

S. 250 Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen

BMF-Schreiben v. 24.10.2025

Dr. Hans-Martin Grambeck*

Mit Wirkung zum 1.1.2025 wurde § 4 Nr. 21 UStG an das EU-Recht angepasst, zehn Monate später hat das BMF mit Schreiben v. 24.10.2025 (BStBl 2025 I S. 1841) die Neufassung der zugehörigen Abschnitte im UStAE veröffentlicht. Auch wenn die Verwaltung in Teilen eine insgesamt dreijährige Übergangsfrist (von Januar 2025 bis Dezember 2027) gewährt, müssen sich die betroffenen Unternehmen und ihre Berater schon heute mit den Konsequenzen befassen.

BMF, Schreiben
v. 24.10.2025, BStBl
2025 I S. 1841

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

I. Hintergrund

Die Neufassung des § 4 Nr. 21 UStG war insbesondere erforderlich geworden, weil die EU im Februar 2024 die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens wegen der fehlenden Vorschrift zur Befreiung des von Privatlehrern erbrachten Schul- und Hochschulunterrichts angekündigt hatte.

Grambeck, NWB
17/2024 S. 1176

S. 251 Darüber hinaus wollte man die Terminologie näher am EU-Recht ausrichten, sicherlich auch, um weitere Gerichtsverfahren zu vermeiden, mit denen sich Steuerpflichtige bereits in der Vergangenheit erfolgreich auf EU-Recht berufen hatten. Nach zwei missglückten Reformversuchen im Rahmen der Jahressteuergesetze 2013 bzw. 2019 ist die Neuregelung nunmehr erfolgt, wobei naturngemäß nicht alle Anbieter von Bildungsleistungen mit dem Ergebnis zufrieden sein können.

Hörster, NWB 1/2025
S. 33

Entgegen ursprünglichen Überlegungen ist am Anerkennungsverfahren für Bildungseinrichtungen festgehalten worden. Vorbehaltlich des Risikos, dass ein Anerkennungsverfahren durch die Finanzverwaltung angestrengt wird, haben Bildungseinrichtungen damit weiterhin ein faktisches Wahlrecht, ob sie von der Befreiung Gebrauch machen wollen oder nicht. Hingegen greift für Privatlehrer, die sich bislang wahlweise auf EU-Recht (ggf. Steuerbefreiung) bzw. auf die deutsche Rechtslage (Steuerpflicht infolge einer Regelungslücke) berufen konnten, zwingend die Steuerbefreiung, wenn sie Bildungsleistungen im Sinne der Vorschrift erbringen. Denn für sie gibt es kein Anerkennungsverfahren (und auch keine Übergangsfrist).

Befreiungstatbestand
für Privatlehrer

Während die Begriffe „Ausbildung“, „Fortsbildung“ und „Umschulung“ in Art. 44 MwStVO definiert sind, sind die in § 4 Nr. 21 UStG verwendeten Begriffe „Schul- und Hochschulunterricht“ bzw. „unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen“ genauer auszulegen. Spätestens nach dem EuGH-Urteil zur Nichtigkeit der Steuerbefreiung für den Schwimmunterricht ergaben sich diesbezüglich hinsichtlich der Reichweite der Befreiung erhebliche Zweifel. Die Ausführungen des BMF waren insofern mit Spannung erwartet worden.

Begrifflichkeiten

* Dr. Hans-Martin Grambeck ist als geschäftsführender Gesellschafter der auf die Umsatzsteuerberatung spezialisierten nesemann & grambeck umsatz | steuer | beratung Steuerberatungsgesellschaft in Norderstedt bei Hamburg tätig.

II. Inhaltliche Reichweite der Befreiung

1. Schul- und Hochschulunterricht (Abschn. 4.21.1 Abs. 3 bis 7 UStAE)

Mit Urteil v. 21.10.2021 - C-373/19 „Dubrovin & Tröger – Aquatics“ (NWB PAAAH-93654) hat der EuGH einen Tenor formuliert, der Grundlage für weitere Urteile war und somit nun auch von der deutschen Finanzverwaltung zur Definition der befreiten Bildungsleistung herangezogen wird.

Hartman, NWB
45/2021 S. 3319



„Für die Zwecke der Mehrwertsteuerregelung verweist der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts [?] allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen.“

Nicht befreit ist „spezialisierter, punktuell erteilter 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“.

Merkmal einer befreiten Leistung ist das Vorhandensein eines längerfristig angelegten Lehrplans. Erfasst sind neben der grundlegenden Bildung auch die Vertiefung und Festigung des Erlernten. Auf die Zielsetzung der einzelnen Teilnehmer (z. B. ein bestimmtes Prüfungsziel zu erreichen) kommt es ebenso wenig an, wie auf das Alter (die Unterrichtung von Erwachsenen kann demnach ebenso Schulunterricht sein). Abweichende zivilrechtliche Auftragsverhältnisse (z. B. mit den Eltern der in einer privaten Sprachschule unterrichteten Kinder) sind unschädlich. Das Live-Streaming (Online-Unterricht) wird dem Präsenzunterricht gleichgestellt, der Verkauf aufgezeichnete Lehrinhalte hingegen ist steuerpflichtig (vgl. Grambeck, NWB 47/2025 S. 3186).

S. 252

Grambeck, NWB
47/2025 S. 3186

Einleitend spricht das BMF im Schreiben v. 24.10.2025 (BStBl 2025 I S. 1841) von einer Ausdehnung des Befreiungstatbestands, als explizite Beispiele werden an dieser Stelle aber nur Bewerbungstrainings, Potenzialchecks sowie Erste-Hilfe-Kurse genannt. Insbesondere die Einordnung von Erste-Hilfe-Kursen als Allgemeinbildung ist mehr als erstaunlich, weil es sich dabei um die Vermittlung sehr spezieller Inhalte handelt und weil den Kursen kein längerfristig angelegter Lehrplan zugrunde liegt. Grundsätzlich spricht viel dafür, dass Bildungsangebote aus dem Bereich des schulischen Curriculums (insbesondere also private Sprachschulen, Lern- und Hausaufgabenhilfe) als Schul- und Hochschulunterricht anzusehen sind, die weiter unten angeführten Ausnahmen (Freizeit/Sport/spezialisierter Unterricht) sind aber zu beachten, allen voran der Schwimmunterricht.

Umfang der begünstigten Leistungen ausgedehnt

Beispiele für allgemeinen Schul- und Hochschulunterricht:

Beispiele

- Eine private Sprachschule bietet Fremdsprachenkurse auf unterschiedlichen Niveaus an und orientiert sich hierbei am Gemeinsamen Europäischen Referenzrahmen.
- Ein Privatlehrer erteilt Mathe-Nachhilfe für Schüler unterschiedlicher Altersklassen und für Studenten.

Auch wenn es zahlreiche positive Beispiele zu nennen gibt, ist zu erwarten, dass es hinsichtlich der Reichweite der Befreiung mangels weiterer Ausführungen im BMF-Schreiben auch in Zukunft Auseinandersetzungen zwischen Unternehmen und der Finanzverwaltung geben wird. Positiv hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang das BFH-Urteil v. 30.4.2025 - XI R 5/24 (NWB

Engels, NWB 36/2025
S. 2448, NWB
BAAJ-98968

FAAAJ-98569), welches die Steuerbefreiung eines Persönlichkeitstrainings bestätigt, im BMF-Schreiben aber erstaunlicherweise nicht berücksichtigt wurde. Der BFH arbeitet in diesem Urteil überzeugend heraus, dass ein Persönlichkeitstrainer zwar selbst keinen Unterricht im eigentlichen Sinne erbringt, sich seine Leistungen aber auf den Schul- und Hochschulunterricht „beziehen“. Zwar wären solche Leistungen nach der deutschen Fassung (Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL) den „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ nicht befreit. Zum Beispiel in der französischen Fassung („les leçons données, à titre personnel, par les enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire“, wörtlich übersetzt wohl: „die von Lehrern persönlich erteilten Unterrichtsstunden, die sich auf den Schul- oder Hochschulunterricht beziehen“) wird die Reichweite aber weiter gefasst. Insofern kommt eine Befreiung auch für Leistungen im Umfeld eigentlicher Unterrichtsleistungen infrage (z. B. eine Lerntherapeutin unterstützt Kinder mit Lernschwierigkeiten).

