialgelder

Eine Schule schafft die Vertretungshefte zentral an. Die Kosten werden an die Schüler/ Eltern weiterberechnet. Der Bestellung liegt eine Namensliste der Schüler bei.

Da es sich um einen reinen Auslagenersatz handelt (Kauf im Namen der Schüler/ Eltern) fehlt es an einem steuerbaren Leistungsaustausch zwischen der Einrichtung und den Schülern/ Eltern (durchlaufender Posten).

Sofern abweichend von obigem Sachverhalt eine Leistung der Einrichtung an die Schüler/ Eltern anzunehmen ist (z. B. Kopiergeld, Materialgeld, spezielles Schulaufgabenpapier), ist eine Unternehmereigenschaft der Einrichtung nicht anzunehmen, da die Voraussetzungen von § 2 Abs. 1 UStG (Abschn. 2.3 Abs. 5 UStAE) nicht erfüllt sind. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Gegenstände gegen Einkaufspreis abgegeben werden, die Einrichtung nur gegenüber den Schülern tätig wird und hoheitliche Gründe und Belange ein solches Tätigwerden erfordern oder zumindest förderlich sind.

6. Mensa

Eine Schule betreibt eine Mensa, in der die Schüler und Lehrer sowie gelegentlich Gäste ein warmes Mittagessen erhalten. In der Mensa können zudem Getränke in Flaschen erworben werden.

Verpflegungsdienstleistungen gegenüber Schülern an öffentlichen Schulen und genehmigten bzw. erlaubten Ersatz- bzw. anerkannten Ergänzungsschulen sind gemäß § 4 Nr. 23 Satz 1 Buchst. c UStG von der Umsatzsteuer befreit.

Bei der Abgabe von Speisen und Getränken ohne unterstützende Dienstleistungen handelt es sich nicht um Verpflegungsdienstleistungen, sondern um Speisen- und/ oder Getränkelieferungen, die nicht nach § 4 Nr. 23 Satz 1 Buchst. c UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Da die Schule als öffentliche Einrichtung die Schüler zu Erziehungs- und Ausbildungszwecken bei sich aufnimmt, können deren Speisen- und/oder Getränkelieferungen jedoch als mit der Erziehung von Kindern und Jugendlichen eng verbundene Lieferungen nach § 4 Nr. 23 Satz 1 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit sein.

In der Mensa erzielte Einnahmen im Zusammenhang mit der Verpflegung von Dritten wie beispielsweise Eltern, Geschwisterkindern, Lehrern und anderen Gästen, sind steuerpflichtig (ab 2026 ermäßigter Steuersatz für Essen, § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG).

7. Schulband/ Schulchor/ Theater-AG

Eine Schulband gibt in Namen der Schule ein Weihnachtskonzert. In der Schulband wirken Schüler aller Jahrgangsstufen mit. Die Schule verkauft Tickets für den Konzertabend.

Die Durchführung von kulturellen Veranstaltungen ist gemäß § 4 Nr. 25 Satz 3 Buchst. a UStG steuerfrei, wenn die Darbietungen von den Jugendlichen selbst erbracht werden. Unschädlich ist, wenn einzelne Lehrer oder Eltern bei der Veranstaltung mitwirken.

8. Schulfahrten

Eine Schule organisiert und veranstaltet eine mehrtägige Exkursion zur praktischen Ergänzung des Unterrichts. Die Schüler bezahlen ein Entgelt an die Schule für die Beförderung, die Unterkunft und die Verpflegung vor Ort sowie diverse Eintrittsgelder.

Reiseleistungen von Schulen im Rahmen von Schulfahrten oder von Kirchen im Rahmen von Erstkommunions- und Konfirmandenfahrten fallen, sofern sie steuerbar sind, unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 23 Satz 1 Buchst. a UStG.

9. Schulgebühren

Schulgeld ist gemäß § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit.

10. Spenden und Sponsoring

Bei einer Spende fehlt es an einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch. Eine Geldzuwendung ist nur dann eine Spende, wenn diese uneigennützig und freiwillig, ohne jede Gegenleistungserwartung des Spendenden, geleistet wird. Es darf kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Geldzuwendung und einer erbrachten Leistung bestehen.

Dieselben Grundsätze gelten beim Sponsoring. Das Vorliegen eines (steuerbaren) Leistungsaustausches ist entscheidend für die umsatzsteuerliche Einordnung des Sponsorings.

Die Schule veranstaltet einen Sponsorenlauf (sog. „sponsored walk“), bei dem die Schüler innerhalb einer Stunde so viele Kilometer wie möglich zurücklegen. Die Schüler suchen sich vor dem Lauf unter Bekannten/lokalen Händlern etc. möglichst viele Sponsoren, die für jeden zurückgelegten Kilometer während der Laufdauer, einen festgelegten Geldbetrag zusagen. Die so erlaufenen Beträge kommen sozialen Projekten/ Organisationen zugute.

