Bundesministerium
der Finanzen

Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

ENTWURF

Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Tel. +49 30 18 682-0

IIIC3@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

Betreff: Umsatzsteuerbefreiung für unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen
Anpassung des § 4 Nr. 21 UStG durch das Jahressteuergesetz 2024 zum 1. Januar 2025
GZ: III C 3 - S 7179/00054/002/006
DOK:

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

ENTWURF

Inhalt

I. Allgemeines 1
II. Rechtsprechung 2
III. Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass 5
Anwendungsregelung 19
Schlussbestimmung 20

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

I. Allgemeines

1 Durch Artikel 25 Nr. 4 des Jahressteuergesetzes 2024 vom 2. Dezember 2024 (BGBl. I Nr. 387 vom 5. Dezember 2024) wurde zum 1. Januar 2025 § 4 Nr. 21 UStG geändert.

2 § 4 Nr. 21 UStG wird durch die Änderung unionsrechtskonform an die Vorgaben des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe i und j MwStSystRL angepasst. Dementsprechend werden Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, als begünstigte Leistungserbringer ergänzt,

der Umfang der begünstigten Leistungen auf „Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung“ ausgedehnt und ein separater Befreiungstatbestand für Privatlehrer aufgenommen.

II. Rechtsprechung

3 Der BFH hat u. a. folgende - für die Anwendung des § 4 Nr. 21 UStG auch im Zusammenhang mit der Auslegung des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe i und j MwStSystRL - Feststellungen getroffen:

- Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe j der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 1. Januar 2007: Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe j MwStSystRL) ist nicht dahingehend erweiternd auszulegen, dass auch der von Privatlehrern erteilte Fortbildungsunterricht von dieser Vorschrift erfasst wird (BFH-Urteil vom 23. August 2007 – V R 4/05, BStBl II 2025 S. xxx[1]).

- Unterrichtsleistungen an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen sind nur dann nach § 4 Nr. 21 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb UStG a. F. steuerfrei, wenn sie von einem selbständigen Lehrer persönlich - und nicht durch von diesem beauftragte selbständige Dozenten - erbracht werden (BFH-Urteil vom 23. August 2007 – V R 10/05, BStBl II 2025 S. xxx[2]).

- Umsätze einer GmbH aus der Durchführung von Kursen mit dem Gegenstand „Sofortmaßnahmen am Unfallort“ können nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 1. Januar 2007: Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL) umsatzsteuerfrei sein (BFH-Urteil vom 10. Januar 2008 – V R 52/06, BStBl II 2025 S. xxx[3]).

- Die Vorgaben in Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i und j der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 1. Januar 2007: Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe i und j MwStSystRL) bilden zusammen kein System, mit dem eine Umsatzsteuerbefreiung für Tätigkeiten gewährt werden soll, die nicht jeweils die Voraussetzungen nach der einen oder nach der anderen Vorschrift erfüllen. Der Wortlaut der Bestimmungen ist vielmehr eng auszulegen und bezieht sich nur auf die Tätigkeiten, die in der

[1] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

[2] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

[3] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

ENTWURF

Vorschrift einzeln aufgeführt und genau beschrieben sind (BFH-Urteil vom 17. April 2008 – V R 58/05, BStBl II 2025 S. xxx[4]).

- Supervisionen können als Unterrichtseinheiten, die von Privatlehrern erteilt werden, und die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen, nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe j der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 1. Januar 2007: Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe j MwStSystRL) steuerfrei sein (BFH-Urteil vom 20. März 2014 – V R 3/13, BStBl II 2025 S. xxx[5]).

- Schwimmunterricht kann als von Privatlehrern erteilter Schulunterricht steuerfrei sein (BFH-Urteil vom 5. Juni 2014 – V R 19/13, BStBl II 2025 S. xxx[6]).

- Ein für den Besucherdienst des Deutschen Bundestages tätiger Dozent ist mit seinen Führungen und Vorträgen zwar nicht nach nationalem Recht, aber nach Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL steuerfrei (BFH-Urteil vom 10. August 2016 – V R 38/15, BStBl II 2025 S. xxx[7]).

- Leistungen eines Rechtsanwalts gegenüber Nichterwerbstätigen im Rahmen eines Lotsendienstes für Gründungswillige sind nicht umsatzsteuerfrei (BFH-Urteil vom 29. März 2017 – XI R 6/16, BStBl II 2025 S. xxx[8]).

- Fahrunterricht in einer Fahrschule ist ein spezialisierter Unterricht, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt und deshalb nicht unter den Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts i. S. des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL fällt (BFH-Urteil vom 23. Mai 2019 – V R 7/19 (V R 23/16), BStBl II 2025 S. xxx[9]).

- Die in § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG genannte Bescheinigung ist nicht Grundlagenbescheid für eine Anerkennung der

ENTWURF

[4] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.
[5] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.
[6] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.
[7] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.
[8] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.
[9] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

Steuerbefreiung i. S. des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL (BFH-Urteil vom 27. Juli 2021 – V R 39/20, BStBl II 2025 S. xxx[10]).

- Die Tätigkeit eines Präventions- und Persönlichkeitstrainers ist kein Schul- oder Hochschulunterricht i. S. des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe i und j MwStSystRL) (BFH-Urteil vom 15. Dezember 2021 – XI R 3/20, BStBl II 2025 S. xxx[11]).

- Der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht" i. S. von Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe i und j MwStSystRL umfasst nicht den von einer Schwimmschule erteilten Schwimmunterricht (Änderung der BFH-Rechtsprechung, Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil vom 21. Oktober 2021 - C-373/19, Dubrovin & Tröger - Aquatics) (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2021 – V R 31/21 (V R 32/18), BStBl II 2025 S. xxx[12]).

- Ein spezialisierter Unterricht, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt, ist kein Schul- oder Hochschulunterricht i. S. des Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL in seiner neueren Auslegung durch den EuGH (BFH-Urteil vom 15. Februar 2022 – XI R 30/21 (XI R 37/18), BStBl II 2025 S. xxx[13]).

- Umsätze einer Supervisorin können nach Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe j MwStSystRL steuerfrei sein (BFH-Urteil vom 22. Juni 2022 – XI R 32/21 (XI R 6/19), BStBl II 2025 S. xxx[14]).

- Ortskundeprüfungen für angehende Taxifahrer sind bei richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG als Schulungsmaßnahme mit direktem Bezug zu einem Beruf steuerfrei

[10] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.
[11] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.
[12] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.
[13] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.
[14] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

ENTWURF

(BFH-Urteil vom 30. Juni 2022 – V R 32/21 (V R 31/17), BStBl II 2025 S. xxx[15]).

III. Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass

4 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom xx. xx 202x - III C x - S xxxx/xx/xxxxx :xxx (xxxx/xxxxxxx), BStBl I Seite xxx, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

   a) Die Angabe „4.21.1 Ersatzschulen“ wird durch die Angabe „4.21.1 **Unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen**“ ersetzt.

   b) Die Angabe „4.21.2 Ergänzungsschulen und andere allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen“ wird durch die Angabe „4.21.2 **Nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen**“ ersetzt.

   c) Die Angabe „4.21.3 Erteilung von Unterricht durch selbständige Lehrer an Schulen und Hochschulen“ wird durch die Angabe „4.21.3 **Einrichtungen des öffentlichen Rechts**“ ersetzt.

   d) Die Angabe „4.21.4 Unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen“ wird durch die Angabe „4.21.4 **Ersatzschulen**“ ersetzt.

   e) Die Angabe „4.21.5 Bescheinigungsverfahren für Ergänzungsschulen und andere allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen“ wird durch die Angabe „4.21.5 **Private Schulen (Ergänzungsschulen) und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen**“ ersetzt.

   f) Nach der Angabe „4.21.5 **Private Schulen (Ergänzungsschulen) und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen**“ werden die Angaben „**4.21.6 Erteilung von Unterricht durch selbständige Lehrer an Schulen und Hochschulen**“, „**4.21.7 Bescheinigungsverfahren für private Schulen (Ergänzungsschulen) und andere allgemeinbildende**

[15] Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

ENTWURF

oder berufsbildende Einrichtungen“ und „**4.21.8 Privatlehrer**“ eingefügt.

2. In Abschnitt 3a.6 Abs. 2b wird die Angabe „Abschnitt 4.21.2 Abs. 2 Sätze 8 und 9“ durch die Angabe „Abschnitt 4.21.1 Abs. 1 Sätze 8 und 9“ ersetzt.

3. Abschnitt 4.20.5 Abs. 1 wird wie folgt geändert

   a) In Satz 1 wird die Angabe „Abschnitt 4.21.5 Abs. 2, 3 und 6“ durch die Angabe „Abschnitt 4.21.**7** Abs. 2, 3 und 6“ ersetzt.

   b) Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 eingefügt:

   „[2]**Die Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchstabe a Satz 2 und 3 UStG ist zwingend zu erteilen, wenn die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen (vgl. BVerwG-Urteil vom 04.05.2006 – 10 C 10.5).**“

   c) Der bisherige Satz 2 wird neuer Satz 3.

4. Der bisherige Abschnitt 4.21.4 werden die neuen Abschnitte 4.21.1 und 4.21.2 und wie folgt gefasst:

„**4.21.1. Unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen**

Allgemeines

(1) [1]**Die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen in § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a UStG umfassen Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung sowie berufliche Umschulung und auch damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen.** [2]**Unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen die Leistungen, die ihn nicht nur ermöglichen, sondern ihn selbst bewirken (vgl. BFH-Urteil vom 21.03.2007 – V R 28/04, BStBl II 2010 S. 999).** [3]Es ist unerheblich, wem gegenüber sich der Unternehmer zivilrechtlich zur Ausführung dieser Leistungen verpflichtet hat. [4]Auf die Ziele der Personen, welche die **Leistungen in Anspruch nehmen**, kommt es nicht an. [5]Entscheidend sind vielmehr die Art der erbrachten Leistungen und ihre generelle Eignung als Schul**unterricht,** Hochschulunterricht**, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung**. [6]Deshalb ist es auch ohne Belang, wie hoch der Anteil der Schüler ist, die den Unterricht tatsächlich im Hinblick auf eine **Schul- oder Berufsbildung** besuchen oder später tatsächlich den entsprechenden Beruf ergreifen (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2008 – V R 3/05, BStBl II 2012 S. 267). [7]Unterrichtsleistungen können auch parallel zu bzw. anstelle **einer** „Vor-Ort“-Veranstaltung als interaktiver Live-Stream in Echtzeit angeboten werden. [8]Dagegen sind bloße Streaming-Angebote eines aufgezeichneten Unterrichts oder Onlineübungen und Onlineklausuren

ENTWURF

mit automatisiert generierter Rückmeldung, wie sie zum Beispiel mit Lern-Apps oder auf Lernplattformen bereitgestellt werden, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen. [9]**Lehrgänge und Streaming-Angebote, die nach dem Fernunterrichtsschutzgesetz zugelassen sind, sind als Unterrichtsleistungen steuerfrei.**

Schul- und Hochschulunterricht

(2) [1]**Schul- und Hochschulunterricht schließt Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen oder Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln (vgl. EuGH-Urteil vom 14.06.2007, C-445/05, Haderer und BFH-Urteil vom 27.09.2007 – V R 75/03, BStBl II 2008 S. 323), sowie Tätigkeiten, die im Wesentlichen im Rahmen der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler und Studenten ausgeübt werden (vgl. EuGH-Urteil vom 28.01.2010, C-473/08, Eulitz).** [2]**Demzufolge umfasst dieser Unterricht auch Tätigkeiten zur Vermittlung sowohl praktischer als auch theoretischer Kenntnisse, die der Vertiefung und Festigung der von den Schülern und Studenten in Bildungseinrichtungen erworbenen Kenntnisse dienen, z. B. Nachhilfeleistungen und Hausaufgabenhilfe.**

(3) [1]**Damit ein Bildungsangebot als Schul- und Hochschulunterricht qualifiziert werden kann, ist es erforderlich, dass ein Wissenstransfer erfolgt und der Lehrplan Bezug zum Schul- bzw. Hochschulunterricht hat.** [2]**Insoweit können auch lehrplanbezogene Kursangebote der Erwachsenenbildung begünstigt sein.** [3]**Umfasst sind beispielsweise auch Leistungen, mit denen auf die Wahl eines Berufes vorbereitet bzw. die berufliche Orientierung unterstützt werden soll, z. B. Bewerbungstrainings oder Potenzialchecks, mit denen Schüler befähigt werden, Kenntnisse über ihre Kompetenzen und Interessen zielorientiert in der Berufswahl einzusetzen (vgl. BVerwG-Urteil vom 12.06.2013, 9 C 4/12, xxx), oder Kurse zu „Sofortmaßnahmen am Unfallort", die die Teilnehmer zur Erstversorgung Unfallverletzter und zur Durchführung anderer lebensrettender Sofortmaßnahmen befähigen sollen (vgl. BFH-Urteile vom 10.01.2008 – V R 52/06, BStBl II 20XX S. xxx und vom 28.01.2009 – XI R 77/07, n. v.).**

(4) [1]**Nicht unter den Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts fällt beispielsweise der Fahrschulunterricht einer Fahrschule zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1 (siehe auch Absatz 7 und Abschnitt 4.21.5 Abs. 6).** [2]**Dasselbe gilt für die Tätigkeit eines Gästeführers in einem Museum (vgl. BFH-Urteil vom 15.02.2022 – XI R 30/21 (XI R 37/18), BStBl II 2025 S. xxx).** [3]**Kein Schul- und Hochschulunterricht sind insbesondere Surf- und Segelunterricht, der in einer Schwimmschule erteilte Schwimmunterricht oder Kampfsportkurse für Kinder.** [4]**Dieser Unterricht kommt für sich alleine nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleich.** [5]**Vielmehr handelt es sich hierbei um einen spezialisierten und punktuell erteilten Unterricht (vgl. EuGH-Urteile vom 14.03.2019, C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, und vom 21.10.2021, C-373/19, Dubrovin & Tröger GbR- Aquatics, EuGH-Beschluss vom 07.10.2019, C-47/19, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,**

ENTWURF

sowie BFH-Urteile vom 23.05.2019 – V R 7/19 (V R 38/16), BStBl II 20xx S. xxx, und vom 16.12.2021 – V R 31/21 (V R 32/18), BStBl II xxx S. xxx sowie BVerwG-Beschluss vom 22.09.2021 – 9 B 8/21). [6]Auch Leistungen, bei denen die Möglichkeit im Vordergrund steht, gemeinsam mit anderen Sport zu treiben, sind nicht als Unterricht anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 25.10.2018 – XI B 57/18, n. v.). [7]Sporttraining, Sportkurse und Sportlehrgänge können aber unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG steuerfrei sein. [8]Die Tätigkeit eines Präventions- und Persönlichkeitstrainers ist ebenfalls kein Schul- und Hochschulunterricht in diesem Sinne (vgl. BFH-Urteil vom 15.12.2021 – XI R 3/20, BStBl 20xx II S. XXX).

Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung

(5) [1]Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung umfassen Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf (Alternative 1) sowie jegliche Schulungsmaßnahmen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen (Alternative 2) (vgl. Artikel 44 Satz 1 MwStVO). [2]Für Schulungsmaßnahmen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen (Alternative 2), besteht weder ein Unmittelbarkeitserfordernis noch kommt es (wie bei Alternative 1) auf einen direkten Gewerbe- oder Berufsbezug an. [3]Hierbei ist vielmehr auf die konkrete Eignung der Schulungsmaßnahme zum Erwerb oder zur Erhaltung beruflicher Kenntnisse und Fähigkeiten abzustellen, d. h. es muss den Teilnehmern ermöglicht werden, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten beruflich zu nutzen. [4]Danach fallen Schulungsmaßnahmen unter die Umsatzsteuerbefreiung, wenn sie auf die Bedürfnisse der beruflichen Bildung zugeschnitten sind. [5]Verwenden alle Teilnehmer die Schulungsmaßnahme beruflich, ist die erforderliche Eignung zu unterstellen. [6]Auf die in Absatz 2 bis 4 genannten Anforderungen an die Steuerfreiheit des Schul- und Hochschulunterrichts kommt es für die Steuerfreiheit der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 30. Juni 2022 – V R 32/21 (V R 31/17), BStBl II 20xx S. xxx). [7]Von den vorgenannten beruflichen Bildungsleistungen abzugrenzen sind die nicht befreiten Leistungen in der Art einer Unternehmensberatung, die nicht im engeren Sinn der Bildung der Teilnehmer, sondern der Verbesserung der Betriebsführung dienen.

(6) [1]Zu den Leistungen der Ausbildung und beruflichen Umschulung zählen Leistungsangebote (Lehrgänge, Kurse u. ä.), die jeweils für sich genommen zum Erwerb von Kenntnissen und Fähigkeiten führen, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen bzw. auf einen Berufswechsel vorbereiten. [2]Leistungen der Fortbildung sind solche, die es in dem ausgeübten Beruf ermöglichen, die berufliche Handlungsfähigkeit zu erhalten, anzupassen, zu erweitern oder beruflich aufzusteigen.

(7) [1]Berufsbildende Leistungen sind u. a. solche, die öffentlich-rechtlich geregelt sind, z. B. bundesrechtlich im Berufsbildungsgesetz, in der Handwerksordnung, im Seemannsgesetz oder in den Gesetzen der Länder zu den Ausbildungsberufen. [2]Auch Leistungen, die den Anforderungen zu

ENTWURF

den nicht öffentlich-rechtlich geregelten Berufen entsprechen, sind berufsbildende Leistungen. [3]Hierunter fällt auch der Fahrunterricht von Fahrschulen für die Fahrerlaubnisklassen C, CE, D, DE D1, D1E, T und L als Dienstleistung im Bereich der Ausbildung, Fortbildung oder der beruflichen Umschulung; vgl. Abschnitt 4.21.5 Abs. 6.

(8) [1]Leistungen, die auf die Aufnahmeprüfung an einer Hochschule oder Fachhochschule vorbereiten, z. B. Musikunterricht (Instrumental- und Vokalunterricht), Unterricht im klassischen Tanz und Ballett oder Unterricht in darstellender und bildender Kunst, sind als Ausbildungsleistungen anzusehen (siehe auch Abschnitt 4.21.5 Abs. 8). [2]Hiervon umfasst ist sowohl der Musikunterricht für Kinder ab 3 Jahren als auch der Musikunterricht für Erwachsene. [3]Maßgeblich für die Einordnung eines Musikunterrichts als Ausbildungsleistung ist allein die Ausgestaltung des angebotenen Musikunterrichts. [4]Ermöglicht dieser grundsätzlich eine Aufnahme an einer (Fach-)Hochschule, wozu auch das Erlernen eines Instruments gehört, ist der Unterricht als Ausbildungsleistung anzusehen. [5]Diese Leistungen können unabhängig von den persönlichen Voraussetzungen des Lernenden (z. B. Alter, Kenntnisstand) bzw. dessen Intention unter die Steuerbefreiung fallen. [6]Musikunterricht für Kinder unter 3 Jahren kann nach § 4 Nr. 23 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei sein.

(9) [1]Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG ist es ausreichend, wenn die Schulungsmaßnahme zum Erwerb oder zum Erhalt beruflicher Kenntnisse und Fähigkeiten konkret geeignet ist (vgl. Absatz 6). [2]Daher fallen auch Schulungsmaßnahmen unter die Steuerbefreiung, die lediglich einen mittelbaren Bezug zur Ausübung einer beruflichen Tätigkeit aufweisen (z. B. Leistungen der allgemeinen Qualifikation wie IT-Schulungen, Computer-, Sprach- und Kommunikationskurse). [3]Das gilt auch für Supervisionsleistungen, wenn sie im Einzelfall nicht als eine Art der Unternehmensberatung erfolgen, sondern die Teilnehmer für die von ihnen ausgeübte Berufstätigkeit geschult werden (vgl. BFH-Urteile vom 20.03.2014 – V R 3/13, BStBl II 2025 S. xxx, und vom 22.06.2022 – XI R 32/21 (XI R 6/19), BStBl II 2025 S. xxx).

(10) [1]Nach Artikel 44 Satz 2 MwStVO ist die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung für eine eventuelle Befreiung unerheblich. [2]Eine steuerfreie berufsbildende Leistung kann somit auch im Rahmen von Tagesveranstaltungen oder Vortragsreihen erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 07.10.2010 – V R 12/10, BStBl II 2011 S. 303). [3]Im Hinblick auf die Leistungen selbständiger Lehrer (siehe Abschnitt 4.21.6) bedeutet dies, dass auch einzelne Vorträge, die evtl. Bestandteile eines Tages- bzw. Kurz-Seminars sind, unter die Steuerbefreiung fallen können.

(11) Zum Bestandteil der Bildungsleistung gehören auch diejenigen Elemente, die den organisatorischen Rahmen der Einrichtung ausmachen, in der der Unterricht erteilt wird (vgl. EuGH-Urteile vom 14.06.2007, C-434/05, Horizon College, und vom 28.01.2010, C-473/08, Eulitz), wie zum Beispiel die Prüfungstätigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 30.06.2022 – V R 32/21 (V R 31/17), BStBl II 2025 S. xxx).