2. Aus- und Fortbildung, berufliche Umschulung (Abschn. 4.21.1 Abs. 8 bis 14 UStAE)

Gemäß Art. 44 MwStVO umfasst die Vorbereitung auf einen Beruf „die berufliche Ausbildung, die berufliche Fortbildung und die berufliche Umschulung; die Dauer der jeweiligen Maßnahme ist unerheblich“ (vgl. Abschn. 4.21.1 Abs. 13 UStAE). Die wortwörtliche Aufnahme von Ausbildung, Fortbildung und beruflicher Umschulung in § 4 Nr. 21 UStG ist insofern nur klarstellender Natur, weil die Vorschriften in der MwStVO auch ohne Umsetzung in nationales Gesetz direkt und ohne Umsetzung in nationales Recht wirken.

Das Bildungsangebot muss sich nicht direkt auf ein bestimmtes Gewerbe bzw. einen bestimmten Beruf beziehen, maßgeblich ist die Eignung zum Erwerb und zur Erhaltung beruflicher Kenntnisse. Anders als im Bereich des allgemeinen Schul- und Hochschulunterrichts (s. oben II, 1) bedarf es auch nicht eines integrierten Systems bzw. eines langfristig angelegten Lehrplans. Auch punktuelle und spezielle Fortbildungsangebote sind also steuerfrei, auf die Dauer der Aus- bzw. Fortbildung kommt es nicht an und somit sind auch Einzelvorräte potenziell befreit.

Auch punktuelle und spezielle Fortbildungsangebote sowie Einzelvorräte

S. 253

Beispiel 1:

Ein selbständiger Architekt bietet zweistündige Webinare für Berufskollegen zu aktuellen Entwicklungen in seinem Arbeitsgebiet an. Da es sich um eine Fortbildung handelt, unterliegen die Teilnehmerentgelte nicht der Umsatzsteuer.

Das Beispiel verdeutlicht, warum mitunter ein Optionsrecht i. S. des § 9 UStG für Bildungsleistungen gefordert wird. Denn die Teilnehmer könnten den in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbetrag ohne Weiteres als Vorsteuer abziehen, während der selbständige Architekt bei Anwendung der Befreiung grundsätzlich einem partiellen Abzugsverbot unterliegt (§ 15 Abs. 2 UStG).

Begünstigt sind Angebote an Teilnehmer mit beruflichem Kontext. Dies sollte insofern alle Bildungsmaßnahmen betreffen, die von Arbeitgebern für Angestellte initiiert bzw. gefördert werden. Befreit sind ausweislich der Ausführungen im Anwendungserlass alle Bildungsangebote, die in Berufsordnungen (Handwerksordnung, Berufsbildungsgesetz, diverse Fahrschulklassen für Berufskraftfahrer, also C und CE [Lkw], D [Busse], T und L [landwirtschaftliche Maschinen]) geregelt sind.

Beruflicher Bezug

Überraschend ist an dieser Stelle die explizite Nennung von Musik-, Kunst- und Bewegungsunterricht sowie des Tanzunterrichts (ab drei Jahren) und des Unterrichts in darstellender und bildender

Musik-, Kunst- und Bewegungsunterricht, ...

Kunst. In all diesen Fällen bejaht die Verwaltung den beruflichen Bezug, offenbar geleitet von der Überzeugung, dass bereits dreijährige Kinder mit ihrer Teilnahme z. B. am Klavier- oder Ballettunterricht später entsprechende Berufe ergreifen können(t)en. Warum dies beim Schwimmunterricht bzw. anderen sportlichen Angeboten (s. unten II, 5) anders sein soll, erschließt sich nicht. Insofern entsteht der Eindruck, dass bestimmte Angebote eine umsatzsteuerliche Bevorzugung erfahren sollen.

... nicht dagegen
Schwimmunterricht

Es ist absehbar, dass Anbieter von Bildungsleistungen, die nicht in den Anwendungsbereich des Schul- und Hochschulunterrichts fallen (s. oben II, 1), ein Interesse haben könnten, diese als Aus- und Fortbildungsleistung einzustufen. Voraussetzung wäre die „Ausgestaltung als Ausbildungsleistung“. Was darunter zu verstehen ist, wird im BMF-Schreiben aber nicht näher ausgeführt.

Ausgestaltung als Ausbildungsleistung

Beispiel 2:

Eine Yoga-Lehrerin erteilt wöchentlichen Yogaunterricht in kleinen Klassen. Für die meisten Teilnehmenden handelt es sich um eine (gesunde) Form der Freizeitbeschäftigung, insoweit kommt eine Befreiung nicht in Betracht (s. unten II, 5). Wenn allerdings Menschen teilnehmen, die selbst Yoga-Lehrer werden wollen oder die sich im bereits ausgeübten Yogalehrerberuf fortbilden, ist die Teilnehmergebühr von der Umsatzsteuer befreit.

Brill, NWB 50/2022
S. 3552, NWB
QAAAJ-29143

In die Gruppe der Aus- und Fortbildung gehören auch „mittelbare Leistungen“ ohne Bezug auf eine konkrete berufliche Tätigkeit. Dies betrifft Kommunikations-, IT-, Computer- und Sprachkurse sowie auch Supervision (zu Letztgenanntem vgl. auch BFH-Beschluss v. 22.6.2022 - XI R 32/21, NWB HAAAJ-27779).

Beispiel 3:

Ein international agierendes Unternehmen möchte allen Angestellten eine Englisch-Fortbildung anbieten. Ein Privatlehrer gibt individuelle Kurse während der Arbeitszeit. Selbst wenn den Kursen kein konkreter Lehrplan zugrunde liegt, ist die Leistung (zwingend) befreit.

Befreit sind auch die Überlassung von Lehrpersonal an andere Einrichtungen sowie die Prüfungstätigkeit.
S. 254

3. Eng verbundene Leistungen (Abschn. 4.21.1 Abs. 15 bis 18 UStAE)

Auch bei Bildungsleistungen gilt (selbstverständlich) der Grundsatz, dass Nebenleistungen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen und somit steuerbefreit sind. Darüber hinaus sollen aber auch „eng verbundene Umsätze“ steuerfrei sein. Dieses Kriterium ist nach Auffassung des BMF erfüllt, wenn die fraglichen Leistungen zur Ausübung der Bildungsleistung „unerlässlich“ sind.

Zur Ausübung der Bildungsleistung unerlässlich

Explizit genannt sind im BMF-Schreiben

Beispiele

- der Verkauf von Lehrmaterial (wobei es sich hier dem Grunde nach bereits um Nebenleistungen handeln sollte),
- die Gestellung von Lehrkräften an andere Bildungseinrichtungen sowie
- Getränke und Pausensnacks.

Das (über die Bereitstellung von Getränken und Pausensnacks hinausgehende) Catering für Teilnehmer von Bildungsleistungen soll hingegen nur dann als eng verbundener Umsatz von der Umsatzsteuer befreit sein, wenn es „nicht kostendeckend“ angeboten wird. Wie dies zu dokumentieren ist, wird im BMF-Schreiben nicht näher ausgeführt. Ein symbolischer Teilnehmerpreis für das Catering wäre sicherlich ausreichend. Wenn hingegen das Catering im Teilnehmerpreis inkludiert ist, wäre zu erwarten, dass ihm ein kostendeckender Entgeltanteil zuzurechnen ist, was wiederum die Steuerpflicht impliziert.

