



## EuGH schränkt die Steuerbefreiung von Bildungsleistungen ein

16 | 2019

### 1 Steuerbefreiung für gewerbliche Bildungsleistungen

Die nationalen Steuerbefreiungen für gewerbliche Bildungsleistungen nach § 4 Nr. 21 UStG stehen nicht im Einklang mit dem Unionsrecht. Meist scheitern private Lehrer und Schulen an der im deutschen Recht geforderten Anerkennung als Ersatzschule oder an der Bescheinigung der Landesbehörde. Diese muss bestätigen, dass die Leistungen „auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten“. Die Anerkennung als Ersatzschule und die Bescheinigung sind nach nationalem Recht materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Der EuGH hat allerdings in den vergangenen Jahren die Steuerbefreiungen für gewerbliche Bildungsleistungen weiter ausgelegt. So wurden auch Leistungen befreit, die lediglich einen berufsbezogenen Charakter haben. Darüber hinaus konnten praktisch alle Unterrichtungen befreit werden, die nicht der bloßen Freizeitgestaltung dienen. Diese sind nach nationalem Verständnis oft umsatzsteuerpflichtig. Betroffene deutsche Anbieter von gewerblichen Bildungsleistungen haben sich vielfach unmittelbar auf die weniger strengen Befreiungen der Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und Buchst. j MwStSystRL berufen. Zur Anwendung dieser Vorschriften ist weder eine staatliche Anerkennung noch eine amtliche Bescheinigung nötig. Der BFH hatte den EuGH deshalb um Vorabentscheidung zu der Frage gebeten, ob die unionsrechtlichen Befreiungen den Fahrschulunterricht umfassen (vgl. KMLZ Newsletter 26 | 2017).

### 2 Entscheidung des EuGH

Der EuGH verneint in der Rs. *A & G Fahrschul-Akademie (C-449/17)* die Steuerbefreiung von Fahrschulunterricht. Dabei interpretiert das Gericht die Anforderungen an zu befreiende gewerbliche Bildungsleistungen deutlich strenger als zuvor. Die Entscheidung ist damit für den gesamten Bereich der gewerblichen Bildungsleistungen bedeutsam. Der zuvor recht weit interpretierte Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ im Sinne der Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und Buchst. j



Eveline Beer  
Rechtsanwältin, Steuerberaterin  
Fachanwältin für Steuerrecht,

+49 (0) 211 54 095-335  
eveline.beer@kmlz.de

MwStSystRL wird nunmehr auf den eigentlichen Kern des Unterrichts an allgemeinbildenden Schulen reduziert. Nach Ansicht des EuGH hat der Unionsgesetzgeber mit dem Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ auf einen bestimmten Typus von Unterrichtssystem abstellen wollen, der allen Mitgliedstaaten gemeinsam ist, unabhängig von den jeweiligen Besonderheiten der nationalen Systeme. Im Anwendungsbereich der Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und Buchst. j MwStSystRL verbleibt somit nur der kleinste gemeinsame Nenner der mitgliedstaatlichen Schulsysteme. Um nicht sämtliche nationalen Bildungssysteme zur Bestimmung der Reichweite der Steuerbefreiung analysieren zu müssen, definiert der EuGH den erfassten „Schul- und Hochschulunterricht“ selbst. Demzufolge liegt dem „Schul- und Hochschulunterricht“ für Zwecke der Mehrwertsteuerbefreiung Folgendes zugrunde:

1. Ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen, und
2. 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.

Für weitergehende Definitionen verweist der EuGH auf die Ausführungen des Generalanwalts in den Schlussanträgen. Demnach umfassen die Befreiungsnormen lediglich allgemeine, d. h. für alle zugängliche – und in den unteren Schulstufen sogar verpflichtende – Bildungsleistungen, die einen sehr breiten Wissensbereich abdecken und im Rahmen eines Schul- und Hochschulsystems durchgeführt werden, wie es in jedem Mitgliedstaat vorhanden ist. Anhand dieser Erwägungen muss geprüft werden, ob die jeweilige Bildungsleistung als „Schul- und Hochschulunterricht“ im Sinne der Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und Buchst. j MwStSystRL anzuerkennen ist.

Darauf basierend kommt der EuGH zum Ergebnis, dass Fahrschulunterricht in einer Fahrschule nicht unter die „neue“ Unterrichtsdefinition fällt. Fahrschulunterricht stelle einen spezialisierten Unterricht dar. Dieser komme 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. Das von der *A & G Fahrschul-Akademie* vorgetragene Argument, Fahrunterricht verfolge keine bloßen Freizeitwecke, weil mit dem Führerscheinbesitz u. a. beruflichen Anforderungen entsprochen werde, wies der EuGH zurück. Für das Gericht ist vorrangig maßgeblich, ob der Unterrichtsbegriff erfüllt ist. Erst in einem nachfolgenden Prüfungsschritt würde das Gericht dann entsprechend der weiteren Rechtsprechung prüfen, ob bloße Freizeitwecke verfolgt werden.

### 3 Schlussfolgerungen und Handlungsempfehlung

Die Verschärfung der Steuerbefreiung von Bildungsleistungen durch den EuGH betrifft sämtliche Anbieter von gewerblichen Unterrichtungen. Allen voran müssen nun Unternehmer, die sich, weil § 4 Nr. 21 UStG nicht dem Unionsrecht entspricht, unmittelbar auf die Steuerbefreiungen des Unionsrechts berufen haben, damit rechnen, dass ihre Leistungen doch mit Umsatzsteuer belastet werden. Betroffene Anbieter sollten ihre Leistungen prüfen und ggf. neu bewerten. Zudem sollten deutsche Anbieter klären, ob sie als Einrichtung bzw. ihre Leistungen durch die Landesbehörde anerkannt werden können. Dann wäre es ihnen ggf. möglich, von der nationalen Steuerbefreiung zu profitieren.

Mit Spannung kann erwartet werden, wie der BFH die EuGH-Definition von „Schul- und Hochschulunterricht“ wertet. So ist derzeit beim BFH ein Verfahren zur Frage anhängig, ob die Umsätze für den Unterricht als Tanzlehrerin von der Umsatzsteuer befreit sind (Az. BFH: V R 66/17). Fraglich bleibt außerdem, wie der BFH fortan zu seinen Entscheidungen betreffend z. B. Schwimmunterricht und Kampfsportschulen steht.