ENTWURF

Eng verbundene Umsätze

(12) [1]Als eng mit Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder beruflicher Umschulung verbunden sind unter bestimmten Voraussetzungen Leistungen anzusehen, die als eigenständige Leistungen zur Bildungsleistung erbracht werden. [2]Sowohl die Bildungsleistung als auch die damit eng verbundene Leistung muss von einer in § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a UStG genannten Einrichtungen erbracht werden. [3]Der eng verbundene Umsatz muss außerdem zur Ausübung der Bildungsleistung unerlässlich sein; das ist dann der Fall, wenn er von solcher Art und Qualität ist, dass ohne Rückgriff auf ihn eine Gleichwertigkeit der Bildungsleistung nicht gewährleistet ist. [4]Der eng verbundene Umsatz darf nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Tätigkeiten gewerblicher Unternehmer stehen; dafür reicht es nicht bereits aus, wenn als Gegenleistung lediglich eine Kostenerstattung erfolgt (vgl. EuGH-Urteile vom 01.12.2005, C-394/04 und C-395/04, Ygeia und vom 14.06.2007, C-434/05, Horizon College).

(13) Unter diesen Voraussetzungen können zu den eng verbundenen Umsätzen gehören:

1. **die Zurverfügungstellung von Lehr- und Lernmaterial, sofern es inhaltlich den Unterricht ergänzt, für diese Zwecke selbst entworfen worden ist und nicht von Dritten bezogen werden kann (EuGH-Urteil vom 20.06.2002, C-287/00, Kommission/Deutschland);**
2. **die entgeltliche Gestellung eines Lehrers an eine andere Lehreinrichtung (EuGH-Urteil vom 14.06.2007, C-434/05, Horizon College);**
3. **Restaurations- und Unterhaltungsleistungen, die der Ausbildung der Studenten dienen und die für einen eingeschränkten Nutzerkreis und zu nicht kostendeckenden Preisen erbracht werden (EuGH-Urteil vom 04.05.2017, C-699/15, Brockenhurst College);**
4. **Leistungen von Schülerfirmen und Schülergenossenschaften, die rechtlich unselbständig, in die Organisationsstruktur der Schule integriert sind und in denen im Rahmen von unternehmerischen Schulprojekten ökonomisches Handeln gelehrt wird.**

(14) Nicht zu den eng verbundenen Umsätzen gehören:

1. **die entgeltliche Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen, da sie für den Hochschulunterricht nicht unverzichtbar ist (EuGH-Urteil vom 20.06.2002, C-287/00, Kommission/Deutschland);**
2. **[1]die entgeltliche Abgabe von Speisen und Getränken an Teilnehmer sowie die Unterbringung der Teilnehmer (vgl. BFH-Urteil vom 17.03.1981 – VIII R 149/76, BStBl II S. 746). [2]Die Verpflegung mit kalten oder kleinen Gerichten im Seminarraum, wie z. B. bei Kaffeepausen, kann hingegen als eng verbundener Umsatz angesehen werden (BFH-Urteil vom 07.10.2010 – V R 12/10, BStBl II 2011 S. 303). [3]Im Übrigen kann**

ENTWURF

die Verpflegung und Beherbergung der Teilnehmer nach § 4 Nr. 23 Satz 1 Buchstabe c UStG steuerfrei sein.

(15) Eng verbundene Umsätze von Privatlehrern sind nicht nach § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe c UStG befreit.

4.21.2 Nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen

(**1**) [1]Für die Annahme eines Schul- und Bildungszwecks ist entscheidend, dass die Leistungen nicht nur der bloßen Freizeitgestaltung dienen. [2]Unterrichtsleistungen, die von ihrer Zielsetzung auf **bloße** Freizeitgestaltung gerichtet sind, sind von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG ausgeschlossen**, z. B. an allgemein interessierte Personen gerichtete Töpferkurse, Tanzkurse, Klöppelkurse** (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2008 – V R 3/05, BStBl II 2012 S. 267). [3]Die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, dass eine Einrichtung **Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung erbringt, ist** ein Indiz dafür, dass Leistungen, die tatsächlich dem Anforderungsprofil der Bescheinigung entsprechen, nicht den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben, sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen. [4]Solche gegenteiligen Anhaltspunkte, die zur Annahme **bloßer** Freizeitgestaltungen führen, können sich zum Beispiel aus der thematischen Zielsetzung der Unterrichtsleistung **und aus der Ausgestaltung des Unterrichtsangebots** ergeben. **[5]Ob die erbrachten Unterrichtsleistungen den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben, kann nur im jeweiligen Einzelfall entschieden werden. [6]Dabei ist u. a. zu beachten, ob an Schulen oder Hochschulen üblicherweise vergleichbare Leistungen erbracht werden, oder ob die Schulungsmaßnahmen auf die Bedürfnisse der beruflichen Bildung zugeschnitten sind. [7]Ist ein Kurs unter Berücksichtigung der allgemeinen Verkehrsauffassung auf die Erlangung regelmäßig nur im Privatleben angewandter Kenntnisse und Fähigkeiten ausgerichtet, ist der Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung gegeben. [8]In diesem Falle ist es dann ohne Belang, wenn einzelne Teilnehmer die Leistung tatsächlich im Hinblick auf eine schulische oder berufliche Nutzung in Anspruch nehmen bzw. später einen Beruf in diesem Bereich ergreifen. [9]Die bloße Möglichkeit, während einer Freizeitveranstaltung erlernte Fähigkeiten oder Kenntnisse auch beruflich nutzen zu können, nimmt einer solchen Veranstaltung nicht den Freizeitcharakter. [10]Eine bloße Freizeitgestaltung liegt nicht vor, wenn sich Schulungsangebote an Personen richten, die sich ehrenamtlich engagieren wollen, z. B. Kurse zur Ausbildung von Schöffen oder Übungsleitern. [11]Leistungen an Kinder und Jugendliche, bei denen Wissen vermittelt wird oder Fähigkeiten, soziale Kompetenzen und Werte erlernt werden (insbesondere im Bereich des Erlernens elementarer Grundfähigkeiten), können aber nach § 4 Nr. 23 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei sein.**

(2) [1]Die Lieferungen von Lehr- und Lernmaterial dienen nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck. [2]Sie sind nur insoweit steuerfrei, als es sich um **einen eng verbundenen Umsatz (siehe Abschnitt 4.21.1 Abs. 12 bis 14) oder um** Nebenleistungen handelt. [3]Eine Nebenleistung liegt in diesen Fällen vor, wenn das den

Entwurf

Lehrgangsteilnehmern überlassene Lehr- und Lernmaterial inhaltlich den Unterricht ergänzt, zum Einsatz im Unterricht bestimmt ist, von der Schule oder der Bildungseinrichtung oder dem Lehrer für diese Zwecke selbst entworfen worden ist und bei Dritten nicht bezogen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.1985 – V R 15/80, BStBl II 1986 S. 499).

(3) [1]Leistungen, die sich auf die Unterbringung und Verpflegung von Schülern beziehen, dienen dem Schul- und Bildungszweck im Regelfall nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar (BFH-Urteil vom 17.03.1981 – VIII R 149/76, BStBl II S. 746). [2]**Es liegt auch im Grundsatz keine eng verbundene Leistung (siehe Abschnitt 4.21.1 Abs. 12 bis 14) oder eine Nebenleistung zu einer steuerfreien Leistung vor (vgl. BFH-Urteil vom 07.10.2010 – V R 12/10, BStBl II 2011 S. 303).** [3]Diese Leistungen **sind** aber unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei."