Catering für Teilnehmer

Eng verbundene Umsätze sollen hingegen nicht vorliegen, wenn zusätzliche Einnahmen durch Angebote erzielt werden, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen. Hier nennt das BMF die Verpflegung und Unterbringung von Teilnehmern. Nicht näher erläutert wird, wie zwischen der „unerlässlichen“ nicht kostendeckenden (und damit befreiten) Verpflegung einerseits (s. oben) und der im Wettbewerb stehenden (und damit steuerpflichtigen) Verpflegung zu unterscheiden ist.

Abgrenzung

Beispiel 4:

Ein Seminaranbieter bietet ein dreitägiges Seminar inklusive Hotelübernachtung und Verpflegung an. Während das Seminar befreit sein kann, sind Übernachtungs- und Verpflegungsleistung steuerpflichtig. (Hinweis: Die Sonderregelung für Reiseleistungen gem. § 25 UStG kommt hier nicht zur Anwendung; vgl. Abschn. 25.1 Abs. 2 Satz 8 UStAE.)

Grundsätzlich sollten sich die materiellen Auswirkungen einer Abgrenzung zwischen den befreiten eng verbundenen Leistungen und den steuerpflichtigen anderen Leistungen in Grenzen halten, weil mit der Steuerpflicht auch das Recht auf Vorsteuerabzug aus dazugehörigen Eingangsleistungen einhergeht. Die notwendigen Abgrenzungen sind dennoch problematisch.

4. Sonderfall Fernunterricht

Fernunterricht ist „die auf vertraglicher Grundlage erfolgende, entgeltliche Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten, bei der (1) der Lehrende und der Lernende ausschließlich oder überwiegend räumlich getrennt sind und (2) der Lehrende oder sein Beauftragter den Lernerfolg überwachen“ (§ 1 FernUSG).

Begriffsbestimmung

Gemäß Abschn. 4.21.1 Abs. 2 UStAE n. F. sind die nach dem Fernunterrichtsschutzgesetz zugelassenen Lehrgänge und Streaming-Angebote Bildungsleistungen und damit „automatisch“ von der Umsatzsteuer befreit. Eine solche pauschale Regelung ist überraschend.

Anwendungsfragen aufgrund Bezugnahme auf FernUSG ...

Die Bezugnahme ist zudem auch problematisch, weil der Anwendungsbereich des FernUSG aktuell strittig ist (vgl. hierzu auch Grambeck, NWB 37/2025 S. 2528):

S. 255

1. Die für die Zulassung der Kurse zuständige Zentralstelle für Fernunterricht (ZFU) vertritt die Auffassung, dass neben der räumlichen Trennung auch eine zeitliche Diskrepanz (Asynchronität des Unterrichts, weil sich der Teilnehmende den Stoff überwiegend im Selbststudium aneignet) vorliegen muss. Klassische synchrone Online-Formate des Unterrichts (Live-Webinar) würden damit nicht in den Anwendungsbereich des FernUSG fallen. Einzelne Gerichte vertreten aber – in wörtlicher Auslegung des FernUSG – die Auffassung, dass allein die räumliche Trennung maßgeblich ist (vgl. BGH-Urteil v. 12.6.2025 - III ZR 109/24, NWB OAAAJ-95264; OLG Hamm, Urteil v. 15.10.2025 - 12 U 63/25; OLG Köln, Urteil v. 8.8.2025 - 21 U 13/25).
... hinsichtlich zeitlicher Diskrepanz und ...
2. Strittig ist auch, ob der Fernunterrichtsvertrag eine aktive Lernerfolgskontrolle vorsehen muss (Durchführung von Tests und Prüfungen) oder ob die Möglichkeit ausreicht, dass Teilnehmende ... Lernerfolgskontrolle

Verständnisfragen an Referenten stellen können (passive Lernerfolgskontrolle, z. B. im Rahmen von Q&A-Sitzungen und Coaching-Calls). Der BGH tendiert hier zuletzt zu einer weiten Auslegung des Begriffs der Lernkontrolle (z. B. BGH-Urteil v. 2.10.2025 - III ZR 173/24, NWB SAAAK-02278), das OLG Köln (Urteil v. 6.12.2023 - 2 U 24/23, Nichtzulassungsbeschwerde durch BGH zurückgewiesen, Beschluss v. 17.12.2025 - III ZR 2/24) fordert hingegen eine aktive didaktische Erfolgskontrolle.

Für Anbieter von Fernunterricht ist die Abgrenzung insoweit von Bedeutung, als sie ihren Vergütungsanspruch gegenüber Teilnehmenden verlieren, wenn sie nicht über die notwendige ZFU-Zertifizierung verfügen, obwohl das Angebot in den Anwendungsbereich des FernUSG fällt (der Vertrag wäre dann schlicht nichtig). Verschärft wird die Situation dadurch, dass der Normenkontrollrat (s. unter: <https://go.nwb.de/jkw88>) derzeit die Abschaffung des Gesetzes fordert. Begründet wird dies damit, dass es sich um ein Verbraucherschutzgesetz handelt, dessen Inhalte zwischenzeitlich auch im BGB geregelt sind. Insofern sei es nicht zeitgemäß, Online-Kurse von der ZFU zu lassen zu müssen; Kosten und Dauer des Verfahrens seien nicht mehr zu rechtfertigen.

Abhängigkeit des Vergütungsanspruchs von ZFU-Zertifizierung

Abgesehen von diesen Anwendungsfragen zum FernUSG ist es natürlich nicht auszuschließen, dass die Zentralstelle für Fernunterricht bzw. die für nicht unter das FernUSG fallende Angebote zuständigen Aufsichtsbehörden (insbesondere Bildungsbehörden der Bundesländer) hinsichtlich der Auslegung des Begriffs der Bildungsleistung unterschiedliche Auffassungen vertreten. Dies zeigt sich exemplarisch am Coaching. So stellt das OLG Hamburg mit Urteil v. 20.2.2024 - 10 U 44/23 (NWB AAAAJ-98977) zu Coachingseminaren fest: „Im Rahmen eines Coachings wird aber nicht systematisch didaktisch aufbereiteter Lehrstoff vermittelt, sondern es erfolgt eher eine individuelle und persönliche Beratung und Begleitung“. Damit käme eine Befreiung für Coaching in Präsenz bzw. außerhalb des FernUSG wohl nicht in Betracht (es sei denn, es handelt sich um ein Fortbildungsangebot für andere Coaches). Hingegen vertritt die ZFU (abrufbar unter <https://zfu.de>) die Auffassung, dass „jede Form der Wissens- oder Kompetenzvermittlung, unabhängig von Inhalt oder Qualität“ und somit auch „Coaching-, Mentoring- und Beratungsprogramme dem Anwendungsbereich des FernUSG“ unterliegen. Die ZFU würde demnach Coachingseminare grundsätzlich zertifizieren und sie wären dann als Fernunterrichtsangebot von der Umsatzsteuer befreit.

Grambeck, NWB
37/2025 S. 2528

Unternehmen, die Bildungsangebote als Fernunterricht anbieten, sind insofern aktuell in einer besonders schwierigen Situation. Sie müssen nicht nur klären, ob ihr Angebot unter den Begriff der Bildungsleistung fällt, sondern auch die Frage beantworten, welche Behörde für die Anerkennung zuständig ist. Gesetzgeber und Finanzverwaltung sind hier gefordert, umgehend für Rechtsklarheit zu sorgen.

