

Stellungnahme

von Katholische Erwachsenenbildung Deutschland – Bundesarbeitsgemeinschaft und Evangelische Erwachsenenbildung – Bundesverband zur Anpassung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses an die Neuregelung von § 4 Nr. 21 UStG zum 1. Januar 2025

Die Katholische Erwachsenenbildung Deutschland – Bundesarbeitsgemeinschaft wurde mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 17.01.2025 aufgefordert, zur Anpassung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses an die zum 01.01.2025 in Kraft getretene Neuregelung des § 4 Nr. 21 UStG Stellung zu nehmen. Gemeinsam mit dem Evangelische Erwachsenenbildung – Bundesverband tun wir das wie folgt:

Die Anpassung des Umsatzsteueranwendungserlasses zu § 4 Nr. 21 UStG ist grundsätzlich zu begrüßen. Auf der Grundlage der hier von der Finanzverwaltung zu beachtenden Zielsetzungen der gesetzlichen Neuregelung (II.) weisen wir aber auf einige Punkte hin, die nochmals überdacht werden und zur Änderung des vorgelegten Entwurfes führen sollten (III.).

Unserer ausführlichen Einschätzung stellen wir die Kernanliegen voran.

I. Kernanliegen

1. Das Vorhaben, den Umsatzsteueranwendungserlass an die Neuregelung des § 4 Nr. 21 UStG anzupassen, hat sicherzustellen, dass in dem unionsrechtlich gezogenen Rahmen die Reichweite und Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen – verbunden mit einem hohen Maß an Rechtssicherheit – ungeschmälert erhalten bleiben. Die bislang umsatzsteuerfreien Leistungen müssen unverändert umsatzsteuerfrei sein.
2. Angesichts der weitgehenden Beibehaltung der überkommenen Regelungsstruktur des § 4 Nr. 21 UStG n. F. sollte kritisch hinterfragt werden, ob die begrenzten Gesetzesänderungen eine umfassende Neufassung des Anwendungserlasses erfordern. Die zahlreichen Änderungen des Anwendungserlasses stellen die Rechtspraxis vor erhebliche Anpassungsnotwendigkeiten und können ihrerseits dazu beitragen, dass die rechtssichere Anwendung der Steuerfreiheit von Bildungsleistungen beeinträchtigt wird.
3. Mit dem Aufwuchs der Regelungsdichte und Regelungstiefe des Anwendungserlasses kann nicht nur die Streit anfälligkeit der Rechtsanwendung zunehmen, sondern es wächst auch die Gefahr, durch eine untergesetzliche Überregulierung die Reichweite der Steuerfreiheit der Bildungsleistungen im Ergebnis einzuschränken und sich damit in Widerspruch zu dem klaren Willen des Gesetzgebers zu setzen. Diese Gefahr

manifestiert sich insbesondere in der beabsichtigten detaillierten Regelung der Abgrenzung der Befreiung von nicht unmittelbar dem Schul- und Hochschulunterricht dienenden Leistungen nach dem Kriterium der bloßen Freizeitaktivität.

4. Die weitere Ausdifferenzierung des Begriffs der bloßen Freizeitaktivität sollte aufgegeben werden. Sie geht weit über die bisherige Verwaltungsauffassung und auch weit über das funktionale Verständnis der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, die der Entwurf ansonsten breit rezipiert, hinaus.
5. Die im Entwurf vorgesehene Typisierung anhand der allgemeinen Verkehrsauffassung nutzt ein höchst unbestimmtes Merkmal und könnte in dessen Anwendung zu einer unangemessenen Ausdehnung der Annahme bloßer Freizeitbetätigungen führen. Die auch verfassungsrechtlichen Grenzen der Typisierung dürften schließlich auch überschritten sein, wenn Leistungen, die für einige Leistungsempfänger zu Zwecken der Aus-, Fort- und Weiterbildung genutzt werden, generalisierend als Leistungen zu bloßen Freizeit Zwecken qualifiziert werden.
6. Angesichts der Streit anfälligkeit in der Sphärenabgrenzung befreiter Bildungsleistungen mittels des Kriteriums der Freizeitaktivität ist im Gegenteil ein weitgehender Verzicht auf dieses Kriterium zu empfehlen. Sein unionsrechtliches Fundament ist in der Rechtsprechung des EuGH überschaubar. Der Begriff der Freizeitaktivitäten bleibt weitgehend unbestimmt und konturenarm. Funktional geht es nur darum, Aktivitäten ohne jeglichen Bildungswert aus der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 lit. j, i MwStSystRL im Kontext des Schul- und Hochschulunterrichts auszuscheiden. Dieses Regelungsanliegen wird im Rahmen seines Anwendungsbereiches schon durch den materiell anspruchsvollen Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts, wie er der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zugrunde liegt, gedeckt.
7. Auch wenn die Finanzverwaltung auf die Abgrenzung mittels des Charakters einer Leistung als bloßer Freizeitaktivität nicht verzichten wollte, sollte die Abgrenzung doch auf ihren unionsrechtlichen Kern zurückgeführt werden. Freizeit mag das Gegenteil von beruflicher Aus- und Weiterbildung sein, Freizeit ist aber nicht das Gegenteil von Bildung. Es kann in der Anwendung und Konkretisierung des Kriteriums durch die Finanzverwaltung daher nur um äußerste Grenzen der Befreiung von Bildungsleistungen im Sinne des Ausschlusses von Tätigkeiten ohne jeglichen Bildungszweck gehen. Dies kann und sollte im jeweiligen Einzelfall entschieden werden. Maßgeblich sollten dann – wie bisher – die thematische Zielsetzung und Ausgestaltung des Unterrichtsangebots sein.
8. Der Entwurf des Anwendungserlasses zu § 4 Nr. 21 UStG hat sicherzustellen, dass unangemessene Vorfestlegungen zur Verwaltungsauffassung zu § 4 Nr. 22 UStG unterbleiben und den unterschiedlichen institutionellen Rahmenbedingungen auch in Zukunft hinreichend Rechnung getragen werden kann. Die Befreiungen von Bildungsleistungen im Rahmen des § 4 Nr. 21 UStG im Kontext des Schul- und Hochschulunterrichts und der Bildungsleistungen im Rahmen der Erwachsenenbildung sind aufgrund