Nach o. g. Grundsätzen kommt es auch hier darauf an, ob ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass für die Geldgeber die Förderung der Veranstaltung im Vordergrund steht und sie keinen verbrauchsfähigen Vorteil erhalten. Sofern jedoch eine aktive Beteiligung der Läufer oder der Schule an Werbemaßnahmen des Geldgebers erfolgt, kommt es zu einem Leistungsaustausch, der steuerbar und steuerpflichtig ist. So ist beispielsweise von einer umsatzsteuerbaren Sponsoringleistung auszugehen, wenn dem Sponsor das ausdrückliche Recht eingeräumt wird, die Sponsoringmaßnahme im Rahmen eigener Werbung zu vermarkten (vgl. Abschn. 1.1 Abs. 23 UStAE).

11. Teilnehmergebühren für unterrichtsfachbezogene Wettbewerbe (z. B. Känguru-Wettbewerb) oder Sprachtests (z. B. DELF)

Die Schüler nehmen zum Schuljahresbeginn im Rahmen des Mathematikunterrichts am Känguru-Wettbewerb teil. Die Teilnahmegebühr pro Schüler beträgt 2 Euro und wird von den Eltern/ Schülern an die Schule bezahlt, welche die Teilnahmegebühr für alle Klassen insgesamt an den Veranstalter überweist.

In der Regel wird hier ein durchlaufender Posten bei der Einrichtung anzunehmen sein, da die Schüler unmittelbare Vertragspartner des Veranstalters des Wettbewerbs sind.

Sofern die Teilnahmegebühren für Sprachtests über die Schule an die Testanbieter weitergeleitet werden, wird ebenso regelmäßig ein durchlaufender Posten anzunehmen sein.

12. Vermietung von Sporthallen und Schwimmbädern

Eine Schule überlässt örtlichen Vereinen die schuleigene Sporthalle bzw. das Schwimmbad zur eigenen Nutzung gegen Entgelt.

Die Überlassung von Sportanlagen durch den Sportanlagenbetreiber an Endverbraucher ist eine einheitliche steuerpflichtige Leistung, da sie regelmäßig über eine passive Zurverfügungstellung des Grundstücks hinausgeht (vgl. Abschn. 4.12.11 Abs. 1 UStAE). Vereine sind als Endverbraucher in diesem Sinne anzusehen.

Die Überlassung des Schwimmbads unterliegt dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG), die Überlassung der Sporthalle dem Regelsteuersatz.

13. Vermietung von Musikinstrumenten

Eine Schule hat einen Bestand an Musikinstrumenten, aus dem die Schüler einzelne Instrumente gegen Entgelt nutzen können.

Die Vermietung der Musikinstrumente an Schüler ist eng verbundener Umsatz steuerfrei nach § 4 Nr. 21 UStG, sofern die Musikinstrumente ausschließlich im Rahmen schulischer Veranstaltungen genutzt werden dürfen. Unschädlich ist das Üben zu Hause. Dies gilt gleichermaßen für das Erlernen von Instrumenten in einem Pflicht- wie in einem Wahlfach.

Einer Bescheinigung im Sinne von § 4 Nr. 21 UStG bedarf es für eng verbundene Umsätze nicht.

14. Vermietung von Zimmern für beschäftigte Referendare, Fremdsprachenassistenzen etc.

Eine Schule vermietet für ein Schuljahr Zimmer an Referendare.

Bei der langfristigen Vermietung (Anhaltspunkt: Vermietung > 6 Monate) von Zimmern bzw. Mietwohnungen für Referendare und Fremdsprachenassistenzen, greift regelmäßig die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG.

15. Verkauf von Produkten aus schulinterner Herstellung

Eine Heimschule/Berufsschule/Produktionsschule betreibt zu Unterrichtszwecken eine Gärtnerei, eine Gastronomie und einen handwerklichen Betrieb. Im Rahmen des Unterrichts werden z. B. Pflanzen gezüchtet, Mittagessen ausgegeben, Fahrräder repariert bzw. Holzbänke hergestellt. Die Produkte werden anschließend an die Schüler sowie teilweise auch an Dritte veräußert.

Die Einnahmen sind als eng verbundener Umsatz nach § 4 Nr. 21 UStG steuerfrei, wenn

- sie für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, unerlässlich sind und
- sie nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch einen Umsatz zu verschaffen, der in unmittelbarem Wettbewerb mit der Umsatzsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt wird.

Die erste Voraussetzung ist bei Heimschulen/Berufsschulen/Produktionsschulen als erfüllt anzusehen, weil die Tätigkeiten integraler Bestandteil des Unterrichtswesens sind und ohne Rückgriff auf diese Tätigkeiten keine Gleichwertigkeit des Unterrichts gegeben ist. Nur durch die Integration der verschiedenen Stufen (Auftragsannahme, Produktion, Verkauf) lässt sich der zukünftige Arbeitsalltag realitätsnah abbilden.