S. 256

5. Ausnahmen (keine Befreiung)

Das BMF-Schreiben sieht an verschiedenen Stellen Ausnahmen von der Befreiung für bestimmte Leistungen vor. Diese lassen sich in unterschiedliche Kategorien einteilen:

- Leistungen, die der bloßen Freizeitgestaltung dienen bzw. den organisatorischen Rahmen für Freizeitaktivitäten bieten, sind von der Steuerbefreiung ausgeschlossen (Abschn. 4.21.2 Abs. 1 UStAE). Exemplarisch verweist das BMF auf Reitunterricht (mit Verweis auf das BFH-Urteil v. 22.1.2025 - XI R 9/22, BStBl 2025 II S. 842), animierte Tanzabende, Bastel-, Koch- und Kalligraphie-Kurse. Die Liste lässt sich sicherlich in verschiedene Richtungen erweitern, die Abgrenzung zwischen Bildung und Freizeitgestaltung dürfte an vielen Stellen aber fließend und schwierig sein.

Bloße Freizeitgestaltung

	Eine Freizeitaktivität liegt jedenfalls aber nicht vor, wenn sich Schulungsangebote an Personen richten, die sich ehrenamtlich engagieren wollen (Abschn. 4.21.2 Abs. 1 UStAE). Exemplarisch genannt werden Kurse zur Ausbildung von Schöffen und Übungsleitern, es dürfte in der Praxis zahlreiche andere Angebote geben (z. B. im sozialen Bereich, im Umweltschutz, bei der Feuerwehr oder für Betriebsräte).	Ehrenamtliches Engagement
►	Außerhalb des integrierten Systems erteilter spezialisierter, punktueller Unterricht (Abschn. 4.21.1 Abs. 6 UStAE) ist ebenfalls nicht befreit. Explizit genannt werden im BMF-Schreiben unter Bezug auf die einschlägigen EuGH-Urteile der Schwimmunterricht, der Surf- und Segelunterricht sowie Fahrschulunterricht in den Klassen B und C1 (Pkw und Lkw bis 7,5 t); darüber hinaus auch Kampfsportunterricht, die Leistungen eines Präventions- und Persönlichkeitstrainers (unter Verweis auf das BFH-Urteil v. 15.12.2021 - XI R 3/20, BStBl 2025 II S. 827, obwohl der BFH im zweiten Rechtsgang [BFH, Urteil v. 30.4.2025 - XI R 5/24, NWB FAAAJ-98569] die Befreiung bestätigt hat, s. oben II, 1) sowie die Leistungen eines Gästeführers im Museum.	Spezialisierter, punktueller Unterricht außerhalb des integrierten Systems
	Spannend (und unbeantwortet) ist in diesem Zusammenhang u. a. die Frage, ob spezielle Bildungsangebote „innerhalb“ des integrierten Systems von der Umsatzsteuer befreit sein können. Dies könnte z. B. den Schwimmunterricht, den private Schwimmschulen im Auftrag der allgemeinbildenden Schulen im Rahmen des regulären Sportunterrichts anbieten, betreffen.	Spezielle Bildungsangebote innerhalb des integrierten Systems
►	Der Verkauf von Lehr-, Lern- und Verbrauchsmaterial ist nicht von der Umsatzsteuer befreit (Abschn. 4.21.2 Abs. 2 UStAE), soweit es sich nicht um eng verbundene Umsätze handelt, die zur Ausübung der Bildungsleistung unerlässlich sind (s. oben II, 3). Es wird nicht deutlich, an welche Produkte das BMF hier denkt, weil der Anbieter der Bildungsmaßnahme in der Regel nur solches Material mit anbietet wird, welches im Kurs eingesetzt wird.	Lieferung von Lehr-, Lern- und Verbrauchsmaterial
►	Angebote zum gemeinsamen Sporttreiben (Abschn. 4.21.1 Abs. 7 UStAE) sind ebenfalls nicht befreit, verwiesen wird auf den BFH-Beschluss v. 25.10.2018 - XI B 57/18 (NWB KAAAH-03428) zu Aqua-Fitness-Kursen. Eine solche pauschale Verneinung des Bildungscharakters sportlicher Angebote ist sicherlich unbefriedigend, man denke z. B. an eine Schach-Schule.	
►	Unternehmensberatung (Abschn. 4.21.1 Abs. 8 und 12 UStAE) ist nicht befreit, weil es sich nicht um eine Bildungsleistung im Sinne einer didaktischen Wissensvermittlung handelt.	Unternehmensberatung
►	Die Erstellung von Lehrbriefen (Abschn. 4.21.6 Abs. 2 UStAE) ist wie schon bisher keine Bildungsleistung, weil es am Kriterium der Unmittelbarkeit im Zusammenhang mit der Wissensvermittlung fehlt.	Erstellung von Lehrbriefen

Insbesondere die Abgrenzung zwischen befreiter Allgemeinbildung einerseits und steuerpflichtiger „spezialisierter“ Bildung bzw. Freizeitbeschäftigung andererseits ist kein einfaches Unterfangen. Mit dem Urteil zum Schwimmschulunterricht jedenfalls ist kein Verlass mehr, dass private Bildungsangebote auf Basis des Curriculums an allgemeinbildenden Schulen automatisch von der Umsatzsteuer befreit sind. Insofern ist zu erwarten, dass sich die Finanzgerichte auch weiterhin mit diesen Problemen auseinandersetzen müssen und das BMF dann von Zeit zu Zeit Anpassungen am UStAE vorzunehmen haben wird.

S.257

Abgrenzungsprobleme

III. Anforderungen an den Anbieter

1. Bildungseinrichtungen (Abschn. 4.21.5 UStAE) und Anerkennungsverfahren (Abschn. 4.21.7 UStAE)

Der Begriff der Bildungseinrichtung umfasst Anbieter, bei denen in Abgrenzung zum Privatlehrer (s. unten III, 3) die organisatorischen Strukturen eines Schulbetriebs vorliegen (Abschn. 4.21.8

Abgrenzung von Privatlehrer

Abs. 4 UStAE). Eine Bildungseinrichtung ist also auf Dauer angelegt und verfügt über Personal- und Sachmittel, um Leistungen dauerhaft und wiederholt über einen längeren Zeitraum anzubieten. Neben Schulen und Instituten werden im BMF-Schreiben auch Repetitorien (z. B. für Juristen), Einrichtungen zur Schulung von Migranten, Fahrschulen für bestimmte Fahrerlaubnisklassen mit Berufsbezug, Musikschulen, Bühnentanzschulen, Schulen für darstellende oder bildende Künste, Einrichtungen zur Vermittlung von Kenntnissen im Bereich Didaktik, Methodik, Pädagogik, Lernpsychologie und Anbieter herstellerübergreifender Softwareschulungen genannt. Die Einrichtung muss keinen eigenen Lehrstoff anbieten, Franchising ist also möglich.

Keine Bildungseinrichtungen im Sinne der Vorschrift sind nach Auffassung des BMF Unternehmen, die Produktschulungen anbieten, der Lotsendienst eines Rechtsanwalts (Angebote für Menschen, die sich selbstständig machen möchten) sowie Jagdschulen. Letzteres ist merkwürdig, weil/wenn Jagdschulen der Aus- und Fortbildung von Jägern dienen.

Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens war überlegt worden, das Anerkennungsverfahren für Bildungseinrichtungen abzuschaffen und ausschließlich die Finanzämter entscheiden zu lassen, ob die Voraussetzungen für die Befreiung vorliegen. Möglicherweise wurde aber das Risiko gesehen, dass die Finanzämter nicht über die notwendige Fachkompetenz und die zeitlichen bzw. personellen Ressourcen verfügen, um hier verbindliche Antworten geben zu können. Aufgrund der örtlichen Zuständigkeiten gäbe es zudem divergierende Entscheidungen.

Auch wenn das Anerkennungsverfahren für die Anbieter von Bildungsleistungen einen zusätzlichen Aufwand bedeutet, ist dessen Aufrechterhaltung wohl insgesamt zu begrüßen, zumal die Einrichtungen damit ein faktisches Wahlrecht zur steuerpflichtigen Behandlung von Bildungsangeboten haben.