ihrer Verselbstständigung in systematischer Hinsicht differenziert zu betrachten. Der unionsrechtlich bestimmte steuerliche Typus des Unterrichts ist angesichts der unterschiedlichen institutionellen Rahmenbedingungen unterschiedlicher Ausprägung zugänglich. Verweisungen – etwa in Bezug auf die Reichweite von Freizeitbetätigungen – sollten daraufhin geprüft werden, ob sie diesen Unterschieden hinreichend Rechnung tragen.

9. Der Bundesgesetzgeber hat einen etwaigen normativen Anpassungsbedarf im Feld des § 4 Nr. 22 UStG ausdrücklich späteren Gesetzgebungsverfahren anheimgestellt. Die Finanzverwaltung sollte dem in Hinblick auf die untergesetzliche Konkretisierung des § 4 Nr. 22 UStG folgen.

Die benannten und nachfolgend ausführlich erläuterten und begründeten Kernanliegen führen uns dazu, als kirchliche Erwachsenenbildung dringend an das BMF zu appellieren, den Entwurf zur Anpassung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses an die Neuregelung von § 4 Nr. 21 UStG nicht in der vorliegenden Form zu veröffentlichen.

Neben den benannten Problemen steht er unserer Auffassung nach zudem im Widerspruch zu den mit der Bund-Länder-AG UStG Bildungsleistungen erarbeiteten Kriterien für eine Bildungsveranstaltung, die Gegenstand des angekündigten Anwendungserlasses zu § 4 Nr. 22a UStG sind.

Wir bieten an, gemeinsam mit den weiteren von den Neuregelungen betroffenen Bildungsverbänden und Institutionen in einen koordinierten Dialogprozess zu treten.

Als Katholische und Evangelische Erwachsenenbildung machen wir Bildung zugänglich. Für alle Menschen, unabhängig von ihrer Herkunft oder ihrem sozialen Status.

In unseren Bundesverbänden koordinieren wir die Zusammenarbeit von über 900 Bildungseinrichtungen bundesweit. Wir vertreten die Interessen der katholischen und evangelischen Erwachsenenbildung in politischen, kirchlichen und gesellschaftlichen Kontexten und setzen uns für die Entwicklung und Durchsetzung von Bildungsstandards ein. Durch den Austausch von Wissen und Erfahrungen innerhalb der Netzwerke fördern wir Innovation und Qualität in der Bildungsarbeit. Mit diesem Ansatz erreichen wir mehr als 2,75 Mio. Teilnehmende pro Jahr.

Ausführlich

II. Allgemeines und Zielsetzungen der Anpassung des UStAE

Die Anpassung und der Prozess der untergesetzlichen Konkretisierung der Tatbestände und Voraussetzungen § 4 Nr. 21 UStG n. F.

i. d. F. d. Art. 25 d. JStG 2024 v. 5.12.2024, BGBl. Teil 1 Nr. 389, hier: S. 43.

und seiner Anwendung in Praxis der Finanzverwaltung haben drei wesentlichen Zielsetzungen zu genügen:

Zum ersten hat der Anwendungserlass **Unionsrechtskonformität** auch in der Anwendung des § 4 Nr. 21 UStG n. F. sicherzustellen und sich in den Grenzen zu bewegen, die Art. 132 Abs. 1 lit. j, i, 133 MwStSystRL dem Umsatzsteuergesetzgeber und der untergesetzlichen Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben setzen. Die Neufassung des § 4 Nr. 21 UStG strebt nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers die Anpassung des nationalen Umsatzsteuerrechts an die unionsrechtlichen Vorgaben

Gesetzentwurf der Bundesregierung, JStG 2024, Begründung, BT-Drs. 20/12780, S. 177.