5. Abschnitt 4.21.3 wird wie folgt gefasst:

„**4.21.3. Einrichtungen des öffentlichen Rechts**

[1]Nach § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a UStG sind Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Aufgaben des Schulunterrichts, des Hochschulunterrichts, der Ausbildung, der Fortbildung oder der beruflichen Umschulung betraut sind, ohne weitere Voraussetzungen als begünstigte Bildungseinrichtungen anzusehen. [2]Hierzu gehören insbesondere allgemeinbildende oder berufsbildende Schulen in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft und staatliche Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes."

6. Der bisherige Abschnitt 4.21.1 wird neuer Abschnitt 4.21.4.

7. Der bisherige Abschnitt 4.21.2 wird neuer Abschnitt 4.21.5 und wie folgt gefasst:

„**4.21.5. Private Schulen (Ergänzungsschulen) und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen**

(1) [1]Zu den allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen gehören u. a. auch Fernlehrinstitute, Fahrlehrerausbildungsstätten, Heilpraktiker-Schulen, Kurse zur Erteilung von Nachhilfeunterricht für Schüler und Repetitorien, die Studierende auf akademische Prüfungen vorbereiten. [2]Zum Begriff der allgemeinbildenden Einrichtung wird auf das Urteil des BVerwG vom 03.12.1976 – VII C 73.75, BStBl II 1977 S. 334, hingewiesen. [3]Berufsbildende Einrichtungen sind Einrichtungen, die Leistungen erbringen, die ihrer Art nach den Zielen der Berufsaus**bildung, der** Berufsfortbildung **oder der beruflichen Umschulung** dienen. [4]Sie müssen spezielle Kenntnisse und Fertigkeiten vermitteln, die zur Ausübung bestimmter beruflicher Tätigkeiten notwendig sind (BFH-Urteil vom 18.12.2003 – V R 62/02, BStBl II 2004 S. 252). [5]Auf die Rechtsform des Trägers der Einrichtung kommt es nicht an. [6]Es können deshalb auch natürliche Personen oder Personenzusammenschlüsse begünstigte Einrichtungen betreiben, wenn neben den personellen auch die organisatorischen und sächlichen Voraussetzungen vorliegen, um einen Unterricht zu ermöglichen.

ENTWURF

(2) [1]Der Unternehmer ist Träger einer Bildungseinrichtung, wenn er selbst entgeltliche Unterrichtsleistungen gegenüber seinen Vertragspartnern (z. B. Schüler, Studenten, **Auszubildende,** Berufstätige oder Arbeitgeber) anbietet. [2]Dies erfordert **in der Regel** ein festliegendes Lehrprogramm und Lehrpläne zur Vermittlung eines Unterrichtsstoffs für die Erreichung eines bestimmten Lehrgangsziels. [3]Der Betrieb der Bildungseinrichtung muss auf eine gewisse Dauer angelegt sein. [4]Die Einrichtung braucht im Rahmen ihres Lehrprogramms keinen eigenen Lehrstoff anzubieten. [5]**Es** reicht aus, wenn sich die Leistung auf eine Unterstützung des Schul- oder Hochschulangebots bzw. auf die Verarbeitung oder Repetition des von der Schule **oder der Hochschule** angebotenen Stoffs beschränkt. [6]**Es ist nicht erforderlich, dass eine Bildungseinrichtung im vorstehenden Sinne ausschließlich Bildungsleistungen erbringt.** [7]**Keine Bildungseinrichtung in diesem Sinne sind jedoch z. B. Hersteller- oder Vertriebsunternehmen, die lediglich den Absatz ihrer eigenen Produkte durch entsprechende (Produkt-)Schulungen beim Kunden fördern (u. a. Einweisungen zu Software und Maschinen), da sie keine vergleichbare Zielsetzung haben wie die genannten Einrichtungen des öffentlichen Rechts; dahingegen können Unternehmer, die Schulungen z. B. von herstellerübergreifender Software anbieten, insoweit zu den begünstigten Bildungseinrichtungen gehören.**

(3) [1]**Ein vom Bundesamt für Migration und Flüchtlinge zur Durchführung von Leistungen** nach § 43 AufenthG (Integrationskurse) **zugelassener Kursträger ist eine berufsbildende Einrichtung im obigen Sinne, da Integrationskurse** als Maßnahme der Eingliederung in den Arbeitsmarkt dem Erwerb ausreichender Kenntnisse der deutschen Sprache **dienen**. [2]Diese Maßnahmen fallen daher unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a UStG.

(4) [1]Die Aufgaben der Integrationsfachdienste (§§ 192 ff SGB IX) entsprechen in Teilbereichen den in § 45 SGB III genannten Tätigkeiten, gehen jedoch insgesamt darüber hinaus. [2]Da eine Trennung der einzelnen Aufgaben nicht möglich ist, kommt eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG für die Leistungen der Integrationsfachdienste insgesamt nicht in Betracht; auf die Ausführungen in Abschnitt 4.16.5 Abs. 7 und 8 wird hingewiesen.

(5) [1]Eine Einrichtung, die Unterricht für das Erlernen des Umgangs mit Computern erteilt (z. B. Grundkurse für die Erstellung von Textdokumenten), erbringt unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen. [2]Sie kann somit die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG erfüllen. [3]**Keine berufsbildende Einrichtung ist z. B. ein Rechtsanwalt, der gegenüber Nichterwerbstätigen Leistungen im Rahmen eines sog. Lotsendienstes für Gründungswillige erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 29.03.2017 – XI R 6/16, BStBl II 20xx S. xxx).**

(6) [1]Fahrschulen können grundsätzlich nicht als allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen beurteilt werden (BFH-Urteil vom 14.03.1974 – V R 54/73, BStBl II S. 527 **und vom 23.05.2019 – V R 7/19 (V R 38/16), BStBl II 20xx S. xxx, sowie EuGH-Urteil vom 14.03.2019, C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH**). [2]Fahrschulen **können aber insoweit berufsbildende Einrichtungen sein, als sie** Lehrgänge zur Ausbildung für die Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L durchführen, da diese Leistungen in der Regel der Berufsausbildung dienen. [3]Eine Fahrerlaubnis der

ENTWURF

Klassen C, CE, D, DE, D1 und D1E darf nur erteilt werden, wenn der Bewerber bereits die Fahrerlaubnis der Klasse B besitzt oder die Voraussetzungen für deren Erteilung erfüllt hat (§ 9 Fahrerlaubnis-Verordnung). [4]Eine Steuerbefreiung kommt deshalb auch in Betracht, wenn der Fahrschüler im Rahmen seiner Ausbildung zeitgleich neben den Klassen C und CE die Fahrerlaubnis der Klasse B erwerben möchte; die Ausbildungsleistung, die auf die Klasse B entfällt, ist aber steuerpflichtig. [5]Als Lehrgang ist die dem einzelnen Fahrschüler gegenüber erbrachte Leistung anzusehen. [6]Bei Fahrschulen gelten als Bescheinigung im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG:

- die nach dem 31.12.2017 erteilte Fahrschulerlaubnis (§ 26 Abs. 1 FahrlG) in den Fahrlehrerlaubnisklassen CE und DE oder
- die vor dem 01.01.2018 ausgestellte Fahrschulerlaubnisurkunde (§ 13 Abs. 1 FahrlG), die zur Ausbildung zum Erwerb der Fahrerlaubnis der Klasse 2 bzw. 3 (ausgestellt bis zum 31.12.1998) bzw. der Fahrerlaubnisklassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L (ausgestellt ab Januar 1999) berechtigt oder
- bei Fahrschulen, die bei Inkrafttreten des FahrlG alter Fassung bestanden und die Fahrschulerlaubnis somit nach § 69 FahrlG als erteilt gilt, eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, welche die Angabe enthält, dass die Fahrschulerlaubnis für die Ausbildung zum Erwerb der Klasse 2 berechtigt.