Keine Bildungseinrichtungen

Aufrechterhaltung des Anerkennungsverfahrens ...

... ermöglicht Wahlrecht

Beispiel 5:

Eine Steuerberatungs-GmbH bietet für Berufskollegen Webinare zu aktuellen Entwicklungen im Umsatzsteuerrecht an. Sofern keine Anerkennung durch die zuständige Bildungsbehörde vorliegt, sind die Teilnehmerentgelte umsatzsteuerpflichtig. Das ist für die GmbH vorteilhaft (keine Vorsteuerkürzung) und für die Teilnehmer (aufgrund des Rechts auf Vorsteuerabzug) irrelevant.

Kriterium der ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung

Hinsichtlich der Anerkennungsvoraussetzungen ist dem geänderten Gesetzeswortlaut (bislang ordnungsgemäße Vorbereitung auf einen Beruf oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung, jetzt ist zu bescheinigen, dass die Einrichtungen „Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung“ erbringen) keine materielle Bedeutung beizumessen. Zwar ist das Kriterium der ordnungsgemäßen Prüfungsvorbereitung vor 50 Jahren durch das Bundesverwaltungsgericht herausgearbeitet worden. Es ist (als Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung) aber bereits als erfüllt anzusehen, wenn die Leistungen einer Bildungseinrichtung „objektiv geeignet sind, der Prüfungsvorbereitung zu dienen, von einem seriösen Institut erbracht werden und die eingesetzten Lehrkräfte die erforderliche Eignung besitzen“ (BVerwG, Urteil v. 3.12.1976 - 7 C 73.75, BStBl 1977 II S. 334). Nunmehr ist von der Behörde „z. B. die objektive Eignung der eingesetzten Lehrkräfte, des Lehrplans, der Lehrmethode oder des Lehrmaterials“ zu prüfen (vgl. Abschn. 4.21.7 Abs. 2 UStAE). Das Kriterium war aber schon in der Vergangenheit nicht streng ausgelegt worden. So hat das VG Bremen (Urteil v. 30.10.2015 - 2 K 473/13, NWB GAAA-68057, Rz. 22) betreffend die Erteilung von Englischunterricht festgestellt, dass eine „Vorbereitung auf einen Beruf“ nicht nur dann vorliegt, wenn spezielle Kenntnisse und Fertigkeiten, die zur Ausübung bestimmter beruflicher Tätigkeiten notwendig sind, vermittelt werden. Denn nach dem Wortsinn könne unter „Vorbereitung auf einen Beruf“

auch die Vorbereitung „auf irgendeinen Beruf“ oder „auf das Berufsleben“ verstanden werden (Verweis auf das Urteil des BVerwG v. 12.6.2013 - 9 C 4/12, NWB FAAAEE-41990). Vor diesem Hintergrund ist insoweit nicht damit zu rechnen, dass die Aufsichtsbehörden im Anerkennungsverfahren neue Bewertungsmaßstäbe anwenden.

Gegenwind resultiert aber auch im Anerkennungsverfahren aus der strengen EuGH-Rechtsprechung zur Abgrenzung der Bildungsleistung. So wurde beispielsweise vom OVG Schleswig-Holstein (Beschluss v. 24.8.2022 - 3 LB 1/22, NWB QAAAJ-75067) unter Verweis auf die EU-rechtliche Auslegung bestätigt, dass dem Anbieter von Kampfsportkursen keine Anerkennung zu erteilen ist:



„Die Unterweisung von Kindern im Vor- und Grundschulalter in der chinesischen Kampfkunst Wing Tsun ist auch unter Berücksichtigung ihrer Nebeneffekte nicht durch die Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gekennzeichnet. Es handelt sich um spezialisierten und punktuell erteilten Unterricht im Sinne der Rechtsprechung des EuGH und damit nicht um Schulunterricht i. S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL.“

Hinweis:

Zu beachten ist, dass die Anerkennung durch die Bildungsbehörde kein Freibrief hinsichtlich der Befreiung der Bildungsleistung ist. Dies gilt insbesondere für Unternehmen, bei denen die Anerkennung Jahre zurückliegt. Die Problematik lässt sich derzeit u. a. bei Schwimmschulen und Kampfsportschulen beobachten, die auch bei bestehender Anerkennung aufgrund der geänderten Verwaltungsauffassung keinen Anspruch auf die Befreiung mehr haben.

Im Zusammenhang mit der Neuregelung wurde darüber hinaus die Sorge laut, dass die Finanzverwaltung (vermehrt) vom Antragsrecht Gebrauch macht und damit Leistungsanbieter, die eigentlich gar nicht befreit sein (sondern das Recht auf Vorsteuerabzug behalten) wollen, in die Befreiung drängt. So heißt es in Rz. 7 des BMF-Schreibens:

Antragsrecht der Finanzverwaltung



„Sofern der Unternehmer keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vorlegt, obliegt es der Finanzbehörde, bei begründeter Annahme des Vorliegens einer begünstigten Bildungsleistung eine Prüfung der Voraussetzungen zur Erteilung einer Bescheinigung [?] bei der zuständigen Landesbehörde anzuregen und um Erteilung einer solchen zu bitten.“

S. 259

Tatsächlich gab es das Antragsrecht der Finanzverwaltung auch schon bisher (vgl. Abschn. 4.21.5 Abs. 2 Satz 1 UStAE a. F.), hiervon haben die Finanzämter aber (zumindest nach hier vorliegenden Erkenntnissen) nur in wenigen Fällen Gebrauch gemacht. Ob die Sorgen demnach berechtigt sind, darf daher bezweifelt werden. Bei isolierter Betrachtung des betreffenden Unternehmens wäre dies in der Regel fiskalisch nachteilig. Denn die Vorsteuerkürzung bei steuerfreien Umsätzen sollte betragsmäßig immer geringer sein als die geschuldete Umsatzsteuer. Sollte ein Finanzamt die Überprüfung anstrengen, wäre unter Gesichtspunkten des Vertrauenschutzes zu erwarten, dass die Anerkennung nur mit Wirkung für die Zukunft und unter Zugrundelegung einer angemesse-

nen Übergangsregelung ausgesprochen wird. Im BMF-Schreiben ist dazu aber bedauerlicherweise nichts geregelt.

2. Selbständige Lehrkräfte an anerkannten Einrichtungen (Abschn. 4.21.6 UStAE)

Im EU-Recht findet sich keine Regelung zur Steuerbefreiung der an einer Bildungseinrichtung tätigen Lehrkraft. Grundsätzlich ist die Befreiung aber vorteilhaft, weil die von der Umsatzsteuer befreite Einrichtung nicht zum Vorsteuerabzug aus den Subunternehmerleistungen der selbständigen Lehrkräfte berechtigt ist. Gegenüber der früheren Rechtslage ergaben sich insoweit keine Änderungen durch das JStG 2024.

Selbständige Lehrkräfte haben bei Tätigkeiten für anerkannte Einrichtungen die Auswirkungen auf den eigenen Vorsteuerabzug zu beachten. Vorsteuerabzug

Beispiel 6:

Ein Einzelunternehmer ist als Coach tätig, die Leistungen werden in der Annahme, dass es sich nicht um Bildungsleistungen handelt, mit Umsatzsteuer abgerechnet. Der Coach ist darüber hinaus als selbständige Lehrkraft an einer Fortbildungsakademie für Führungskräfte tätig. Die Fortbildungsakademie ist von der Umsatzsteuer befreit und insoweit auch die vom Coach erbrachte Fortbildung leistung.

Weil der Coach sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Umsätze erzielt, hat er nur einen anteiligen Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 4 UStAE).

