

Urteil vom 15. Mai 2025, V R 23/24

Umsatzsteuerbefreiung für Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an allgemein- und berufsbildenden Einrichtungen

ECLI:DE:BFH:2025:U.150525.VR23.24.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 21 Buchst b DBuchst bb, UStG § 4 Nr 21 Buchst a DBuchst bb, UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst j, UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStAE Abschn 4.21.3 Abs 2 S 4, UStAE Abschn 4.21.4 Abs 1 S 3, UStAE Abschn 4.21.2 Abs 6 S 4

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 23. Mai 2023, Az: 2 K 23/21

Leitsätze

Ein selbständiger Lehrer erbringt eine unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Unterrichtsleistung an einer berufsbildenden Einrichtung gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL) steuerfrei, wenn dieser Leistung ein zum Einrichtungsträger bestehendes Rechtsverhältnis zugrunde liegt und er dabei die Schüler der Einrichtung persönlich unterrichtet.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 23.05.2023 - 2 K 23/21 aufgehoben und die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 vom 14.07.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.12.2020 insoweit geändert, als die Umsatzsteuer für 2010 um ... €, für 2011 um ... € und für 2012 um ... € niedriger festgesetzt wird.

Die bis zum 14.05.2025 entstandenen Kosten des gesamten Verfahrens tragen die Klägerin zu X % und der Beklagte zu X % und die ab dem 15.05.2025 entstandenen Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu X % zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb ab dem 20.08.2010 eine Fahrschule. Sie war außerdem in den Jahren 2010 bis 2012 (Streitjahre) als selbständige Fahrlehrerin für die Weiterbildungseinrichtung G tätig.
- 2** Die Weiterbildungseinrichtung G war laut Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde eine in den Streitjahren anerkannte Bildungseinrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG) für Lehrgangveranstaltungen zur beruflichen Aus- und Weiterbildung/Fortbildung und Umschulung als Fahrschule und Fahrlehrerausbildungsstätte. Sie führte Maßnahmen der beruflichen Weiterbildung zum Erwerb von Fahrerlaubnissen der Führerscheinklassen C und D ("LKW- und Bus-Führerschein") durch, die von der Bundesagentur für Arbeit nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch gefördert wurden.
- 3** Die Klägerin erbrachte an Fahrschüler der Weiterbildungseinrichtung G, die Teilnehmer an diesen von der Bundesagentur für Arbeit geförderten Maßnahmen waren, praktischen Fahrunterricht für den Erwerb der Führerscheinklasse B ("PKW-Führerschein"), der notwendige Voraussetzung für den Erwerb der Führerscheinklassen C und D ist. Vertragliche Beziehungen bestanden ausschließlich zwischen den Fahrschülern und der Weiterbildungseinrichtung G. Die Kostenübernahme für den Führerschein der Klasse B sagte die Bundesagentur für Arbeit im Rahmen der Genehmigung der beruflichen Weiterbildung für den jeweiligen

Fahrschüler gegenüber der Weiterbildungseinrichtung G zu und erstattete die Kosten demgemäß an die Weiterbildungseinrichtung G.