[7]Die Anerkennung von Fahrschulen als berufsbildende Einrichtungen nach § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb erstreckt sich auch auf Lehrgänge zum Erwerb der Grundqualifikation nach § 2 Abs. 1 BKrFQG, der beschleunigten Grundqualifikation nach § 2 Abs. 2 BKrFQG sowie die in § 5 BKrFQG vorgeschriebenen Weiterbildungskurse. [8]Bei nach § 9 Abs. 2 BKrFQG anerkannten Ausbildungsstätten gilt die durch eine nach Landesrecht zuständige Behörde erfolgte staatliche Anerkennung als Ausbildungsstätte im Sinne von § 9 Abs. 1 BKrFQG ebenfalls als Bescheinigung im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG. [9]Unter die Steuerbefreiung fallen auch die Leistungen von Fahrschulen, die zur Ausbildung gegenüber Mitgliedern der Freiwilligen Feuerwehren, der nach Landesrecht anerkannten Rettungsdienste und der technischen Hilfsdienste sowie des Katastrophenschutzes erbracht werden und zum Führen von Einsatzfahrzeugen bis zu einer zulässigen Gesamtmasse von 7,5 t berechtigen.

(7) [1]Eine „Jagdschule“, die Schulungen zur Vorbereitung auf die Jägerprüfung durchführt, ist keine allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 UStG. [2]Eine Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift kommt daher nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 18.12.2003 – V R 62/02, BStBl II 2004 S. 252).

(8) [1]Ballett**schulen,** Tanzschulen**, Musikschulen und Schulen für darstellende oder bildende Künste, die eine Aufnahme an einer Fachhochschule oder Hochschule ermöglichen,** können als allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen beurteilt werden. [2]Eine Steuerfreiheit der Umsätze **dieser (Hoch-)Schulen** nach § 4 Nr. 21 UStG kommt insoweit in Betracht, als vergleichbare Leistungen in Schulen erbracht werden und die Leistungen nicht der bloßen Freizeitgestaltung dienen **(siehe auch Abschnitt 4.21.1 Abs. 4)**. [3]Steuerfrei können insbesondere Kurse der tänzerischen Früherziehung und Kindertanzen für Kinder ab 3 Jahren und

ENTWURF

klassischer Ballettunterricht sein. [4]**Tanz- und Bewegungsunterricht für Kinder unter 3 Jahren kann nur nach § 4 Nr. 23 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei sein (vgl. Abschnitt 4.21.2 Abs. 1 Satz 11).** [5]**Nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 UStG fallen dagegen** Kurse, die von ihrer Zielsetzung auf **bloße** Freizeitgestaltung gerichtet sind, zum Beispiel Kurse, die sich an Eltern von Schülern richten, um die Wartezeit während des Unterrichts der Kinder sinnvoll zu nutzen, Kurse für Senioren oder Kurse für allgemein am Tanz interessierte Menschen (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2008 – V R 3/05, BStBl II 2012 S. 267). [6]Kurse für allgemein am Tanz interessierte Menschen können z. B. **Kurse für Einsteiger und Fortgeschrittene oder** spezielle Hochzeits- und Crashkurse sein.

(9) Einrichtungen, die Lehrkräfte ausbilden, können nur dann als berufsbildende Einrichtungen in diesem Sinne angesehen werden, wenn sie den Teilnehmern insbesondere auch Kenntnisse und Fähigkeiten der Didaktik und Methodik (Unterrichtslehre), der Pädagogik und Lernpsychologie, sowie hinsichtlich der berufsbezogenen Rechtsvorschriften - wie u. a. jener zum Schutz von Kindern und Jugendlichen - in der berufsbezogen erforderlichen Tiefe vermitteln.“

8. Der bisherige Abschnitt 4.21.3 wird neuer Abschnitt 4.21.6 und wie folgt gefasst:

„**4.21.6. Erteilung von Unterricht durch selbständige Lehrer an Schulen und Hochschulen**

(1) [1]Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe b UStG gilt für Personen, die als freie Mitarbeiter an Schulen, Hochschulen oder ähnlichen Bildungseinrichtungen (z. B. Volkshochschulen) Unterricht erteilen. [2]Auf die Rechtsform des Unternehmers kommt es nicht an. [3]Daher ist die Vorschrift auch anzuwenden, wenn Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen beauftragt werden, an anderen Bildungseinrichtungen Unterricht zu erteilen.

(2) [1]Eine Unterrichtstätigkeit liegt vor, wenn Kenntnisse im Rahmen festliegender Lehrprogramme und Lehrpläne vermittelt werden. [2]Sie dient Schul- und Bildungszwecken unmittelbar, wenn sie den Schülern und Studenten tatsächlich zugutekommt. [3]Auf die Frage, wer Vertragspartner der den Unterricht erteilenden Personen und damit Leistungsempfänger im Rechtssinne ist, kommt es hierbei nicht an. [4]**Zu Leistungen im Rahmen der beruflichen Bildung siehe auch Abschnitt 4.21.1 Abs. 10.**

(**3**) (Fach-)Autoren erbringen mit der Erstellung von Lehrbriefen keine unmittelbare Unterrichtstätigkeit; hierbei fehlt es an der Einflussnahme durch den persönlichen Kontakt mit den Studenten.

(**4**) [1]Der Unternehmer hat in geeigneter Weise nachzuweisen, dass er an einer Hochschule, Schule oder Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a UStG tätig ist. [2]Dient die Einrichtung verschiedenartigen Bildungszwecken, hat er nachzuweisen, dass er in einem Bereich tätig ist, der **dem Schulunterricht, dem Hochschulunterricht, der Ausbildung, der Fortbildung oder der beruflichen Umschulung dient** (begünstigter Bereich). [3]Der Nachweis ist durch eine Bestätigung der Bildungseinrichtung zu führen, aus der sich ergibt, dass diese die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG erfüllt und die Unterrichtsleistung des Unternehmers im begünstigten Bereich der

ENTWURF

Einrichtung erfolgt. [4]Auf die Bestätigung wird verzichtet, wenn die Unterrichtsleistungen an folgenden Einrichtungen erbracht werden:

1. Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes;
2. **Einrichtungen des** öffentliche**n Rechts (**allgemein- und berufsbildende Schulen, z. B. Gymnasien, Realschulen, Berufsschulen**)**;
3. als Ersatzschulen nach Artikel 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigte oder nach Landesrecht erlaubte Schulen.