Siehe auch: Bundestag, Finanzausschuss, Beschlussempfehlung und Bericht, Begründung zu § 4 Nr. 21, BT-Dr. 20/13419, S. 256: „Durch die Änderung wird § 4 Nummer 21 UStG an die unionsrechtlichen Vorgaben des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i und j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) – die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) kein gemeinsames System bilden – im nationalen Umsatzsteuerrecht angepasst“.

und an die diese konkretisierende Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union an.

Gesetzentwurf der Bundesregierung, JStG 2024, Begründung, BT-Drs. 20/12780, S. 177.

Innerhalb des unionsrechtlich gesetzten Rahmens kommt dem Bundesgesetzgeber aber ein weiter Gestaltungsspielraum zu. In dessen Ausfüllung sollte dem in Trägerpluralität wahrgenommenen Bildungsauftrag als öffentlicher Aufgabe und mit ihm der Förderung gemeinwohlorientierter Bildungsleistungen hinreichend Raum gegeben werden. Insoweit ist daran zu

erinnern, dass durch die Befreiung der in Art. 132 Abs. 1 lit. i, j MwStSystRL bezeichneten Leistungen sowie der mit diesen eng verbundenen Dienstleistungen gewährleistet werden soll, dass der Zugang zu den bezeichneten Leistungen nicht durch höhere Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn diese Tätigkeiten oder die eng mit ihnen verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen der Mehrwertsteuer unterworfen wären.

EuGH, Urt. v. 28. 11. 2013, C-319/12, MDDP, MwStR 2014, 15 Rn. 26; EuGH, Urt. v. 20.6.2002, C-287/00, Kommission/Deutschland, DStR 2002, 1172 Rn. 47.

Der nicht zuletzt in der Rechtsprechung des EuGH zum Unterrichtsbegriff offenkundig werdende, weitergehende Konkretisierungsbedarf der Richtlinientatbestände kann in den Grenzen des steuerrechtlichen Legalitätsprinzips auf untergesetzlicher Ebene gedeckt werden. Die Dynamik der kontextabhängigen Auslegung des Unionsrechts in der Rechtsprechung des EuGH kann insoweit mit einem hohen Maß an Flexibilität und Responsivität im Umsatzsteuerrecht nachgeführt werden.

Bei der Anpassung des Anwendungserlasses ist aber zu beachten, dass der nach der EuGH-Rechtsprechung maßgebliche Typus des Unterrichtssystems in den Mitgliedstaaten auch in Deutschland ein außersteuerrechtlicher Typus ist. Typusbestimmend sind damit die bildungs- und bildungsverfassungsrechtlichen Strukturvorgaben des Bildungswesens, die für die umsatzsteuerliche Adaption im Anwendungserlass verpflichtend sein sollten.

Zum zweiten ist nicht zuletzt durch die erheblichen Änderungen, die der Gesetzentwurf der Bundesregierung im Gesetzgebungsverfahren erfahren hat, der Bedarf an **Rechtssicherheit** in der Konkretisierung der gesetzlichen Rahmenbedingungen für Finanzverwaltung, aber vor allem auch für die Akteure im Bildungswesen und namentlich diejenigen der Erwachsenenbildung unabweisbar. Dem Deutschen Bundestag war es völlig zu Recht ein wichtiges Anliegen, nach den Dynamiken im Gesetzgebungsverfahren und der hierdurch verursachten Verunsicherung

Siehe auch: Bundesrat, Stellungnahme zum Entwurf eines JStG 2024, BR-Drs. 369/24(B), Ziff. 64, S. 103.

sicherzustellen, dass in der Anwendung des § 4 Nr. 21 UStG n. F. für die Akteure im Bereich der gewachsenen Bildungsstrukturen vor allem ein hohes Maß an Verlässlichkeit und Rechtssicherheit erreicht wird.

Siehe hierzu aus der 2. Lesung des JStG am 18.10.2024 nur die MdB Herbrand, in BT, Plenarprotokoll 20/195, S. 25541 (25541); MdB Klüssendorf, daselbst, S. 25543 (25544 B); MdB Wittmann, daselbst, S. 25546 D.