- 4 Ihre Fahrlehrerstunden stellte die Klägerin der Weiterbildungseinrichtung G unter Hinweis auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG ohne Umsatzsteuer in Rechnung und erfasste diese Umsätze in ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre --neben den mit dem Regelsteuersatz zu versteuernden Umsätzen aus ihrem eigenen Fahrschulbetrieb-- als steuerfreie Unterrichtsleistungen.
- 5 Im Rahmen einer die Streitjahre betreffenden Betriebsprüfung erhöhte der Prüfer unter anderem wegen formeller Mängel in den Aufzeichnungen die Umsätze aus der Fahrschule und nahm geringfügige weitere Umsatzerhöhungen und Vorsteuerkorrekturen vor. Die Umsätze aus der Fahrlehrertätigkeit für die Weiterbildungseinrichtung G behandelte die Betriebsprüfung als steuerpflichtig und setzte insoweit zusätzliche Umsätze zum Regelsteuersatz für 2010 in Höhe von ... €, für 2011 in Höhe von ... € und für 2012 in Höhe von ... € an.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und änderte die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Streitjahre unter Berufung auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung entsprechend.
- 7 Im anschließenden Einspruchsverfahren wandte sich die Klägerin ausschließlich gegen die Behandlung der Umsätze aus der Fahrlehrertätigkeit für die Weiterbildungseinrichtung G als steuerpflichtige Umsätze. Es lägen insoweit steuerfreie Umsätze vor, so dass die Umsatzsteuerfestsetzung für 2010 gerundet um ... €, für 2011 um ... € und für 2012 um ... € zu mindern sei. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück.
- 8 Im nachfolgenden Klageverfahren beantragte die Klägerin, die nach der Betriebsprüfung geänderten Umsatzsteuerbescheide insgesamt aufzuheben, rügte in ihrem Klagevortrag jedoch ausschließlich die Steuerpflicht der Umsätze aus der Fahrlehrertätigkeit für die Weiterbildungseinrichtung G. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die Klägerin habe als freie Fahrlehrerin durch den an die Weiterbildungseinrichtung G geleisteten praktischen Fahrunterricht für die Führerscheinklasse B keine unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Unterrichtsleistung im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG erbracht. Das Unmittelbarkeitserfordernis sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nur gewahrt, wenn eine Leistung den Schul- und Bildungszweck in der Weise unmittelbar erfülle, dass keine weitere Leistung dazwischengeschaltet sei. Erheblich sei zudem, welcher wirtschaftliche Erfolg mit der Leistung herbeigeführt werde. Bezwecke der Unternehmer mit einer Leistung, die er gegenüber einem anderen Empfänger als dem der Schul- und Bildungsleistung erbringe, einen gegenüber der Schul- und Bildungsleistung eigenständigen wirtschaftlichen Erfolg, sei die Leistung nicht steuerfrei. Es sei somit nach den unterschiedlichen Leistungsbeziehungen zu trennen. Die Klägerin habe mit den ihr von der Weiterbildungseinrichtung G zugewiesenen Fahrschülern keinen eigenen Fahrschulvertrag geschlossen und somit ihre Leistung ausschließlich gegenüber der Weiterbildungseinrichtung G bewirkt. Dies reiche nicht aus, um die Leistung als unmittelbar dem Schulzweck dienend anzusehen. Die Klägerin könne sich weder auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--) noch auf Buchstabe j dieser Bestimmung berufen, da der Fahrunterricht als "spezialisierte Unterricht" keinen Schul- und Hochschulunterricht darstelle. Unerheblich sei, dass die vermittelten Kenntnisse und der Führerschein der Klasse B für den Erwerb weiterer Führerscheinklassen erforderlich sei, denen kein bloßer Freizeit Zweck zugrunde liege.
- 9 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision und rügt die Verletzung materiellen Rechts sowie Verfahrensfehler. Der von ihr erteilte --hier streitige-- praktische Fahrunterricht sei vollständig in das Aus- und Weiterbildungsangebot der Weiterbildungseinrichtung G integriert gewesen und habe sich zeitlich und räumlich nach den Stundenplänen der Fahrschüler bei der Weiterbildungseinrichtung G gerichtet. Der praktische Fahrunterricht sei unmittelbar an die Fahrschüler erbracht worden, bei denen der Bildungserfolg ohne weitere Zwischenschritte eingetreten sei. § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG setze nach seinem Wortlaut verschiedene vertragliche Beziehungen zwischen Schüler und Schule einerseits sowie Schule und Lehrer andererseits voraus. Die Rechtsauffassung des FG, dass das Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG eine Vertragsbeziehung zwischen der Klägerin und dem jeweiligen Fahrschüler voraussetze, sei zu eng und führe dazu, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG letztlich keinen Anwendungsbereich habe. Soweit das FG auf die BFH-Urteile vom 26.10.1989 - V R 25/84 (BFHE 158, 488, BStBl II 1990, 98), vom 15.07.1993 - V R 52/89 (BFH/NV 1994, 203) und vom 26.05.2021 - V R 25/20 (BFHE 274, 197, BStBl II 2022, 131) abstelle, lägen diesen nicht vergleichbare Sachverhalte zugrunde. In diesen Fällen hätten die Auszubildenden im Rahmen ihrer Ausbildung entgeltliche Leistungen an Dritte bewirkt; im vorliegend zu entscheidenden Fall bestünden solche

Leistungsbewirkungen der Fahrschüler an Dritte jedoch gerade nicht. Auch den BFH-Urteilen vom 27.07.2021 - V R 39/20 (BFHE 174, 182, BStBl II 2021, 964) und vom 23.08.2007 - V R 10/05 (BFHE 217, 332) könne keine Einschränkung dahingehend entnommen werden, dass der selbständige Lehrer nur dann steuerbefreite Leistungen erbringe, wenn er vertragliche Verpflichtungen gegenüber den Schülern erfülle. Das FG habe sich außerdem nicht mit den Befreiungstatbeständen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL i.V.m. Art. 44 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL befasst. Darüber hinaus habe das FG seiner Entscheidung verfahrensfehlerhaft den falschen Sachverhalt zugrunde gelegt. Obwohl sie, die Klägerin, die Fahrschüler persönlich unterrichtet habe, sei das FG davon ausgegangen, dass sie keine unmittelbare Ausbildungsleistung erbracht habe. Zudem habe das FG ohne Feststellungen zu Inhalt, Stofftiefe und Spektrum des bei der Weiterbildungseinrichtung G durchgeführten Unterrichts unterstellt, dass ein spezialisierter Unterricht vorliege.