Die steuerrechtliche Befreiung von selbständigen Lehrkräften ist nicht zu verwechseln mit der sozialversicherungsrechtlichen Einordnung von selbständigen Lehrkräften. Im sog. Herrenberg-Urteil hat das BSG entschieden (BSG, Urteil v. 28.6.2022 - B 12 R 3/20 R, NWB ZAAJ-23473), dass bei Lehrkräften strengere Kriterien hinsichtlich der Gestaltungsfreiheiten anzulegen sind, um die sozialversicherungsrechtliche Selbständigkeit zu bejahen. Gemäß § 127 SGB IV gilt bis Ende 2026 eine Übergangsregelung, wonach von einer selbständigen Tätigkeit auch dann auszugehen ist, wenn nach den neuen Maßstäben eine abhängige Beschäftigung vorliegt. Wie die betreffenden Unternehmen zukünftig verfahren, bleibt abzuwarten. Die Anstellung würde zwar die Frage der Sozialversicherungspflicht abschließend beantworten, kann aber unter Gesichtspunkten der unternehmerischen Flexibilität kein Allheilmittel sein.

Sozialversicherungsrechtliche Behandlung

3. Privatlehrer (Abschn. 4.21.8 UStAE)

Der Privatlehrer ist eine natürliche Person, die Bildungsleistungen für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung erbringt. Kennzeichnend ist insoweit eine unmittelbare Vertragsbeziehung zum Teilnehmenden, wobei die Vertragsunterzeichnung durch Dritte (z. B. Eltern von Minderjährigen/Unternehmer für seine Arbeitnehmer) unschädlich ist. Anders als ein selbständiger Lehrer ist der Privatlehrer aber nicht im Auftrag einer Bildungseinrichtung tätig, die ihrerseits die Bildungsleistungen an Kunden erbringt.

Unmittelbare Vertragsbeziehung zum Teilnehmenden

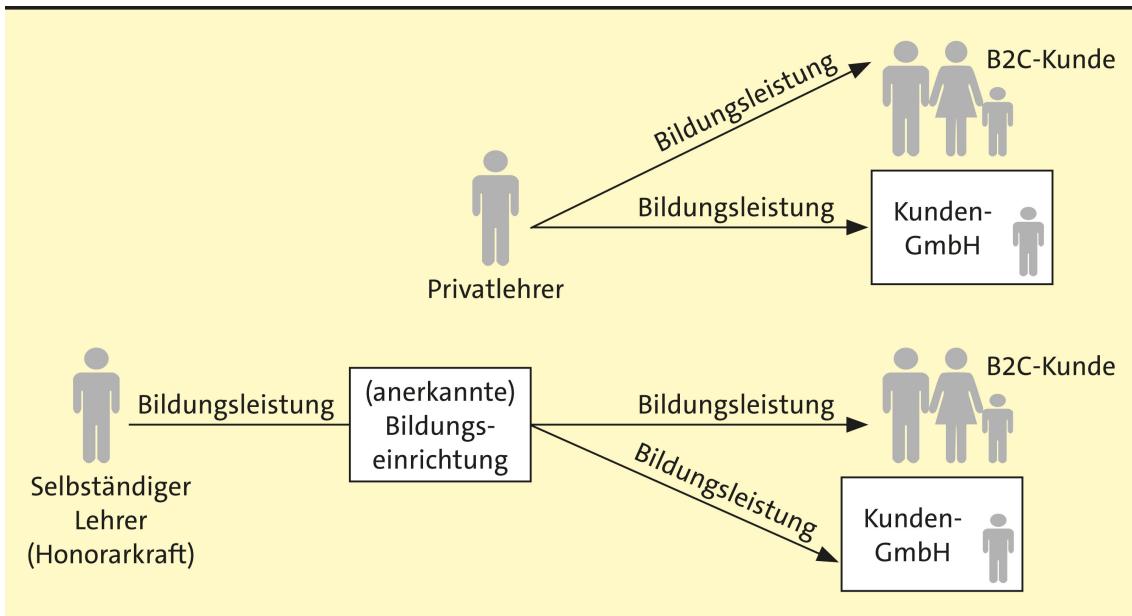


Abb. 1: Bildungsleistungen eines Privatlehrers und einer selbständigen Lehrkraft

Der Privatlehrer ist nach dem Gesetzeswortlaut nur hinsichtlich des von ihm erbrachten „Schul- und Hochschulunterrichts“ befreit. Das BMF stellt aber klar, dass die Befreiung für den Privatlehrer auch in den Bereichen Ausbildung, Fortbildung und Umschulung greift (s. oben Beispiel 1); zur Begründung wird auf EU-Recht und Rechtsprechung (u. a. BFH-Beschluss v. 22.6.2022 - XI R 32/21, NWB HAAAJ-27779, Rz. 16, betreffend Steuerbefreiung von Supervisionsleistungen für Arbeitnehmer im Auftrag des Arbeitgebers) verwiesen. Die Befreiung erstreckt sich aber anders als bei Einrichtungen nicht auf eng verbundene Umsätze (s. oben II, 3), was vom BMF nicht begründet wird bzw. auch inhaltlich nicht verständlich ist.

Keine Befreiung von eng verbundenen Umsätzen

Beispiel 7:

Eine Musikschule (Bildungseinrichtung) verkauft Lehrbücher an Kursteilnehmer. Es handelt sich um eng verbundene Umsätze, die von der Umsatzsteuer befreit sind. Wenn ein Privatlehrer Lehrbücher und Noten an seine Schüler verkauft, muss dafür – vorbehaltlich der Anwendung der Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG bzw. der Einordnung als Nebenleistung – Umsatzsteuer berechnet werden, der Privatlehrer kann dann aber auch den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Bücher geltend machen.

Kein Wahlrecht bzgl. Anwendung der Befreiung

Äußerst bedeutsam ist, dass es einer Anerkennung durch die zuständige Aufsichtsbehörde beim Privatlehrer nicht bedarf. Er hat damit (anders als die Bildungseinrichtung, s. Beispiel 5) faktisch aber auch kein Wahlrecht hinsichtlich der Anwendung der Befreiung.

Beispiel 8:

Ein Ingenieur hat sich nach 20 Jahren in Anstellung selbstständig gemacht und führt Fortbildungsseminare in Unternehmen durch. Bis Ende 2024 hatte er – weil eine Regelung zur Befrei-

ung des Privatlehrers im deutschen UStG fehlte – gegenüber seinen Kunden mit Umsatzsteuer abgerechnet. Die Leistungsempfänger haben sich daran nicht gestört, weil sie zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Im Sommer 2024 hat sich der Ingenieur einen Pkw angeschafft, um seine Kunden bundesweit besser erreichen zu können. Da er nach der neuen Rechtslage zwingend (!) steuerfreie Leistungen erbringt – es handelt sich um Fortbildungsleistungen –, darf er keine Umsatzsteuer mehr in Rechnung stellen und keine Vorsteuer mehr geltend machen. Hinsichtlich des Pkw ist § 15a UStG zu beachten.

Wichtig: Im BMF-Schreiben ist die Übergangsregelung bis Ende 2027 nicht für die gesetzliche Neufassung getroffen worden, sondern nur für die Neufassung des UStAE. So heißt es in Rz. 5, dass es nicht beanstandet wird, „wenn der Unternehmer weiterhin seine Leistung [?] entsprechend den Regelungen der Abschn. 4.21.1 bis 4.21.5 UStAE in der am 31.12.2024 geltenden Fassung als umsatzsteuerpflichtig bzw. umsatzsteuerfrei behandelt.“ Der Privatlehrer, der erstmals im Gesetz geregelt ist, muss die neue Rechtslage demnach bereits seit dem 1.1.2025 und nicht erst ab 2028 beachten. Vor diesem Hintergrund müssen Privatlehrer und die zum Vorsteuerabzug berechtigten Kunden wegen des fehlenden Wahlrechts und wegen der fehlenden Übergangsregelung rückwirkend zum 1.1.2025 prüfen, ob die Leistung steuerpflichtig oder -befreit ist. Im Fall der Steuerbefreiung ist der Vorsteuerabzug sowohl beim Privatlehrer als auch beim Unternehmern rückwirkend zu korrigieren. Eine Übergangsregelung für den Privatlehrer wäre daher zu begrüßen. Der Fall verdeutlicht darüber hinaus, wie wichtig ein Optionsrecht nach § 9 UStG für Bildungsleistungen wäre.