Auch der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum ursprünglichen Regierungsentwurf die Begleitung der Gesetzesnovelle durch ein umfassendes Anwendungsschreiben angemahnt, mit dem die unveränderte Umsatzsteuerfreiheit von Bildungsleistungen herausgestellt werden sollte:

„Der Bundesrat spricht sich daher dafür aus, dass die Bundesregierung die Neufassung der Steuerbefreiung mit einem umfassenden BMF- Einführungsschreiben begleitet, in dem herausgestellt wird, dass im Rahmen der verbindlichen europarechtlichen Vorgaben Bildungsleistungen im Allgemeinen und das musikalische Angebot im Speziellen auch **weiterhin unverändert umsatzsteuerlich** begünstigt sind.“

Bundesrat, Stellungnahme zum Entwurf eines JStG 2024, BR-Drs. 369/24(B), Ziff. 64, S. 104. (Hervorhebung nur hier).

Hiermit ist – zum Dritten – die wesentliche Zielsetzung angesprochen, die der Bundesgesetzgeber der Finanzverwaltung im Rahmen der Anpassung des Umsatzsteueranwendungserlasses gesetzt hat. Im Rahmen der unionsrechtlichen Vorgaben soll die Reichweite der Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen ungeschmälert erhalten bleiben. Ziel des Gesetzgebers ist die **Erhaltung des Status-Quo**-ante.

So auch die Forderung des Bundesrates: Bundesrat, Stellungnahme zum Entwurf eines JStG 2024, BR-Drs. 369/24(B), Ziff. 64, S. 104.

Diese Zielsetzung hat der Bundestag unmissverständlich – nicht nur in der Plenardebatte –

Siehe hierzu aus der 2. Lesung des JStG am 18.10.2024 nur die MdB Herbrand, in BT, Plenarprotokoll 20/195, S. 25541 (25541 C): „Wir haben uns auch darauf verständigt, Bildungsleistungen umsatzsteuerfrei zu halten. Wir verhindern damit, dass europäische Vorgaben Bildungsangebote in Deutschland um 19 Prozent verteuern“; Ähnlich: MdB Klüssendorf, daselbst, S. 25543 (25544 B).

sondern auch im Rahmen der Begründung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses unmissverständlich zum Ausdruck gebracht und bekräftigt:

„Den Vorgaben des Unionsrechts folgend fallen auch steuerbare Bildungsleistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind,

erbracht werden, unter die Steuerbefreiung. Zu den Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 UStG, die mit den vorgenannten Bildungsaufgaben betraut sind, gehören insbesondere in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft betriebene allgemeinbildende oder berufsbildende Schulen und staatliche Hochschulen im Sinne des § 1 Hochschulrahmengesetz.

Des Weiteren wird der Umfang der begünstigten Leistungen von derzeit „Leistungen, die auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten“ auf „Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen“ ausgedehnt.

Ferner erfolgt ergänzend in § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe c UStG die Umsetzung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL in nationales Recht. Danach befreien die Mitgliedstaaten den „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ von der Mehrwertsteuer. Da nach der Rechtsprechung des EuGH die Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i und j MwStSystRL kein gemeinsames System von Befreiungen bilden, wird die Befreiungsnorm nach Buchstabe j in einer eigenständigen nationalen Rechtsvorschrift umgesetzt.

Der Begriff des Privatlehrers nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL und somit auch nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe c UStG umfasst nur natürliche Personen.

Mit dieser Gesetzesänderung bleiben die bislang umsatzsteuerfreien Leistungen unverändert umsatzsteuerfrei.“ (Hervorhebung nur hier).

Bundestag, Finanzausschuss, Beschlussempfehlung und Bericht, Begründung zu § 4 Nr. 21, BT-Dr. 20/13419, S. 256.

Die Anpassung des Anwendungserlasses hat sich im Rahmen dieses eindeutigen Willens des Gesetzgebers zu bewegen. Die Anwendungsspielräume des § 4 Nr. 21 UStG a. F. sollten in den unionsrechtlichen Grenzen in § 4 Nr. 21 UStG n. F. unverändert erhalten bleiben.

Die Anpassung des Anwendungserlasses ist kein Instrument, um vom Bundesgesetzgeber im Gesetzverfahren aufgegebene Anpassungsvorhaben untergesetzlich zu verwirklichen und den gesetzlichen Rahmen der Umsatzsteuerbefreiung in der Anwendung durch die Finanzverwaltung restriktiver als in der Vergangenheit zu verstehen.

III. Bewertung des vorgelegten Entwurfes

Der Entwurf zur Anpassung des UStAE erreicht diese drei Ziele bislang nicht in hinreichendem Maße.

Vor dem Hintergrund des Umfangs der gesetzlichen Änderungen des § 4 Nr. 21 UStG sollten Regelungsumfang und Regelungstiefe des vorgelegten Entwurfes auf ihre Erforderlichkeit hin überprüft werden (1.) Vor allem der beabsichtigte Umgang mit dem Kriterium der bloßen Freizeitbetätigung in der Bestimmung nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen sollte grundsätzlich überdacht werden (2.). Jedenfalls ist darauf zu achten, dass der Anwendungserlass die Heterogenität der Bildungslandschaft, der hier aktiven Anbieter von Bildungsleistungen und korrespondierend hierzu den Grad der normativen Selbstständigkeit der Befreiungstatbestände des § 4 Nr. 21 und Nr. 22 UStG im Blick behält, um unerwünschte Folgewirkungen und Übersprungeffekte zu vermeiden (3.)