- 10** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 vom 14.07.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.12.2020 insoweit zu ändern, als die Umsatzsteuer für 2010 um ... €, für 2011 um ... € und für 2012 um ... € niedriger festgesetzt wird.
- 11** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12** Das FA verweist auf die Ausführungen des FG. Der Fahrunterricht der Führerscheinklasse B diene der Allgemeinbildung und nicht der Berufsausbildung. Er sei als eigenständige Leistung an die Weiterbildungseinrichtung G zu qualifizieren und erfülle keinen unmittelbaren Schulzweck. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL sei für Fahrschulen nicht einschlägig, da keine sozialen Dienstleistungen im Sinne dieser Vorschrift erbracht würden.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision der Klägerin ist begründet. Unter Aufhebung des Urteils des FG ist der Klage im zuletzt beantragten Umfang stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Steuerbefreiung für die steuerbaren Unterrichtsleistungen der Klägerin an die Weiterbildungseinrichtung G nach § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb i.V.m. § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG rechtsfehlerhaft wegen eines fehlenden Rechtsverhältnisses zwischen der Klägerin und den Fahrschülern der Weiterbildungseinrichtung G verneint. Die Sache ist spruchreif.
- 14** 1. Nach § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an privaten Schulen und anderen allgemein- oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG erfüllen, von der Umsatzsteuer befreit. Die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG liegen insbesondere vor, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass die private Schule oder die andere allgemein- oder berufsbildende Einrichtung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet (§ 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG).
- 15** 2. Der erkennende Senat hatte bislang noch nicht über die Frage der unionsrechtlichen Grundlage von § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG zu entscheiden. Er sieht diese in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL, nicht aber im Buchstaben j dieser Bestimmung.
- 16** a) Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, den Schul- und Hochschulunterricht, die Aus- und Fortbildung sowie die berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung von der Steuer. Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL ist der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht von der Steuer zu befreien.
- 17** b) Die Steuerfreiheit nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL hängt von zwei kumulativ zu erfüllenden

Voraussetzungen ab, die sich zum einen auf die Art der erbrachten Leistung und zum anderen auf die Person des leistenden Unternehmers beziehen (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Happy Education vom 28.04.2022 - C-612/20, EU:C:2022:314, Rz 29). § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG hält mit seiner Verweisung auf § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG den hierdurch unionsrechtlich vorgegebenen Regelungsrahmen ein.

