

# 01 Umsatzsteuerbefreiung bei kombinierten Bildungsleistungen

Ausgabe 03 | Oktober 2025



Das BMF hat mit Schreiben vom 8. August 2025 (GZ: III C 3 – S 7117-j/00008/006/043) seine aktuelle Sicht zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Umsätzen aus Online-Veranstaltungsdienstleistungen veröffentlicht. Die Folgen für Anbieter von Bildungsleistungen unter dem Aspekt der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 a) UStG sollen im Folgenden beleuchtet werden.

## Hintergrund

Die zunehmende Bedeutung digitaler Veranstaltungsdienstleistungen wurde auch vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) erkannt. Mit dem BMF-Schreiben vom 29. April 2024 (GZ: III C 3 – S 7117-j/21/10002 :004) äußerte die Finanzverwaltung ihre Auffassung zur umsatzsteuerlichen Einordnung von digitalen Dienstleistungen, die auch auf Leistungen im Bildungsbereich anwendbar ist. Die Anwendung im Bildungsbereich wird durch die zugehörige Ergänzung des Umsatzsteueranwendungserlasses untermauert, wonach steuerfreie Unterrichtsleistungen auch parallel beziehungsweise anstelle der Präsenzveranstaltung als Livestream in Echtzeit angeboten werden können (A 4.21.2 Abs. 2 S. 8 UStAE). Bloße Streaming-Angebote eines aufgezeichneten Unterrichts oder Onlineübungen und Onlineklausuren mit automatisierter Rückmeldung sind jedoch laut Verwaltung von der Umsatzsteuerbefreiung ausgeschlossen (A 4.21.2 Abs. 2 S. 9 UStAE).

Von Bedeutung waren ebenfalls die Ausführungen unter Randziffer 12 des BMF-Schreibens vom 29. April 2024. Zur in der Bildungspraxis beliebten Kombination aus Live-Übertragung und Bereitstellung der Aufzeichnungen äußerte sich die Verwaltung durchaus widersprüchlich.



Nachdem auf die Anwendung der allgemeinen Grundsätze zur Einheitlichkeit der Leistungen verwiesen wurde, führte das BMF aus, dass die Kombination von Livestream und Bereitstellung der Aufzeichnungen zum beliebigen Abruf als Leistung eigener Art (sui generis) erachtet wird, die in Gänze von der Umsatzsteuerbefreiung ausgeschlossen ist. Lediglich bei Vereinbarung und Zahlung eines gesonderten Entgelts oder Aufpreises konnte laut Verwaltungsauffassung von zwei selbständigen und hinsichtlich der Umsatzsteuerbefreiung getrennt zu beurteilenden Leistungen ausgegangen werden.

Die „infizierende“ Wirkung von aufgezeichneten Inhalten auf die übrigen (kombinierten) Leistungen wie beispielsweise Live-Veranstaltungen erschien willkürlich und sorgte in der Praxis für Rechtsunsicherheiten, sodass manche Bildungsanbieter auf die zusätzliche Bereitstellung der Aufzeichnungen zur Vermeidung umsatzsteuerlicher Belastungen verzichteten oder ein zusätzliches Entgelt für aufgezeichnete Inhalte verlangten.

### **Auswirkungen des BMF-Schreibens vom 8. August 2025**

Das neue BMF-Schreiben vom 8. August 2025 gab zunächst die Aufhebung des vorherigen BMF-Schreibens vom 29. April 2024 bekannt (Rz. 2).

Im Hinblick auf die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen nach § 4 Nr. 21 a) UStG ergeben sich durch das neue BMF-Schreiben keine Änderungen bezüglich vorproduzierter Inhalte und Livestreamings. Damit bleibt das BMF bei der Auffassung, dass die Bereitstellung eines

Livestreaming-Angebots in Echtzeit gleichermaßen wie die Live-Veranstaltung gewürdigt werden soll und damit die Steuerbefreiung infrage kommt. Die maßgebliche Interaktion mit dem Publikum kann im Falle des Livestreamings bereits bei bloßem Zuhören in Echtzeit vorliegen. Hinsichtlich vorproduzierter Bildungsleistungen, wie Aufzeichnungen oder digitaler Lernmodule, ist die Steuerbefreiung aufgrund des Fehlens jeglicher menschlicher Interaktion per se ausgeschlossen.