1. Vermeidung unangemessener Überregulierung

Auch eine zu detaillierte und über die gesetzlichen Rahmenvorgaben hinausgehende Erlasslage kann die Handlungsspielräume der Finanzverwaltung über Gebühr beschränken und zu einer – nach dem Willen des Bundesgesetzgebers gerade auszuschließenden – Beeinträchtigung der bislang bestehenden Umsatzsteuerbefreiung von Unterrichts- und Bildungsleistungen führen. Auch kann eine umfassende Novelle des bisherigen Anwendungserlasses neue Rechtsunsicherheiten mit sich bringen, wenn bekannte und bewährte Konkretisierungen beibehaltener gesetzlicher Tatbestände ohne Not aufgegeben und Finanzverwaltung und Steuerrechtsanwender mit neuen Differenzierungen konfrontiert werden.

Hier ist unbedingt in Rechnung zu stellen, dass die Änderung des § 4 Nr. 21 UStG, die der Gesetzgeber beschlossen hat, sich in weit stärkerem Umfang als der ursprüngliche Entwurf der Bundesregierung an der hergebrachten Regelungstechnik des § 4 Nr. 21 a. F. orientiert. Das Bescheinigungsverfahren bleibt aufrechterhalten und wird einerseits lediglich auf Einrichtungen des öffentlichen Rechts erstreckt und andererseits unter Aufgabe des Bezugs zur Berufs- oder Prüfungsvorbereitung auf Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Leistungen erweitert. Das ursprüngliche Regelungsanliegen wird nur in Bezug auf die gesonderte Regelung für Privatlehrer umgesetzt, hinsichtlich derer die Aufforderung der EU-Kommission zur Abgabe einer mit Gründen versehenen Stellungnahme den unionsrechtlichen Handlungsbedarf als unabweisbar erscheinen lässt.

Eine grundlegende Neukonzeption des § 4 Nr. 21 UStG – und eine Anpassung der Umsatzsteuerbefreiungen des § 4 UStG an die Systematik des Art. 132 j, i MwStSystRL – ist mit dem Jahressteuergesetz aber gerade nicht verbunden. Vor diesem Hintergrund sollte dringend erwogen werden, auf eine umfassende Anpassung des Anwendungserlasses zu verzichten. Zum Erhalt des Status-Quo der Befreiung von Bildungsleistungen und um der Rechtssicherheit in der Rechtsanwendung willen könnten punktuelle Anpassungen der bisherigen Erlasslage mit einem milderem Eingriff in die etablierten Regelungen verbunden und deshalb vorzugswürdig sein.

Ein neuer Regelungs- und Anpassungsbedarf dürfte vor diesem Hintergrund nur in Bezug auf die Einrichtungen des öffentlichen Rechts und den von Privatlehrern erteilten Unterricht gegeben sein. Dem trägt der Entwurf in Ziff. 5 – Abschnitt 4.21.3 der Entwurfsfassung – und Ziff. 10 – Abschnitt 4.21.8 – angemessen Rechnung.

In Bezug auf die Konkretisierung und Umschreibung des Schul- und Hochschulunterrichts in Ziff. 1 – Abschnitt 4.21.1 – nimmt der Entwurf hingegen weitgehend auf die im Entwurf des Schreibens im Teil I rezipierte Rechtsprechung Bezug. Hier sollte – auch angesichts der

Normierungsumfangs – nochmals geprüft werden, ob die jeweiligen Aussagen zur Implementierung der Rechtsprechung und der gesetzlichen Neuregelung erforderlich sind.

Um dies an einem Beispiel zu verdeutlichen: Während die Definition der Kriterien des Schul- und Hochschulunterrichts in Abschnitt 4.21.1 Abs. 2 der dort aufgeführten Rechtsprechung des EuGH und des BFH folgen, lässt sich auf deren Grundlage unzweifelhaft das Erfordernis eines Wissenstransfers wie in Abschnitt 4.21.1 Abs. 3 Satz 1 des Entwurfes geregelt und ein Bezug der (tatsächlichen) Lehrinhalte auf Schul- Hochschulunterricht begründen, nicht aber der dort ebenfalls geregelte Bezug des Lehrplans auf den genannten Unterricht. Letzterer könnte allenfalls als Indiz für die geforderte materielle Qualifikation der tatsächlichen Bildungs- und Lehrinhalte dienen.