(**5**) [1]Die Bestätigung soll folgende Angaben enthalten:

1. Bezeichnung und Anschrift der Bildungseinrichtung;

2. Name und Anschrift des Unternehmers;

3. Bezeichnung des Fachs, des Kurses oder Lehrgangs, in dem der Unternehmer unterrichtet;

4. Unterrichtszeitraum und

5. Versicherung über das Vorliegen einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG für den oben bezeichneten Unterrichtsbereich.

[2]Erteilt der Unternehmer bei einer Bildungseinrichtung in mehreren Fächern, Kursen oder Lehrgängen Unterricht, können diese in einer Bestätigung zusammengefasst werden. [3]Sie sind gesondert aufzuführen. [4]Die Bestätigung ist für jedes Kalenderjahr gesondert zu erteilen. [5]Erstreckt sich ein Kurs oder Lehrgang über den 31. Dezember eines Kalenderjahrs hinaus, reicht es für den Nachweis aus, wenn nur eine Bestätigung für die betroffenen Besteuerungszeiträume erteilt wird. [6]Der Unterrichtszeitraum muss in diesem Falle beide Kalenderjahre benennen.

(**6**) [1]Die Bildungseinrichtung darf dem bei ihr tätigen Unternehmer nur dann eine Bestätigung erteilen, wenn sie selbst über eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde verfügt (vgl. BFH-Urteil vom 27.07.2021 – V R 39/20, BStBl II S. 964). [2]Bei der Bestimmung der zuständigen Landesbehörde gilt Abschnitt 4.21.**7** Abs. 3 entsprechend. [3]Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn der Bestätigung eine Bescheinigung der Behörde eines anderen Bundeslands zu Grunde liegt. [4]Erstreckt sich die Bescheinigung der Landesbehörde für die Bildungseinrichtung nur auf einen Teilbereich ihres Leistungsangebots, darf die Bildungseinrichtung dem Unternehmer nur dann eine Bestätigung erteilen, soweit er bei ihr im begünstigten Bereich unterrichtet. [5]Erteilt die Bildungseinrichtung dem Unternehmer eine Bestätigung, obwohl sie selbst keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde besitzt, oder erteilt die Bildungseinrichtung eine Bestätigung für einen Tätigkeitsbereich, für den die ihr erteilte Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nicht gilt, ist die Steuerbefreiung für die Unterrichtsleistung des Unternehmers zu versagen. [6]Sofern eine Bestätigung bzw. Zulassung nach Abschnitt 4.21.**7** Abs. 5 vorliegt, tritt diese an die Stelle der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde.“

9. Der bisherige Abschnitt 4.21.5 wird neuer Abschnitt 4.21.7 und wie folgt gefasst:

ENTWURF

„**4.21.7. Bescheinigungsverfahren für private Schulen (Ergänzungsschulen) und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen**

(1) [1]Träger von **privaten Schulen (**Ergänzungsschulen**)** und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen benötigen, sofern sie keine **Einrichtung des öffentlichen Rechts sind oder keine** Ersatzschule im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG betreiben, nach § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde. [2]Aus dieser Bescheinigung muss sich ergeben, dass **der** Unternehmer **Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung erbringt**. [3]Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend, wenn der Träger der Einrichtung kein Unternehmer oder eine in § 4 Nr. 22 UStG bezeichnete Einrichtung ist.

(2) **[1]**Die zuständige Landesbehörde befindet darüber, ob und für welchen Zeitraum die Bildungseinrichtung **Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung erbringt**. **[2]Hierfür prüft die zuständige Landesbehörde, dass die Einrichtung die Unterrichtsleistungen ordnungsgemäß erbringt (z. B. die objektive Eignung der eingesetzten Lehrkräfte, des Lehrplans, der Lehrmethode oder des Lehrmaterials).** [3]Die entsprechende Bescheinigung bindet die Finanzbehörden insoweit als Grundlagenbescheid nach § 171 Abs. 10 in Verbindung mit § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (vgl. BFH-Urteile vom 20.08.2009 – V R 25/08, BStBl II 2010 S. 15, und vom 27.07.2021 – V R 39/20, BStBl II S. 964); das schließt nicht aus, dass die Finanzbehörden bei der zuständigen Landesbehörde eine Überprüfung der Bescheinigung anregen. **[4]**Die Finanzbehörden entscheiden jedoch in eigener Zuständigkeit, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit im Übrigen vorliegen. **[5]**Dazu gehören insbesondere die Voraussetzungen einer allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung (BFH-Urteil vom 03.05.1989 – V R 83/84, BStBl II S. 815). **[6]**Eine für zurückliegende Zeiträume erteilte Bescheinigung kann nur unter den Voraussetzungen des § 171 Abs. 10 AO eine Ablaufhemmung auslösen (vgl. AEAO zu § 171, Nr. 6.1, 6.2 und 6.5). **[7]**Die zuständige Landesbehörde kann darauf in der Bescheinigung hinweisen. **[8]**Die konkrete Feststellung, für welche Umsatzsteuerfestsetzung die Bescheinigung bzw. deren Aufhebung von Bedeutung ist, trifft die Finanzbehörde.

(3) [1]Erbringt der Unternehmer die dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen in mehreren Bundesländern, ist eine Bescheinigung der zuständigen Behörde des Bundeslands, in dem der Unternehmer steuerlich geführt wird, als für umsatzsteuerliche Zwecke ausreichend anzusehen. [2]Werden die Leistungen ausschließlich außerhalb dieses Bundeslands ausgeführt, genügt eine Bescheinigung der zuständigen Behörde eines der Bundesländer, in denen der Unternehmer tätig wird. [3]Erbringen Unternehmer Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a UStG im Rahmen eines Franchisevertrags, muss jeder Franchisenehmer selbst bei der für ihn zuständigen Landesbehörde die Ausstellung einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG beantragen.

(4) Werden Leistungen erbracht, die verschiedenartigen Bildungszwecken dienen, ist der Begünstigungsnachweis im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG durch

ENTWURF

getrennte Bescheinigungen, bei Fernlehrinstituten z. B. für jeden Lehrgang, zu führen.

(5) [1]Auch die Zulassung eines Trägers zur Durchführung von Integrationskursen nach Abschnitt 4.21.**5** Abs. **3** durch das Bundesamt für Migration und Flüchtlinge gilt als Bescheinigung im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG, wenn aus der Zulassung ersichtlich ist, dass sich die zuständige Landesbehörde – generell oder im Einzelfall – mit der Zulassung durch das Bundesamt für Migration und Flüchtlinge einverstanden erklärt hat. [2]Liegen die Voraussetzungen vor, tritt die Zulassung an die Stelle der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde und bindet die Finanzbehörden insoweit ebenfalls als Grundlagenbescheid nach § 171 Abs. 10 in Verbindung mit § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.

(6) [1]Die Bescheinigung durch eine nach Landesrecht zuständige untergeordnete Behörde gilt als eine nach § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG erforderliche Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde. [2]Das Gleiche gilt für die staatliche Anerkennung der Bildungseinrichtungen durch eine nach Landesrecht zuständige Behörde, wenn diese Anerkennung inhaltlich der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde entspricht."