Dieser pauschale Ausschluss ist durchaus kritisch zu betrachten. Das maßgebende Unionsrecht gibt keine derart restriktive Einordnung vor und schließt die Anwendung der Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 i) MwStSystRL bei vorproduzierten Bildungsangeboten nicht aus. Für das Erreichen des Bildungszwecks dürfte es unerheblich sein, ob die Bildungsleistung in Form einer reinen Aufzeichnung zum Abruf oder in Form einer Live-Veranstaltung

zum reinen Zuhören (ohne Rückfragemöglichkeit) besteht. Die unterschiedliche Behandlung durch das BMF erscheint daher zu restriktiv.

Bedeutende Auswirkungen hat das neue Schreiben allerdings auf die Behandlung von Leistungskombinationen aus einer Live-Veranstaltung (Präsenz oder Streaming) und vorproduzierten Inhalten (Aufzeichnung zum Abruf). Die neue Randziffer 12 des BMF-Schreibens wurde im Vergleich zu ihrer vorherigen Version deutlich eingekürzt. Übrig blieb nur noch der frühere Teil, welcher hinsichtlich der Beurteilung als einheitliche oder als getrennt zu beurteilende Leistungen auf die Anwendung der allgemeinen Regelungen und Grundsätze verweist.

Die pauschale Beurteilung als einheitliche Leistung eigener Art und die Erfordernisse für selbständige Leistungen wurden hingegen ersatzlos gestrichen und die Widersprüchlichkeit wurde beseitigt.





### **Doch was bedeutet die Anwendung der allgemeinen Regelungen zur Einheitlichkeit der Leistungen konkret und welche Folgen hat dies?**

Anhand der Sicht des Durchschnittsverbrauchers ist das Wesen und der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistungen zu beurteilen. Erbringt beispielsweise eine Volkshochschule als Bildungsanbieter einen allgemeinbildenden Kurs in Form eines Livestreams und stellt sie anschließend die Aufzeichnungen auf einer Online-Plattform zum beliebigen Abruf zur Verfügung, kommt die Frage nach der Einheitlichkeit der Leistung auf.

Nach unserer Auffassung ergänzt die reine Aufzeichnung in erster Linie die Live-Veranstaltung und sollte daher als eher nebensächlich einzustufen sein; ein eigenständiger Zweck ist unseres Erachtens nicht erkennbar. Vielmehr dürfte die Aufzeichnung der späteren Nachbereitung dienen und ein Mittel darstellen, um den Bildungszweck optimal zu erreichen. Da die Bereitstellung der Aufzeichnung im vorliegenden Fall wohl lediglich als „Gefolge“ des Live-Unterrichts anzusehen ist und diesen unterstützt, dürfte es sich um eine unselbständige Nebenleistung zur Live-Veranstaltung als Hauptleistung handeln.

Folgen ergeben sich durch die Beurteilung als einheitliche Leistung insbesondere für die Ortsbestimmung und Anwendung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 a) UStG. Kommt man wie oben dargestellt zu dem Ergebnis, dass die Live-Veranstaltung

die Hauptleistung darstellt und die Aufzeichnung lediglich eine unselbständige Nebenleistung ist, wäre die Umsatzsteuerbefreiung in Gänze einschlägig.

Anders wäre die Würdigung dann, wenn der Leistungsempfänger nur die Möglichkeit zur Inanspruchnahme der reinen Aufzeichnung hat, beispielsweise im Falle der Buchung eines Live-Kurses inklusive Aufzeichnung zeitlich nach dem Live-Termin. In solchen Fällen wäre die Umsatzsteuerbefreiung laut Verwaltungsauffassung ausgeschlossen. Im Hinblick auf die Umsatzsteuerpflicht muss demnach eine präzise Unterscheidung je nach konkreter Leistung der Bildungseinrichtung vorgenommen werden.