Übergangsregelung
bezieht sich auf US-TAE, ...

... nicht dagegen auf
gesetzliche Neufassung

4. Öffentliche Einrichtungen (Abschn. 4.21.3 UStAE)

Die öffentlichen Einrichtungen wurden neu in § 4 Nr. 21 UStG aufgenommen, weil deren entsprechende Handhabung auch in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL vorgesehen ist. Insbesondere vor dem Hintergrund der Neuregelung des § 2b UStG zur Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand ist diese Ergänzung auch notwendig und sinnvoll.

Wahlrecht

Entgegen dem ursprünglichen Entwurf des BMF-Schreibens v. 17.1.2025 (NWB WAAAJ-83888) ist nunmehr vorgesehen, dass auch öffentliche Einrichtungen die Anerkennung der für sie zuständigen Aufsichtsbehörde benötigen (Abschn. 4.21.7 Abs. 1 UStAE). Damit haben öffentliche Einrichtungen wie auch andere (privatwirtschaftliche) Bildungseinrichtungen ein faktisches Wahlrecht, weiterhin mit Umsatzsteuer abzurechnen und im Gegenzug ein Recht auf Vorsteuerabzug zu behalten, immer vorbehaltlich des Risikos, dass die Finanzämter ein Anerkennungsverfahren anstrengen.

Es ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzeswortlaut von § 4 Nr. 21 Buchst. a und b UStG im Hinblick auf Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht aufeinander abgestimmt ist. So befreit Buchstabe a „die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts“, Buchstabe b die Leistungen selbständiger Lehrer, die an „öffentlichen allgemein bildenden oder berufsbildenden Schulen oder [?] anderen allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtungen [?]“ tätig sind. Es sollte aber Einvernehmen darüber bestehen, dass die Steuerbefreiung jeglicher anerkannter öffentlicher Bildungseinrichtung auf die dort beschäftigten selbständigen Lehrkräfte ausstrahlt. Eine streng am Wortlaut orientierte Auslegung wäre mit dem Sinn und Zweck der Vorschrift nicht vereinbar.

IV. Weitere Befreiungen im Umfeld des § 4 Nr. 21 UStG

1. Vorrang der Befreiung nach § 4 Nr. 15c UStG

Überraschend wurde an § 4 Nr. 21 UStG ein Satz 2 angefügt, wonach für die nach § 4 Nr. 15b und 15c UStG befreiten Leistungen die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht kommt. Es handelt sich hierbei um Maßnahmen zur Teilhabe am Arbeitsleben bzw. Eingliederungsleistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Auf der Grundlage entsprechender Regelungen im Sozialgesetzbuch müssen die Teilnehmenden dieser Maßnahmen die Kosten nicht selbst tragen.

Problematisch ist, dass § 4 Nr. 15b und 15c UStG nur die Leistungen der betreffend anerkannten Einrichtungen befreien, nicht aber die Leistungen der selbständigen Lehrkräfte, die im Auftrag dieser Einrichtungen tätig sind. Bislang ließ sich das Problem der verdeckten Umsatzsteuer dadurch vermeiden, dass die Einrichtung eine Anerkennung nach § 4 Nr. 21 UStG erlangte, die dann auf die selbständige Lehrkraft ausstrahlte. Dieser Weg ist seit dem 1.1.2025 bei wörtlicher Anwendung versperrt, weil die Befreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 15b und 15c UStG Vorrang hat.

S. 262

Eingliederungsleistungen und Leistungen der Arbeitsförderung

Leistungen der selbständigen Lehrkräfte nicht befreit

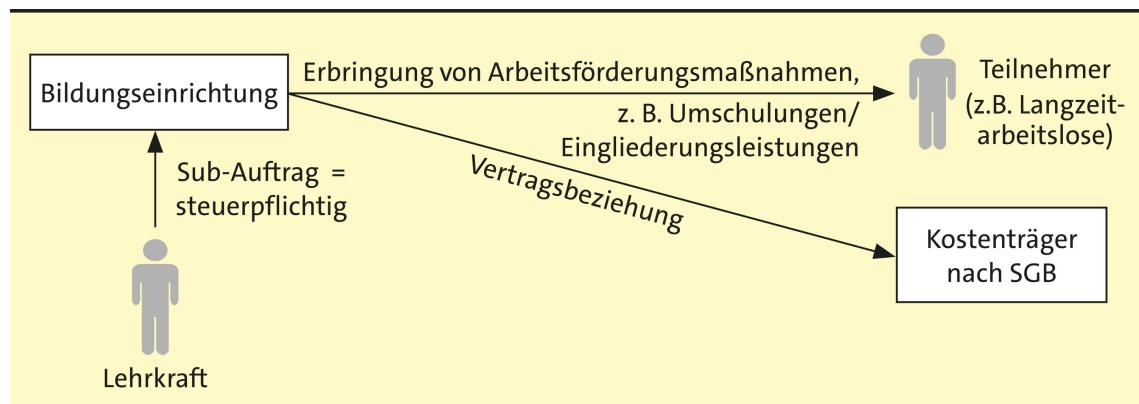


Abb. 2: Integrations- und Wiedereingliederungsmaßnahmen nach § 4 Nr. 15b und 15c UStG

Die Ratio der Einschränkung ergibt sich nicht aus der Gesetzesbegründung; die Belastung der nach dem Sozialgesetzbuch anerkannten Träger solcher Bildungsmaßnahmen mit nicht abzugsfähiger Vorsteuer widerspricht darüber hinaus dem Sinn und Zweck der Regelung. Gegebenenfalls handelt es sich um ein gesetzgeberisches Versehen. Eine Korrektur bzw. eine Klarstellung wäre jedenfalls wünschenswert.

2. Befreiung nach § 4 Nr. 22 UStG

Gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG sind „die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftssakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbands dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden“ von der Umsatzsteuer befreit. Die Regelung ergänzt § 4 Nr. 21 UStG und wurde im Rahmen der Neufassung zum 1.1.2025 nicht angepasst.

Überraschend hat das BMF ebenfalls am 24.10.2025 (BStBl 2025 I S. 1851) ein Informationsblatt herausgegeben, mit dem die betroffenen Einrichtungen über die Voraussetzungen für die Befreiung informiert werden sollen. Darin werden drei Anforderungsbereiche genannt:

1. Inhalt des Angebots: Es muss sich um „bildungsrelevante“ Inhalte handeln, die auch in einem schulischen, akademischen oder beruflichen Kontext vermittelt werden. Ferner bedarf es eines pädagogisch-didaktischen Konzepts.
2. Zielsetzung: Es geht bei dem Angebot um Wissens- und Kompetenzvermittlung und nicht in erster Linie um die Bereitstellung des organisatorischen Rahmens für die gemeinsame Freizeitgestaltung.
3. Die Lehrkraft hat die fachliche und pädagogische Qualifikation durch eine Ausbildung und durch langjährige Erfahrung, persönliches Engagement oder spezifische Lebenserfahrungen erworben. Dies muss entsprechend belegt werden können.

Anders als im Bereich des § 4 Nr. 21 UStG sind eng verbundene Umsätze nicht befreit. Ferner gibt es im Rahmen des § 4 Nr. 22 UStG kein Anerkennungsverfahren und damit auch kein faktisches Wahlrecht für den Anbieter. Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Befreiung nach § 4 Nr. 22 UStG für die Einrichtung nicht auf selbständige Lehrkräfte, die von den Einrichtungen engagiert werden, ausstrahlt. Weil aber anders als im Fall des § 4 Nr. 15b und 15c UStG kein Vorrang geregelt ist, steht den Einrichtungen i. S. des § 4 Nr. 22 UStG die Möglichkeit offen, eine Anerkennung nach § 4 Nr. 21 UStG zu beantragen, so dass die Subunternehmerleistungen ebenfalls befreit sind.