- 18** aa) Der selbständige Lehrer, der an der Unterrichtseinrichtung eines anderen Unternehmers unterrichtend tätig ist, erfüllt die leistungsbezogenen Anforderungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL.
- 19** (1) Der Senat kann dabei offenlassen, ob sich aus dem Erfordernis, dass die Steuerfreiheit des Unterrichts neben der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten vom Unterrichtenden an Schüler auch eine Gesamtheit von Elementen voraussetzt, zu denen neben denjenigen, die die zwischen dem Unterrichtenden und den Schülern zustande kommenden Beziehungen betreffen, auch diejenigen gehören, die den organisatorischen Rahmen der fraglichen Einrichtung ausmachen (vgl. EuGH-Urteile Horizon College vom 14.06.2007 - C-434/05, EU:C:2007:343, Rz 18 bis 20; Eulitz vom 28.01.2010 - C-473/08, EU:C:2010:47, Rz 30, und A & G Fahrschul-Akademie vom 14.03.2019 - C-449/17, EU:C:2019:202, Rz 24), folgt, dass eine Unterrichtsleistung nur dann steuerfrei ist, wenn ihr ein zwischen dem Unterrichtenden und dem Schüler (oder seinen Eltern) bestehendes Rechtsverhältnis zugrunde liegt, das Leistung und Entgelt miteinander verknüpft. Ein derartiges Rechtsverhältnis wäre dann auch Voraussetzung für die Steuerfreiheit von Leistungen zwischen Unterrichtendem und Schüler in den in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL gesondert genannten Bereichen der "Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung".
- 20** Denn selbst wenn die vom EuGH genannte "Gesamtheit der Elemente" im Sinne eines Rechtsverhältnisses zu den Schülern zu verstehen wäre, ist die Leistung, die ein selbständiger Lehrer an der Unterrichtseinrichtung eines anderen Unternehmers erbringt, ohne dass ein Rechtsverhältnis zwischen dem selbständigen Lehrer und den Schülern besteht, jedenfalls eine mit der Unterrichtsleistung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL eng verbundene Dienstleistung. Daher bedarf es im Streitfall keiner Vorlage an den EuGH zur Klärung der Frage, was im Einzelnen unter einer "Gesamtheit von Elementen" zu verstehen sein soll.
- 21** Hierfür spricht, dass eine eng verbundene Dienstleistung dann vorliegt, wenn sie es ermöglicht, dass die Schüler unter den bestmöglichen Bedingungen in den Genuss des von den Zieleinrichtungen erteilten Unterrichts kommen, wobei es nicht erforderlich ist, dass die mit dem Unterricht verbundenen Dienstleistungen unmittelbar gegenüber den Schülern erbracht werden, wie der EuGH zu einer Lehrgestellung entschieden hat (EuGH-Urteil Horizon College vom 14.06.2007 - C-434/05, EU:C:2007:343, Rz 30 und 32).
- 22** Kann danach eine entgeltliche Lehrgestellung an eine Unterrichtseinrichtung als eng verbundene Dienstleistung steuerfrei sein, gilt dies erst recht ("argumentum a minore ad maius") auch für die Erbringung entgeltlicher Unterrichtsdienstleistungen eines selbständigen Lehrers gegenüber dieser Unterrichtseinrichtung. Denn der Lehrer, der aufgrund eines zur Unterrichtseinrichtung bestehenden Rechtsverhältnisses die von der Unterrichtseinrichtung im Kern gegenüber den Schülern geschuldete Aufgabe der Unterrichtserteilung übernimmt, sorgt aufgrund der insoweit bestehenden Leistungsidentität dafür, dass die Schüler unter den bestmöglichen Bedingungen in den Genuss des von den Zieleinrichtungen erteilten Unterrichts kommen. Es ist kein Sachgrund ersichtlich, der es rechtfertigen könnte, einerseits die entgeltliche Gestellung eines Lehrers als steuerfrei anzusehen und andererseits die "Selbstgestellung" eines Lehrers, der sich nicht durch einen Dritten als Lehrkraft (im Rahmen einer Personalgestellung) an eine Unterrichtseinrichtung vermitteln lässt, sondern sich selbst als selbständig tätige Lehrkraft dieser Einrichtung zur Verfügung stellt, als steuerpflichtig anzusehen. Daher ist auch die Leistung eines selbständigen Lehrers an einer Unterrichtseinrichtung eines anderen Unternehmers, die in der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten besteht, die aber selbst nicht als Unterrichtsleistung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL anzusehen ist, eine mit der Unterrichtsleistung des Einrichtungsträgers eng verbundene Dienstleistung.
- 23** (2) Ohne dass dies nach den Verhältnissen des Streitfalls einer weitergehenden Auseinandersetzung mit der EuGH-Rechtsprechung bedürfte, ist auch das zusätzliche Kriterium der Unerlässlichkeit (Art. 134 Buchst. a MwStSystRL) zu bejahen. Hierfür spricht bereits die auch im Rahmen des Art. 132 MwStSystRL zu beachtende Freiheit des Organisationsmodells (BFH-Urteil vom 22.06.2016 - V R 46/15, BFHE 254, 272, BStBl II 2023, 776, Rz 40 und 41), die es der Unterrichtseinrichtung ermöglichen muss, ihre Leistungen steuerfrei unter Einsatz selbständig tätiger Lehrer erbringen zu können, ohne dass dies durch das Entstehen einer für die Unterrichtseinrichtung nicht abzugsfähigen Vorsteuer für die Leistung des selbständig tätigen Lehrers beeinträchtigt wird.
- 24** (3) Die Steuerbefreiung ist zudem nicht nach Art. 134 Buchst. b MwStSystRL ausgeschlossen, der eine spezifische

Ausprägung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität enthält. Denn die Steuerbefreiung kann jedem selbständigen Lehrer, der Unterricht an einer Unterrichtseinrichtung erteilt, gewährt werden (vgl. auch zu Art. 134 MwStSystRL EuGH-Urteil Brockenhurst College vom 04.05.2017 - C-699/15, EU:C:2017:344, Rz 26 ff.).