Wenn der Entwurf im Kern auf die Implementierung der in Teil I angeführten Rechtsprechung zielt und damit dem Ziel der unionsrechtlichen Kompatibilisierung der Umsatzsteuerbefreiung dienen soll, dann trägt solche überschießende Konkretisierung jedenfalls nicht zu einem höheren Maß an Rechtssicherheit bei.

2. Abgrenzung nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienender Leistungen und die Reichweite der Freizeitgestaltung

Nicht überzeugend sind – angesichts der schon in der Vergangenheit hoch umstrittenen Abgrenzungen der Vermittlung von Kenntnissen, die der bloßen Freizeitgestaltung dienen, von Bildungs- und Unterrichtsleistungen – die ausgreifenden Versuche des Entwurfes, die Abgrenzung der dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen von (bloßen) Freizeitgestaltungen neu zu umgrenzen.

Der Entwurf (a.) verkennt hier grundsätzlich die Funktion der Abgrenzung und die mit dieser Funktion notwendig einhergehenden Spielräume und Unschärfen, die die bisherige Verwaltungsauffassung (b.) und Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (c.) zu Recht belassen haben. Vor allem aber verkennt die vorgeschlagene Neuregelung, dass es sich bei dem Begriff der Freizeitgestaltung (mittlerweile) um einen in der Rechtsprechung des EuGH etablierten, unionsrechtlich bestimmten Begriff handelt (d.). Die Regelungsdichte des Anwendungserlasses sollte auch künftig gering gehalten werden. Die vorgeschlagenen Neuregelungen sind – soweit sie über die bisherige Erlasslage hinausgehen – verzichtbar (e.)

a. Freizeitbetätigungen in der Entwurfsfassung

Der Entwurf schließt in Kontinuität zur Rechtsprechung und der bisherigen Erlasslage Unterrichtsleistungen, die von ihrer Zielsetzung auf bloße Freizeitgestaltung gerichtet sind, von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG aus. Er konkretisiert diese Aussage mit Verweis auf

das vom Bundesfinanzhof behandelte Beispiel an allgemein interessierte Personen gerichteter Töpferkurse, Tanzkurse und Klöppelkurse.

Ziff. 4.21.2 Abs. 1 Satz 1, 2 UStAE-E unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 24.01.2008 – V R 3/05, BStBl II 2012 S. 267.

Die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, dass eine Einrichtung Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung erbringt, wird grundsätzlich als ein Indiz dafür gewertet, dass Leistungen, die tatsächlich dem Anforderungsprofil der Bescheinigung entsprechen, nicht den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben, sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen.

Ziff. 4.21.2 Abs. 1 Satz 3 UStAE-E

Als zur Widerlegung dieser auf den Charakter eines Grundlagenbescheides zu stützenden Vermutungswirkung der Bescheinigung geeigneten, gegenteiligen Anhaltspunkte, die zur Annahme bloßer Freizeitgestaltungen führen, stellt der Entwurf beispielhaft auf die „thematische Zielsetzung der Unterrichtsleistung“ und „die Ausgestaltung des Unterrichtsangebots“ ab.

Ziff. 4.21.2 Abs. 1 Satz 4 UStAE-E

Der Entwurf bestimmt also den Charakter als Freizeitbetätigung im Grundsatz zutreffend auf die jeweilige Leistung bezogen, weist dabei aber auch auf die Notwendigkeit der Beurteilung und Entscheidung im jeweiligen Einzelfall hin.

Ziff. 4.21.2 Abs. 1 Satz 5 UStAE-E

Bei der Entscheidung sei u. a. zu beachten „ob an Schulen oder Hochschulen üblicherweise vergleichbare Leistungen erbracht werden, oder ob die Schulungsmaßnahmen auf die Bedürfnisse der beruflichen Bildung zugeschnitten sind.“

Ziff. 4.21.2 Abs. 1 Satz 6 UStAE-E

Insoweit sucht der Entwurf die Rückversicherung am Typus des Unterrichts- und Bildungssystems in Schulen und Hochschulen.

Die Alternative des Zuschnitts auf die Bedürfnisse der beruflichen Bildung soll unter diesem Begriff vermutlich den Gesetzeswortlaut der Ausbildung, Fortbildung und beruflichen Umschulung aufnehmen, schafft im Verzicht auf diese Differenzierung aber Unsicherheit, wie unter

Bedürfnisse der beruflichen Bildung zu subsumieren ist bzw. ob die Verwaltung hier einen Unterschied zur Formulierung des Gesetzes markieren will.