Informationsblatt des BMF

S. 263

Keine Befreiung eng verbundener Umsätze und kein Wahlrecht

Beispiel 9:

Die Architektenkammer bietet Fortbildungen für Kammerangehörige an und engagiert hierfür namhafte Architekten auf Honorarbasis. Je nach Ausgestaltung und Herangehensweise gibt es verschiedene Handhabungsmöglichkeiten:

- Variante 1: Die Teilnehmerentgelte werden kostendeckend kalkuliert, so dass das Angebot unter die Befreiung nach § 4 Nr. 22 UStG fällt. Soweit der Architekt für seine Leistung Umsatzsteuer berechnet, ist diese nicht abzugsfähig.

Hinweis:

Es ist nicht abschließend geklärt, ob das Kriterium der Kostendeckung unternehmer- oder leistungsbezogen zu verstehen ist (vgl. BFH-Urteil v. 30.6.2022 - V R 32/21, BStBl 2025 II S. 837, zur Ortskundeprüfung von Taxifahrern). Eine Klärstellung im Gesetz oder durch Verwaltungsanweisung wäre wichtig und wünschenswert.

- Variante 2: Die Kammer erzielt (soweit die Satzung das zulässt) Überschüsse und muss die Teilnehmerentgelte mit Umsatzsteuer abrechnen. Die von der Honorarkraft berechnete Umsatzsteuer ist im Gegenzug abzugsfähig.
- Variante 3: Die Architektenkammer beantragt eine Anerkennung nach § 4 Nr. 21 UStG, so dass sowohl die Teilnehmerentgelte als auch die Subunternehmerleistung befreit sind.

Ungeachtet dieser Fragen ist zu beachten, dass sich auch die in § 4 Nr. 22 UStG genannten Einrichtungen mit der Abgrenzung der steuerbefreiten Bildungsleistungen von nicht (mehr) befreiten Leistungen (Freizeitbeschäftigung/spezialisierte Bildung) beschäftigen müssen. Denn im UStAE

Abgrenzungsfragen

verweist das BMF auf die in § 4 Nr. 21 UStG verwendeten Begriffe, die insoweit nach Maßgabe der neuen Kriterien auszulegen sind (vgl. hierzu Abschn. 4.22.1 Abs. 2 UStAE):



„Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art sind solche, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, als Schul- oder Hochschulunterricht, als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung zu qualifizieren sind [?].“

Das Problem dürfte nur im geringen Maße die Anbieter von berufsbezogenen Aus- und Fortbildungen betreffen, also z. B. Kammern und Akademien einzelner Berufs- und Industrie- bzw. Dienstleistungszweige. Vor größeren Herausforderungen stehen u. a. Volkshochschulen, die neben unzweifelhaft als Bildungsleistung einzustufenden Angeboten (z. B. Sprachkurse) auch Angebote mit Freizeitcharakter im Portfolio haben (z. B. Yoga, Rückenschule, Kochen, Kreativkurse). Hier dürfte in vielen Fällen zukünftig mit Umsatzsteuer zu kalkulieren sein, wodurch sich Angebote verteuern.

Überraschend ist, dass im Rahmen des BMF-Schreibens v. 24.10.2025 keine inhaltliche Anpassung des Abschn. 4.22.1 UStAE erfolgte. Hierbei muss es sich um ein Versehen handeln, weil zumindest die Ausführungen in Abs. 4 nicht mehr mit der geänderten Verwaltungsauffassung zur Abgrenzung steuerfreier Bildungsleistungen i. S. des § 4 Nr. 21 UStG übereinstimmen:



„Zu den in § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG bezeichneten Veranstaltungen belehrender Art gehört auf dem Gebiet des Sports die Erteilung von Sportunterricht, z. B. die Erteilung von Schwimm-, Tennis-, Reit-, Segel- und Skiunterricht [?]. Der Sportunterricht ist steuerfrei, soweit er von einem Sportverein im Rahmen eines Zweckbetriebs i. S. des § 67a AO durchgeführt wird. Ein bestimmter Stunden- und Stoffplan sowie eine von den Teilnehmern abzulegende Prüfung sind nicht erforderlich. Die Steuerbefreiung gilt unabhängig davon, ob der Sportunterricht Mitgliedern des Vereins oder anderen Personen erteilt wird.“

S.264

Dass Schwimmen und Reiten im Rahmen des § 4 Nr. 22 UStG weiterhin von der Umsatzsteuer befreit sein können, kann in Anbetracht der Neufassung des Abschn. 4.21 UStAE und der insoweit eindeutigen EuGH-Rechtsprechung bezweifelt werden, weil es sich nicht mehr um Bildungsleistungen handelt. Die damit einhergehende Diskriminierung zwischen Anbietern i. S. des § 4 Nr. 21 UStG bzw. § 4 Nr. 22 UStG entbehrt jeder Rechtsgrundlage. Die unterlassene Anpassung des Abschn. 4.22 UStAE dürfte insoweit ein Versehen darstellen. Bis es zu einer Anpassung kommt, können sich die betroffenen Anbieter aber auf die für die Finanzämter verbindlichen Ausführungen im Anwendungserlass verlassen.

Fazit

§ 4 Nr. 21 UStG mag infolge der Anpassung zum 1.1.2025 im Einklang mit dem EU-Recht stehen. Die Abgrenzung zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Angeboten ist aber auch unter Einbeziehung des BMF-Schreibens v. 24.10.2025 nicht unbedingt einfacher geworden. Auseinandersetzungen zwischen Bildungsanbietern, Aufsichtsbehörden (im Anerkennungsverfahren) und Finanzämtern (hinsichtlich der Frage der Befreiung) lassen sich insofern auch zukünftig nicht vermeiden.

Bei Zweifeln bietet es sich möglicherweise an, Rechtssicherheit durch eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung mit anschließender verbindlicher Zusage zu erlangen. Einen Anspruch auf die Durchführung einer solchen Sonderprüfung hat man freilich nicht. Eine alternative verbindliche Auskunft scheitert bei bereits verwirklichten Sachverhalten bzw. scheidet aufgrund langer Bearbeitungszeiten und hoher Kosten möglicherweise aus.

Betroffene Unternehmen sollten die Rechtsprechung weiterhin sorgfältig verfolgen. Zum einen steht eine Reaktion der Finanzverwaltung auf das neuerliche BFH-Urteil zum Präventions-Trainer (Urteil v. 30.4.2025 - XI R 5/24, NWB FAAAJ-98569) aus, wonach Leistungen befreit sein können, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen. Dies könnte bedeuten, dass weitere ?unterrichtsnahe? Angebote unter die Befreiung fallen. Zum anderen ist beim BFH ein Revisionsverfahren zur Steuerbefreiung einer Kampfsportschule anhängig (Beschluss v. 12.8.2025 - V B 60/24, NWB HAAAJ-98564).

Weitere Reformen sind nicht ausgeschlossen. Drängend wäre die Möglichkeit, bei steuerfreien Bildungsleistungen zur Umsatzsteuer zu optieren und damit das Problem der verdeckten Steuerbelastung infolge nicht abzugsfähiger Vorsteuer zu vermeiden. Dazu bedarf es aber einer Änderung der MwStSystRL.

AUTOR



Dr. Hans-Martin Grambeck

ist als geschäftsführender Gesellschafter der auf die Umsatzsteuerberatung spezialisierten nesemann & grambeck umsatz | steuer | beratung Steuerberatungsgesellschaft in Norderstedt bei Hamburg tätig.

Fundstelle(n):

NWB 2026 Seite 250 - 264
NWB AAAAK-08716