Die zweite Voraussetzung ist dann als erfüllt anzusehen, wenn die Heimschulen/Berufsschulen/Produktionsschulen ihre Leistungen/Produkte in einem personell begrenzten marktunüblichen Umfang und Umfeld anbieten. Ein Indiz hierfür ist, wenn die Leistungen/Produkte nur an Schüler, Eltern und Mitarbeiter des Trägers der Einrichtung angeboten werden. Für die Erfüllung der zweiten Voraussetzung spricht auch, wenn die Angebote nicht mit den Preisen oder der Qualität und dem Umfang von gewerblichen Anbietern vergleichbar sind. Die tatsächliche Erbringung der Leistungen und die daraus resultierende Erzielung von Einnahmen ist lediglich Ausfluss aus der praktischen Umsetzung des Bildungsziels.

Gegen eine Steuerbefreiung spricht hingegen ein Anbieten der Waren und Dienstleistungen auf einem gänzlich uneingeschränkten Marktumfeld. Sofern die Umsätze steuerpflichtig sind, ist ein Vorsteuerabzug aus all denjenigen Eingangsleistungen möglich, die Preisbestandteil des Ausgangsumsatzes werden. Werden z.B. nur die bei fremden Dritten eingekauften Materialien an den Kunden weiterberechnet, so ist ein Vorsteuerabzug lediglich aus diesen Materialien möglich. Nicht eingepreiste allgemeine Aufwendungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

Einer Bescheinigung im Sinne von § 4 Nr. 21 UStG bedarf es für eng verbundene Umsätze nicht.

16. Vermietung von Dachflächen für Photovoltaikanlagen

Die Vermietung von Dachflächen für den Betrieb von Photovoltaikanlagen ist nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei.

17. Jahresberichte

Die Lehrer erstellen einen Jahresbericht. Der Jahresbericht wird zum einen über einen Verkaufspreis als auch über das Schalten von Werbeanzeigen finanziert.

Die Einnahmen aus dem Verkauf des Jahresberichts unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Die Einnahmen aus der Schaltung der Werbeanzeigen sind umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.

18. Verkauf von T-Shirts durch SMV

Die SMV verkauft im Rahmen des schulischen Sommerfestes T-Shirts an einem SMV-Stand an Gäste für 15 Euro pro Stück. Gäste auf dem Sommerfest sind die Schüler und die Eltern der Schüler. Die Einnahmen sollen für eine wohltätige Organisation gespendet werden.

Die SMV (bzw. der jeweilige Träger) wird nicht nachhaltig tätig. Insbesondere liegt keine Beteiligung am Markt vor.

19. Wareneinkauf aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet

Eine Schule kauft Büromöbel aus Österreich von einem Unternehmer.

Werden Waren aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet (andere EU-Mitgliedstaaten) erworben, ist das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 1a UStG) zu prüfen. Sollte dieser bejaht werden, hat der Erwerber der Ware (z. B. der Schulaufwandsträger) die Umsatzsteuer auf den Rechnungsbetrag aufzuschlagen und an das Finanzamt abzuführen. Der leistende Unternehmer hat in diesen Fällen regelmäßig eine Rechnung ohne Umsatzsteuerausweis auszustellen.

20. Einkauf durch Lehrer und Aufwendungsersatz durch die Schule

Ein Lehrer bestellt für Zwecke des Unterrichts Waren auf einer Internet-Plattform über seinen eigenen Account. Im Nachgang ersetzt die Schule dem Lehrer die Aufwendungen.

Die Schule erwirbt die Waren von dem Lehrer und nicht von der Internetplattform bzw. einem Marketplace-Händler. Für die Schule ist umsatzsteuerrechtlich nichts veranlasst. Dies gilt auch

dann, wenn die Gegenstände (ggf. über einen Marketplace-Händler auf der Plattform) aus dem Ausland ins Inland gelangen.

Für den Lehrer ist gleichfalls nichts veranlasst, da er in der Regel nicht im Rahmen seines Unternehmens im Sinne von § 2 UStG handelt.

21. Schließfächer an Schulen

Eine Schule räumt Unternehmern (sog. Aufsteller) das Recht ein, in der Schule Schließfächer aufzustellen (Gestattungsvertrag). Für die Einräumung des Rechts erhält die Schule von den Aufstellern sog. Gestattungsentgelte. Die Vermietung der Schließfächer erfolgt zwischen Aufsteller und Schüler.

Die Einnahmen der Schule sind steuerbar und steuerpflichtig (vgl. Abschn. 4.12.6 Abs. 2 Nr. 14 UStAE).

**Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet. Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.*