- 25** bb) Der selbständige Lehrer im Sinne von § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG erfüllt auch die unternehmensbezogenen Anforderungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL. Er ist eine Einrichtung im Sinne dieser Bestimmung. Der Einrichtungsbegriff umfasst natürliche Personen (EuGH-Urteil Gregg vom 07.09.1999 - C-216/97, EU:C:1999:390, Rz 17 und 18; zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL EuGH-Urteil Administration de l'Enregistrement, des Domaines und de la TVA, EQ vom 15.04.2021 - C-846/19, EU:C:2021:277, Rz 73).
- 26** Selbständige Lehrer im Sinne von § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG sind weiter auch "andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung". Unter welchen Voraussetzungen und nach welchen Modalitäten die vergleichbare Zielsetzung anerkannt werden kann, ist grundsätzlich Sache des nationalen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten, die nach ihrem Ermessen die Regeln aufstellen, nach denen den betreffenden Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann. Die nationalen Gerichte haben zu prüfen, ob die Mitgliedstaaten bei der Aufstellung solcher Bedingungen die Grenzen ihres Ermessens nicht überschritten haben und die Grundsätze des Unionsrechts, insbesondere den Grundsatz der Gleichbehandlung, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt, beachtet haben (EuGH-Urteil Happy Education vom 28.04.2022 - C-612/20, EU:C:2022:314, Rz 29 bis 32).
- 27** Danach war der nationale Gesetzgeber insbesondere im Hinblick auf den Neutralitätsgrundsatz berechtigt, die Anerkennung, die sich aus Bescheinigungen nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG für diejenigen Unternehmer ergibt, der Unterrichtsleistungen anbietet, auch auf diejenigen Personen zu erstrecken, die für diesen Unternehmer den Unterricht tatsächlich erteilen.
- 28** cc) Ein Widerspruch zu der bisherigen BFH-Rechtsprechung besteht nicht. Denn der BFH verneinte für die Leistungen von freien Mitarbeitern, die an privaten Schulen und anderen allgemein- oder berufsbildenden Einrichtungen Unterricht erteilten, nur die Anwendung der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 UStG in der bis zum 31.03.1999 gültigen Fassung (a.F.) und damit die des heutigen § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG (vgl. BFH-Urteil vom 27.08.1998 - V R 73/97, BFHE 187, 60, BStBl II 1999, 376, unter II.2.b; bestätigt durch BFH-Beschluss vom 20.10.2005 - V R 75/03, BFHE 212, 150, BStBl II 2006, 147, unter III.1.a bb; BFH-Urteile vom 27.09.2007 - V R 75/03, BFHE 219, 250, BStBl II 2008, 323, unter II.2.b; vom 23.08.2007 - V R 4/05, BFHE 217, 327, unter II.2.b; vom 17.04.2008 - V R 58/05, BFHE 221, 489, unter II.2.b), ohne sich mit der Bedeutung des § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG zu befassen. § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG sollte die bis dahin nur im Verwaltungswege gewährte Steuerbefreiung für selbständige Lehrer als Einzelunternehmer erfassen (vgl. BTDrucks 14/23, S. 197, und BTDrucks 14/443, S. 38), die die vorgenannte BFH-Rechtsprechung gerade wegen der fehlenden gesetzlichen Grundlage abgelehnt hatte.
- 29** c) Es kommt nicht in Betracht, § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG als Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL anzusehen. Denn der dort genannte Begriff "Privatlehrer" ermöglicht keine Steuerfreiheit für Leistungen, die ein Lehrer als selbständige Lehrkraft im Rahmen der von einer dritten Einrichtung angebotenen Lehrveranstaltung erbringt (EuGH-Urteil Eulitz vom 28.01.2010 - C-473/08, EU:C:2010:47, Rz 52 ff.; BFH-Urteil vom 20.03.2014 - V R 3/13, BFHE 245, 391, Rz 24). Demnach ist einer im Schrifttum vertretenen Auffassung, wonach unionsrechtliche Grundlage des § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG die Regelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL sei (Püschner in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 21, Rz 15; Alvermann/Esteves Gomes in Wäger, UStG, 3. Aufl., § 4 Nr. 21 Rz 9 f.; unter Hinweis auf eine nicht entsprechend den Vorgaben des Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL erfolgte Umsetzung: Kulmsee in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 4 Nr. 21 Rz 86; Tehler in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 21 Rz 322, und wohl auch Handzik in Offerhaus/Söhn/Lange, § 4 Nr. 21 UStG Rz 9; offenlassend: Monfort in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 4 Nr. 21 Rz 8), nicht zu folgen. Im Übrigen kann offenbleiben, welche Bedeutung den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers zur unionsrechtlichen Grundlage bei der Schaffung von § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG durch Art. 7 Nr. 4 Buchst. d des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BStBl I 1999, 304) --StEntlG 1999/2000/2002-- zukommt (vgl. BTDrucks 14/23, S. 197, und BTDrucks 14/443, S. 38). Es kommt für die Auslegung von § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG auch nicht auf die --erst nach den Streitjahren erfolgte-- Einfügung des § 4 Nr. 21 Buchst. c UStG durch Art. 25 Nr. 4 des Jahressteuergesetzes 2024 vom 02.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) an, die nach der Gesetzesbegründung ihre unionsrechtliche Grundlage in Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL finden soll (BTDrucks 20/13419, S. 235).
- 30** 3. Unter Berücksichtigung dieser unionsrechtlichen Vorgaben hat das FG den Begriff der Unmittelbarkeit

rechtsfehlerhaft ausgelegt. Denn ein selbständiger Lehrer erbringt eine unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Unterrichtsleistung an einer berufsbildenden Einrichtung gemäß § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG steuerfrei, wenn dieser Leistung ein zum Einrichtungsträger bestehendes Rechtsverhältnis zugrunde liegt und er dabei die Schüler der Einrichtung persönlich unterrichtet.