Bis hierin bewegt sich der Entwurf allerdings im Grundsatz auf Pfaden der überkommenen Dogmatik, die er im Folgenden aber – geradezu in einer Umkehrung der bisherigen Typologie – weit hinter sich lässt: Der Entwurf unternimmt eine Typisierung am relativ unbestimmten Maßstab der allgemeinen Verkehrsauffassung und generalisiert auf deren Basis die allgemeine Qualifikation eines Leistungsangebots, ohne die Möglichkeit einzuräumen, der Generalisierung durch Hinweis auf Gesichtspunkte, die im Einzelfall für eine Qualifikation einer Leistung als dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen sprechen, zu eröffnen:

„Ist ein „Kurs unter Berücksichtigung der allgemeinen Verkehrsauffassung auf die Erlangung regelmäßig nur im Privatleben angewandter Kenntnisse und Fähigkeiten ausgerichtet, ist der Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung gegeben. ⁸In diesem Falle ist es dann ohne Belang, wenn einzelne Teilnehmer die Leistung tatsächlich im Hinblick auf eine schulische oder berufliche Nutzung in Anspruch nehmen bzw. später einen Beruf in diesem Bereich ergreifen. ⁹Die bloße Möglichkeit, während einer Freizeitveranstaltung erlernte Fähigkeiten oder Kenntnisse auch beruflich nutzen zu können, nimmt einer solchen Veranstaltung nicht den Freizeitcharakter.“

Ziff. 4.21.2 Abs. 1 Satz 7-9 UStAE-E

Das Potential von Leistungen zur beruflichen Nutzung von Fähigkeiten oder Kenntnissen, die im Rahmen einer so unter Hinweis auf die Verkehrsanschauung generell typisierten Leistungsangebots erworben werden, wird damit ignoriert.

Es erscheint hier schon im Ansatz zweifelhaft, ob der Entwurf die verfassungsrechtlichen Grenzen realitätsgerechter Typisierung noch einhält oder zu durch zulässige Typisierungsziele nicht mehr gerechtfertigten Ungleichbehandlungen führt. Vor allem lässt der Entwurf im Dunklen, woran – wenn nicht an den vorgenannten Kriterien – sich eine allgemeine Verkehrsauffassung vom Freizeitcharakter einer Leistung festmachen lässt. Offen und unbeantwortet bleibt schließlich auch, wie die Forderung nach der Maßgeblichkeit einer allgemeinen Verkehrsauffassung mit der zuvor betonten Einzelfallabhängigkeit der Beurteilung zu vereinbaren sein soll. Der Entwurf führt jedenfalls einen unbestimmten Maßstab ein, an den steuerliche Differenzierungen geknüpft werden sollen. Die allgemeine Verkehrsanschauung könnte als Aufforderung missverstanden werden, sich durch nicht rationalisierte Vorverständnisse von den vorgenannten Indiz-Tatbeständen zu lösen. Sie trägt nicht zur Bestimmtheit der Normkonkretisierung und Verlässlichkeit der Gesetzesanwendung bei und ist verzichtbar.

Immerhin sieht der Entwurf im Fall bürgerschaftlichen Engagements eine für sich genommen begrüßenswerte Rückausnahme vor. Eine bloße Freizeitgestaltung soll nicht vorliegen, „wenn sich Schulungsangebote an Personen richten, die sich ehrenamtlich engagieren wollen, z. B. Kurse zur Ausbildung von Schöffen oder Übungsleitern“.

Ziff. 4.21.2 Abs. 1 Satz 10 UStAE-E

Während Klöppelkurse unabhängig davon, ob Teilnehmer das Klöppeln zum Beruf machen, so als reine Freizeitgestaltung nicht befreit werden, dürften Klöppelkurse zur Ausbildung von Übungsleitern in gemeinnützigen Klöppel-Vereinen in den Genuss der Steuerbefreiung kommen. Hier öffnet der Entwurf eher Spielräume zu komplexen steuerlichen Gestaltungen, als dass er Rechtssicherheit schafft.

Schließlich verweist der Entwurf für Leistungen an Kinder und Jugendliche, bei denen Wissen vermittelt wird oder Fähigkeiten, soziale Kompetenzen und Werte erlernt werden, auf die Möglichkeiten der Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 23 Satz 1 a UStG.

Ziff. 4.21.2 Abs. 1 Satz 11 UStAE-E

b. Freizeitbetätigungen im geltenden Anwendungserlass

Der geltende Anwendungserlass zeichnet sich im Vergleich geradezu durch eine zurückhaltende Abgrenzung der unmittelbar dem Bildungszweck dienenden Leistungen und derjenigen Leistungen aus, die der bloßen Freizeitgestaltung dienen.

Hiernach dienen Leistungen dem Schul- und Bildungszweck dann unmittelbar, wenn dieser gerade durch die jeweils in Frage stehende Leistung erfüllt wird.

Ziff. 4.21.4 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

Unerheblich soll dabei sein, ob sich die Personen, an die sich die Leistungen richten, tatsächlich auf einen Beruf oder eine Prüfung vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts vorbereiten. Entscheidend sollen vielmehr „die Art der erbrachten Leistungen und ihre generelle Eignung als Schul- oder Hochschulunterricht“ sein.