Auch die Vorsteuer-Themen im Zusammenhang mit den angebotenen Bildungsleistungen sollten nicht außer Acht gelassen werden. Da sich die Verwaltungsauffassung zu Leistungskombinationen geändert hat und es sowohl steuerfreie als auch steuerpflichtige Bildungsleistungen gibt, kann es notwendig sein, Vorsteuerquoten zu berechnen oder Vorsteuerkorrekturen nach § 15a UStG durchzuführen. Um den administrativen Aufwand möglichst gering zu halten, empfiehlt es sich, die Eingangs- und Ausgangssumsätze klar und übersichtlich zu strukturieren.



## Fazit

Nach unserer Einschätzung kann bei kombinierten Bildungsleistungen, die sowohl eine Live-Veranstaltung als auch die Bereitstellung einer Aufzeichnung umfassen, in der Regel von einer einheitlich zu beurteilenden Leistung ausgegangen werden. Sofern auch die weiteren Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind, dürfte die gesamte Leistung von der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 a) UStG erfasst sein. Damit wäre im Ergebnis wieder der Zustand hergestellt, der vor Veröffentlichung des früheren BMF-Schreibens aus April 2024 bestand.

Sollten Unsicherheiten bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung bestehen, empfiehlt sich gegebenenfalls eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung.

Zur Vermeidung wirtschaftlicher Risiken kann bei neu abzuschließenden Verträgen in Erwägung gezogen werden, sofern kommunalrechtlich zulässig, eine Preisvereinbarung in Abhängigkeit von der Umsatzsteuer zu treffen (sogenannte Nettopreisvereinbarung).

In Bezug auf die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung auf vorproduzierte Bildungsinhalte bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung auch zukünftig an der restriktiven Auffassung festhält – spätestens im Rahmen eines Klageverfahrens mit der Prüfung der unionrechtlichen Vereinbarkeit dürfte wieder Bewegung in die Thematik kommen.



### **Dr. Karoline Schwarz**

Senior Managerin, Public Sector Tax,  
KPMG  
T +49 351 494-4432  
kschwarz@kpmg.com

### **Weiterer Autor dieses Artikels:**

Paul Hockarth

### In unseren kostenfreien Webcasts und Veranstaltungen informieren wir Sie über aktuelle Themen:

- **8. November 2025** von 13:45 bis 17:30 Uhr: Fachaustausch „Steuern und § 2b UStG für Landkreise und Kommunen“, KPMG Niederlassung Frankfurt unter anderem zum Erfahrungsaustausch im Zusammenhang mit der Einführung des § 2b UStG. Die Veranstaltung richtet sich an Kämmerer, Kämmerinnen und Mitarbeiter:innen der Steuer- und der Beteiligungsverwaltung von Landkreisen und Kommunen der Länder Hessen und Rheinland-Pfalz.
- **8. Dezember 2025** von 14:00 bis 18:30 Uhr: „Treffen des Arbeitskreises Stadtwerke in Hessen, Rheinland-Pfalz und im Saarland“, KPMG Niederlassung Frankfurt zur Diskussion steuerlicher, rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Themen der Stadtwerke und Versorgungsunternehmen.

Die Teilnahme an den Veranstaltungen ist für Sie kostenfrei. Bei Interesse wenden Sie sich bitte an [Eike Christian Westermann](#)

### Webcast „Tax Update Public“

- **13. November 2025** von 09:00 bis 10:00 Uhr: Fokus Stadtwerke aktuell – [Jetzt zum Webcast anmelden](#)
- **11. Dezember 2025** von 09:00 bis 10:00 Uhr: Fokus Kommunen aktuell – [Jetzt zum Webcast anmelden](#)

Hier zum  
Webcast  
anmelden:



Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.

### Kontakt

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



#### Steffen Döring

Partner, Head of Public Sector Tax  
T +49 30 2068-3529  
[steffendoering@kpmg.com](mailto:steffendoering@kpmg.com)



#### Peter Ballwieser

Director, Public Sector Tax  
T +49 221 2073-1820  
[pballwieser@kpmg.com](mailto:pballwieser@kpmg.com)

[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



Newsletter  
abonnieren:



[Public Sector Insights: Abonnieren Sie  
unseren Branchennewsletter](#)

[Erfahren Sie mehr zum Thema „Steuern  
im öffentlichen Sektor“ bei KPMG](#)

German Tax Facts App  
Wichtige Themen, News und Events  
rund um Steuern.



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.