- 31** a) Das leistungsbezogene Tatbestandsmerkmal "unmittelbar" in § 4 Nr. 21 UStG bezieht sich --wie das FG im Ausgangspunkt zutreffend angenommen hat-- nicht auf den Inhalt der Leistungen, sondern beschreibt die Art und Weise, in der die Leistungen bei der Erfüllung des Schul- und Bildungszwecks der Einrichtung eingesetzt werden müssen (vgl. BFH-Urteile vom 26.05.2021 - V R 25/20, BFHE 274, 197, BStBl II 2022, 131, Rz 26; vom 15.12.2021 - XI R 3/20, BFHE 275, 427, Rz 19; vom 23.08.2007 - V R 10/05, BFHE 217, 332, unter II.2.c bb; vom 21.03.2007 - V R 28/04, BFHE 217, 59, BStBl II 2010, 999, unter II.2.a, und vom 03.05.1989 - V R 83/84, BFHE 157, 458, BStBl II 1989, 815, unter II.1.a). Danach dienen solche Leistungen unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck, die ihn nicht nur ermöglichen, sondern ihn selbst bewirken (BFH-Urteile vom 23.08.2007 - V R 10/05, BFHE 217, 332, unter II.2.c bb; vom 21.03.2007 - V R 28/04, BFHE 217, 59, BStBl II 2010, 999, unter II.2.a, und vom 03.05.1989 - V R 83/84, BFHE 157, 458, BStBl II 1989, 815, unter II.1.a).
- 32** Wie der BFH bereits ausdrücklich entschieden hat, ist hierfür ausreichend, dass die Leistung allein oder zusammen mit den Leistungen anderer Einrichtungen die Ausbildung ermöglicht, fördert, ergänzt oder erleichtert, so dass die Steuerfreiheit nicht voraussetzt, dass sich der Unternehmer dem Schüler gegenüber zivilrechtlich zur Ausführung dieser Leistungen verpflichtet (BFH-Urteil vom 10.06.1999 - V R 84/98, BFHE 188, 462, BStBl II 1999, 578, unter II.2.a aa). Für das leistungsbezogene Merkmal der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG kommt es daher --entgegen der Auffassung des FG und des FA-- nicht darauf an, ob der Schüler oder eine für ihn handelnde Person umsatzsteuerrechtlich Empfänger der vom Lehrer erbrachten Unterrichtsleistung ist (im Ergebnis ebenso: Abschn. 4.21.3. Abs. 2 Satz 4 und Abschn. 4.21.4. Abs. 1 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 31.05.1999, BStBl I 1999, 579, unter B. (6); Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 21 Rz 77; Püschner in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 21 Rz 66; Kulmsee in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 4 Nr. 21 Rz 56, 86, 91 und 101).
- 33** Jede andere Auslegung lässt sich im Übrigen mit dem gesetzgeberischen Ziel (BTDrucks 14/443, S. 38), die Leistungen selbständiger Lehrer an von anderen Unternehmern betriebenen Unterrichtseinrichtungen --entsprechend einer früheren Verwaltungsregelung (Abschn. 112a der Umsatzsteuer-Richtlinien 1996) und trotz einer die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 21 UStG a.F. (jetzt: § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG) verneinenden BFH-Rechtsprechung (s. oben II.2.b cc)-- gleichwohl von der Steuer zu befreien, nicht vereinbaren. Zudem ist eine Beschränkung von § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG auf Leistungen, die auf Grundlage von zivilrechtlichen Verträgen zwischen Lehrer und Unterrichtetem erbracht werden, weder dem Wortlaut dieser Vorschrift zu entnehmen noch ist eine derartige Auslegung aus Gründen des Unionsrechts erforderlich (s. oben II.2.b).
- 34** b) Entgegen der Auffassung des FG ist den BFH-Urteilen vom 26.10.1989 - V R 25/84 (BFHE 158, 488, BStBl II 1990, 98), vom 15.07.1993 - V R 52/89 (BFH/NV 1994, 203) und vom 26.05.2021 - V R 25/20 (BFHE 274, 197, BStBl II 2022, 131) nichts anderes zu entnehmen. Zwar ist das Unmittelbarkeitserfordernis im Sinne des § 4 Nr. 21 UStG danach nur gewährt, wenn eine Leistung den Schul- und Bildungszweck in der Weise unmittelbar erfüllt, dass keine weitere Leistung dazwischengeschaltet ist (vgl. zu § 4 Nr. 21 UStG 1967 BFH-Urteil vom 26.10.1989 - V R 25/84, BFHE 158, 488, BStBl II 1990, 98, unter II.3., und zu § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG BFH-Urteil vom 26.05.2021 - V R 25/20, BFHE 274, 197, BStBl II 2022, 131, Rz 27).
- 35** Hierfür ist aber im Rahmen des § 4 Nr. 21 UStG, der für die Steuerbefreiung sowohl nach seinem Buchstaben a als auch nach seinem Buchstaben b ein Unmittelbarkeitserfordernis enthält, maßgebend, welcher wirtschaftliche Erfolg mit der Leistung herbeigeführt werden soll. Somit scheidet die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG aus, wenn der Unternehmer mit einer Leistung, die er gegenüber einem anderen Empfänger als dem der Schul- und Bildungsleistung erbringt, einen gegenüber der Schul- und Bildungsleistung eigenständigen wirtschaftlichen Erfolg bezweckt (vgl. BFH-Urteil vom 26.05.2021 - V R 25/20, BFHE 274, 197, BStBl II 2022, 131, Rz 27). Dies ist --entgegen dem FG (Urteil, S. 10)-- nicht dahingehend zu verstehen, dass für das Unmittelbarkeitserfordernis der Leistung eigenständig auf die zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen abzustellen und nach den unterschiedlichen Leistungsbeziehungen zu unterscheiden ist und eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG bereits im Hinblick hierauf verneint werden kann.
- 36** 4. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 vom 14.07.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.12.2020 sind dahingehend zu ändern, dass die