10. Nach Abschnitt 4.21.7 wird folgender Abschnitt 4.21.8 angefügt:

„4.21.8. Privatlehrer

(1) [1]§ 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe c UStG befreit Schul- und Hochschulunterricht, der von Privatlehrern erteilt wird, von der Umsatzsteuer. [2]Der Begriff des Privatlehrers umfasst hierbei nur natürliche Personen. [3]Die Steuerbefreiung erfasst von Privatlehrern erteilte Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen, und schließt somit auch die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit - d. h. Ausbildung, Fortbildung und Umschulung - ein (vgl. BFH-Urteil vom 20.03.2014 – V R 3/13, BStBl II 20xx S. xxx). [4]Zum Umfang der begünstigten Leistungen vgl. Abschnitt 4.21.1 und 4.21.2.

(2) [1]Der Privatlehrer muss die Unterrichtsleistungen in eigener Person, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung erbringen (vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2007 – V R 75/03, BStBl II 2008 S. 323). [2]Dabei gestaltet und organisiert der Privatlehrer, z. B. als Nachhilfelehrer oder als Musiklehrer, selbst die Unterrichtseinheiten, die z. B. auch in dessen Wohnung erteilt werden können. [3]Der Unterricht muss auf die individuellen Bedürfnisse des jeweiligen Schülers oder Studenten ausgerichtet sein. [4]Dem steht es nicht entgegen, wenn der Unterricht gleichzeitig gegenüber mehreren Schülern oder Studenten erbracht wird. [5]Ein Lehrer, der im Verhinderungsfall Anspruch auf Fortzahlung der Vergütung hat, wird nicht für eigene Rechnung tätig und kann damit nicht als Privatlehrer in diesem Sinne angesehen werden. [6]Auf eigene Verantwortung wird die Unterrichtstätigkeit dann erbracht, wenn der Privatlehrer das Lehrkonzept selbst bestimmt; das gilt unabhängig davon, ob das Thema oder ein Lehrplan vorgegeben sind, z. B. im Rahmen des Franchisings. [7]Das Erfordernis, dass der Unterricht privat erteilt wird, setzt keine unmittelbare Vertragsbeziehung zwischen den

ENTWURF

Schülern oder Studenten und dem Privatlehrer voraus. [8]Eine Vertragsbeziehung des Privatlehrers kann auch mit anderen Personen, etwa mit den Eltern der Schüler und Studenten oder mit anderen Auftraggebern, bestehen.

(3) [1]Kein Privatlehrer nach § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe c UStG ist ein Unternehmer, der als selbständiger Lehrer Bildungsleistungen im Rahmen von Verträgen mit Bildungseinrichtungen an diese Einrichtungen erbringt, weil nicht er, sondern die Bildungseinrichtung, an der er Unterricht erteilt, die Unterrichtsleistung an die Teilnehmer erbringt. [2]Unterrichtsleistungen eines solchen selbständigen Lehrers sind unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe b UStG umsatzsteuerfrei (vgl. Abschnitt 4.21.6).

(4) [1]Der Begriff des Privatlehrers ist nicht erfüllt, wenn das Unternehmen organisatorische Strukturen aufweist, die denen eines Schulbetriebs ähnlich sind. [2]Dies ist der Fall, wenn z. B. entsprechendes Personal und Sachmittel sowie Unterrichtsräume zur Verfügung stehen und beständig Lehrveranstaltungen angeboten werden. [3]Demzufolge kommt für eine Einrichtung, in der sowohl der Unternehmer als auch seine Mitarbeiter Unterricht erteilen, eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe c UStG nicht in Betracht; und zwar auch nicht anteilig für den vom Unternehmer selbst erteilten Unterricht. Eine solche Einrichtung kann vielmehr nur unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a UStG von der Umsatzsteuer befreit sein.“

11. Abschnitt 4.22.1 wird wie folgt geändert:

    a) In Absatz 2 Satz 2 wird die Angabe „Abschnitt 4.21.2 Sätze 8 und 9“ durch die Angabe „Abschnitt 4.21.**1** Abs. **1** Sätze **7** und **8**“ ersetzt.

    b) In Absatz 3 Satz 4 wird die Angabe „(vgl. Abschnitt 4.21.3)“ durch die Angabe „(vgl. Abschnitt 4.21.**6**) ersetzt.

Anwendungsregelung

5 § 4 Nr. 21 UStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2024 vom 02. Dezember 2024 (BGBl. I S. 387 vom 5. Dezember 2024) und die Grundsätze dieses Schreibens sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 erbracht werden.

6 Eine vor dem 1. Januar 2025 durch die zuständige Landesbehörde ausgestellte Bescheinigung ist bis zum Ablauf eines Gültigkeitszeitraums oder eines etwaigen Widerrufs als Nachweis i. S. d. § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG weiterhin anzuerkennen.

7 Die Grundsätze der BFH-Urteile vom 23. August 2007 – V R 10/05, vom 29. März 2017 – XI R 6/16, vom 23. Mai 2019, V R 7/19 (V R 38/16), vom

ENTWURF

27. Juni 2021 – V R 39/20, vom 15. Dezember 2021 – XI R 3/20 und vom 15. Februar 2022 – XI R 30/21 (XI R 37/18) sind auf Umsätze in allen offenen Fällen anzuwenden.

8 Die Grundsätze der BFH-Urteile vom 10. Januar 2008 – V R 52/06, vom 20. März 2014 – V R 3/13, vom 30. Juni 2022 – V R 32/21 (V R 31/17) und vom 22. Juni 2022 – XI R 32/21 (XI R 6/19), sind auf Umsätze in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Umsätze, die bis zum 31. Dezember 2025 erbracht werden, wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend von den o. g. Ausführungen umsatzsteuerpflichtig behandelt bzw. behandelt hat.

9 Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 16. Dezember 2021 – V R 31/21 (V R 32/18) sind auf Umsätze in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Umsätze, die bis zum 31. Dezember 2025 erbracht werden, wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend von den o. g. Ausführungen umsatzsteuerfrei behandelt bzw. behandelt hat.

10 Die Grundsätze der Entscheidung des BFH vom 5. Juni 2014 – V R 19/13 zu von Privatlehrern erteiltem Schwimmunterricht sind, soweit die darin vertretene Rechtsauffassung durch das BFH-Urteil vom 16. Dezember 2021 – V R 31/21 (V R 32/18) geändert wurde, für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2025 erbracht werden, nicht weiter anzuwenden.

11 Die Grundsätze der BFH-Urteile vom 23. August 2004 – V R 4/05 und vom 17. April 2008 – V R 58/05 sind aufgrund der Änderung des § 4 Nr. 21 UStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 nur auf Umsätze anzuwenden, die bis zum 31. März 1999 erbracht wurden.

12 Die Grundsätze der Entscheidung des BFH vom 10. August 2016 – V R 38/15 zu Führungen durch für den Besucherdienst des Deutschen Bundestages tätige Dozenten sind, soweit die darin vertretene Rechtsauffassung durch das BFH-Urteil vom 15. Februar 2022 – IX R 30/21 (IX R 37/18) geändert wurde, für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2025 erbracht werden, nicht weiter anzuwenden. Für Umsätze, die bis zum 31. Dezember 2025 erbracht werden, wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend von den o. g. Ausführungen umsatzsteuerpflichtig behandelt bzw. behandelt hat.

Schlussbestimmung

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (https://www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen -

ENTWURF

Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass
zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag

ENTWURF