Umsatzsteuer für 2010 um ... €, für 2011 um ... € und für 2012 um ... € niedriger festzusetzen ist.

- 37** a) Das FG hat zu Unrecht entschieden, die Klägerin habe keine unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen erbracht.
- 38** aa) Der von der Klägerin persönlich erteilte, praktische Fahrunterricht kam den Fahrschülern der Weiterbildungseinrichtung G unmittelbar zugute und hat die berufliche Weiterbildung dieser Fahrschüler im arbeitsteiligen Zusammenwirken mit der Weiterbildungseinrichtung G ermöglicht und ergänzt. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang --entgegen der Auffassung des FG--, dass die Klägerin separate, von dem Schul- und Bildungszweck zu trennende Leistungen an die Weiterbildungseinrichtung G als umsatzsteuerrechtlicher Leistungsempfänger erbracht hat. Für die Unmittelbarkeit im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG ist nicht entscheidend, wer Leistungsempfänger und zivilrechtlicher Vertragspartner des Lehrers ist.
- 39** bb) Mit ihrer Leistung bezweckte die Klägerin auch keinen eigenständigen wirtschaftlichen Erfolg gegenüber der Weiterbildungseinrichtung G. Denn die Klägerin verfolgte im Leistungsverhältnis zu der Weiterbildungseinrichtung G gerade keinen anderen Zweck als den Schul- und Bildungszweck gegenüber den Fahrschülern und die Weiterbildungseinrichtung G erhielt durch die Unterrichtsleistungen keinen über die Ausbildung ihrer Fahrschüler hinausgehenden eigenständigen Vorteil. Im Unterschied dazu haben die Ausbildungsbetriebe in den vom BFH entschiedenen Verfahren vom 26.10.1989 - V R 25/84 (BFHE 158, 488, BStBl II 1990, 98), vom 15.07.1993 - V R 52/89 (BFH/NV 1994, 203) und vom 26.05.2021 - V R 25/20 (BFHE 274, 197, BStBl II 2022, 131) an die Kunden des Friseursalons, an das Krankenhaus oder an die Krankenkasse entgeltliche Leistungen --beispielsweise in Form von Haarschnitten, der Personalgestellung und von Behandlungsleistungen-- erbracht, die gegenüber den Schul- und Bildungsleistungen verschiedenartig waren. Denn sie bezweckten einen eigenständigen wirtschaftlichen Erfolg, der auf der einen Seite in Form des Entgelts dem Ausbildungsbetrieb und auf der anderen Seite bezüglich der erbrachten Leistung dem Kunden, dem Krankenhaus oder der Krankenkasse unmittelbar zugutekam.
- 40** b) Die Klägerin hat weiter --wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- als selbständige Lehrerin Unterricht an einer berufsbildenden Einrichtung erbracht, da der Weiterbildungseinrichtung G die nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG erforderlichen Bescheinigungen vorlagen.
- 41** c) Der praktische Fahrunterricht diene außerdem den Schul- und Bildungszwecken an einer Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG.
- 42** aa) § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG erfasst auch den Unterricht an berufsbildenden Schulen oder Einrichtungen. Dies sind Einrichtungen, die Leistungen erbringen, die ihrer Art nach den Zielen der Berufsaus- oder der Berufsbildung dienen (BFH-Urteile vom 10.06.1999 - V R 84/98, BFHE 188, 462, BStBl II 1999, 578, und vom 18.12.2003 - V R 62/02, BFHE 204, 355, BStBl II 2004, 252, unter II.2.). Sie müssen spezielle Kenntnisse und Fertigkeiten vermitteln, die beruflich genutzt werden können und damit für die Berufsausbildung geeignet sind (BFH-Urteil vom 22.01.2025 - XI R 9/22, BFHE 289, 9, Rz 30). Damit erstreckt sich § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG auch auf die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL genannten Bereiche der Ausbildung, Fortbildung und beruflichen Umschulung.
- 43** bb) Es bestehen zudem keine Anhaltspunkte dafür, dass die Unterrichtsleistung nicht das tatsächliche Anforderungsprofil der Bescheinigung erfüllte. Zwar können sich solche aus der Zielsetzung der Leistung --beispielsweise bei Leistungen mit typischem Freizeitcharakter-- und dem Teilnehmerkreis ergeben (s. dazu BFH-Urteil vom 24.01.2008 - V R 3/05, BFHE 221, 302, BStBl II 2012, 267, unter II.2.c bb). Verwenden aber --wie vorliegend-- alle Schüler die Schulungsmaßnahme beruflich, ist die erforderliche Eignung der Schulungsmaßnahme für den Erwerb und zur Erhaltung beruflicher Kenntnisse zu unterstellen (vgl. zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL BFH-Urteil vom 17.11.2022 - V R 33/21 (V R 26/18), BFHE 279, 253, Rz 35) und damit von der Erfüllung des Anforderungsprofils der Bescheinigung auszugehen.
- 44** cc) Der praktische Fahrunterricht, den die Klägerin den Fahrschülern der Weiterbildungseinrichtung G erteilte, entspricht auch den Schul- und Bildungszwecken, für den die Weiterbildungseinrichtung G nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG von der zuständigen Landesbehörde anerkannt wurde. Denn die Anerkennung erfolgte für berufliche Ausbildung im Straßenwesen und damit auch für die Ausbildung im Rahmen der Führerscheinklassen C und D, die im vorliegenden Fall aufgrund der Förderung der Maßnahmen durch die Bundesagentur für Arbeit auch ausschließlich der Berufsausbildung der einzelnen Fahrschüler diene. Die von der Klägerin erbrachten Unterrichtsleistungen waren fester Bestandteil dieser beruflichen Weiterbildungsmaßnahmen, da die Fahrerlaubnis

der Führerscheinklasse B nicht nur zwingende Voraussetzung für die Erteilung der Fahrerlaubnis der Führerscheinklassen C und D ist, sondern auch die Kosten hierfür im Rahmen der Maßnahme der beruflichen Weiterbildung von der Bundesagentur für Arbeit übernommen wurden. Die Unterrichtsleistungen dienen somit dem Schul- und Bildungszweck der Weiterbildungseinrichtung G als anerkannter Einrichtung.

- 45** Gegenteiliges ergibt sich nicht daraus, dass es sich bei dem praktischen Fahrunterricht für die Führerscheinklasse B --worauf das FA dem Grunde nach zu Recht hingewiesen hat-- üblicherweise um allgemeinbildenden Unterricht handelt, der breiten Schichten der Bevölkerung zur Erweiterung ihrer privaten Mobilität erteilt wird. Entgegen der Auffassung des FA ist der praktische Fahrunterricht aber vorliegend nicht schon deshalb als ein abgrenzbarer Teilbereich der Weiterbildungsmaßnahme anzusehen, der umsatzsteuerpflichtig wäre. Denn nach der Zielsetzung des erteilten Fahrunterrichts und dem Teilnehmerkreis erfolgte der praktische Fahrunterricht für die Führerscheinklasse B ausschließlich gegenüber Fahrschülern, die an einer von der Bundesagentur für Arbeit geförderten Maßnahme der beruflichen Weiterbildung teilnahmen, so dass die Eignung der Unterrichtsleistung für den Erwerb beruflicher Kenntnisse vorlag. Soweit Abschn. 4.21.2. Abs. 6 Satz 4 UStAE dahin zu verstehen sein sollte, dass auch für den Fall einer einheitlich geförderten und durchgeführten beruflichen Weiterbildungsmaßnahme keine Steuerbefreiung für Ausbildungsleistungen, die auf den Führerschein der Klasse B entfallen, zu gewähren ist, schließt sich der Senat dem nicht an.
- 46** d) Schließlich ist es unerheblich, dass der Fahrunterricht für die Führerscheinklasse B grundsätzlich einen spezialisierten Unterricht darstellt, der für sich allein nicht die einen Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnende Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen umfasst (vgl. zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL EuGH-Urteil A & G Fahrschul-Akademie vom 14.03.2019 - C-449/17, EU:C:2019:202, Leitsatz und Rz 29). § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG gilt nicht nur für den von selbständigen Lehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht, sondern auch --wie im Streitfall-- für den an berufsbildenden Einrichtungen erbrachten Unterricht, der auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet (§ 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb i.V.m. § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG; vgl. auch die Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 4 Nr. 21 UStG im StEntlG 1999/2000/2002, BTDrucks 14/443, S. 38).
- 47** 5. Da die Revision bereits aus materiell-rechtlichen Gründen begründet und der Klage stattzugeben ist, kann der Senat offenlassen, ob die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler vorliegen. Ist § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG im Übrigen als Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL anzusehen (s. oben II.2.), ist der Frage nach dem Bestehen eines Durchführungsverbots gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 3 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union nicht nachzugehen (vgl. EuGH-Urteil Puffer vom 23.04.2009 - C-460/07, EU:C:2009:254, Rz 70).
- 48** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de