Ziff. 4.21.4 Abs. 1 Satz 7 UStAE.

Deshalb sei es auch ohne Belang, wie hoch der Anteil der Schüler ist, die den Unterricht tatsächlich im Hinblick auf eine Berufsausbildung oder eine Prüfungsvorbereitung besuchen oder später tatsächlich den entsprechenden Beruf ergreifen.

Ziff. 4.21.4 Abs. 1 Satz 8 UStAE.

Auf dieser Basis setzt die ihrerseits mit systematischen Unschärfen verbundene Abgrenzung der Schul- und Unterrichtsleistungen von der reinen Freizeitgestaltung an.

Für die Annahme eines Schul- und Bildungszwecks ist nach der Verwaltungsauffassung entscheidend, „ob vergleichbare Leistungen in Schulen erbracht werden und ob die Leistungen der bloßen Freizeitgestaltung dienen“.

Ziff. 4.21.4 Abs. 1a Satz 1 UStAE.

Neben der positiven Indizwirkung des Bescheinigungsverfahrens recurriert die Verwaltung auch auf negative Indizien, wie etwa Teilnehmerkreis und thematische Zielsetzung der Unterrichtsleistung.

Ziff. 4.21.4 Abs. 1a Satz 3 f. UStAE unter Verweis auf BFH-Urteil vom 24.1.2008, V R 3/05, BStBl. 2012 II S. 267.

Eben dieses Verständnis hat sich auch der Gesetzgeber zu Eigen gemacht.

Siehe: Gesetzentwurf der Bundesregierung, JStG 2024, Begründung, BT-Drs. 20/12780, S. 179: „Nicht befreit sind Leistungen, die der bloßen Freizeitgestaltung dienen (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-445/05 (Haderer)), da diese nicht zu den Bildungsleistungen im Sinne des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i und j MwStSystRL zählen. Ob die erbrachten Unterrichtsleistungen den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben, kann nur im jeweiligen Einzelfall entschieden werden. Maßgeblich hierbei sind u. a. die thematische Zielsetzung und Ausgestaltung des Unterrichtsangebots, an den sich das Angebot richtet.“

Schon auf dieser untergesetzlichen Grundlage ist es bislang nicht gelungen, mit dem Kriterium der „bloßen Freizeitgestaltung“ die Sphäre der Umsatzsteuerbefreiung von dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen rechtssicher abzugrenzen. Im Gegenteil sind die Abgrenzungen streitanfällig, wie die ihrerseits ausdifferenzierte Behandlung der Abgrenzung anhand des Kriteriums der Freizeitbetätigung in der Rechtsprechung zeigt.

c. Freizeitbetätigungen in der Rechtsprechung des BFH

Insbesondere im Kontext der von der EuGH-Rechtsprechung – hierzu sogleich unter d – zunächst inspirierten Abgrenzung von Schul- und Unterrichtsleistungen

Die Entscheidungen EuGH v. 14. 6. 2007, C-445/05, Haderer, IStR 2007, 547, nimmt schon BFH-Urteil vom 24.01.2008 – V R 3/05, BStBl II 2012 S. 267, ausdrücklich in Bezug.

zu Veranstaltungen zu reinen Freizeit Zwecken hat der Bundesfinanzhof in mehr oder weniger deutlicher Rechtsschöpfung ein komplexes Indizien System der Abgrenzung etabliert.

Grundlegend: BFH-Urteil vom 24.01.2008 – V R 3/05, BStBl II 2012 S. 267; BFH, Urt. v. 28.5.2013 – XI R 35/11, nPoR 2014, 51 Rn. 46 f.

In dessen Rahmen begreift die Rechtsprechung insbesondere das Ausmaß des Gemeinwohlinteresses an dem Erlernen als ein Indiz gegen das Vorliegen eines bloßen Freizeitwecks. Folgerichtig anerkannte die Rechtsprechung unter dieser Gemeinwohlperspektive und damit letztlich in unmittelbarer Anwendung des Art. 132 MwStSystRL ein weites Betätigungsfeld als steuerbefreite Bildungsleistungen an, so etwa Schwimmkurse, Fitnesskurse, Ballettunterricht, Kampfsportkurse, Tanzunterricht, Musikunterricht Sprachkurse für Vorschul- und Grundschul Kinder, Kurse zu Sofortmaßnahmen am Unfallort, Museumsführungen und schließlich auch den Besucherdienst des Deutschen Bundestages.

BFH v. 5.6.2014 – V R 19/13, MwStR 2014, 689; BFH v. 25.10.2018 – XI B 57/18, MwStR 2019, 197; BFH v. 24.1.2008 – V R 3/05, DStR 2008, 919; BFH v. 28.5.2013 – XI R 35/11, MwStR 2013, 637; BFH v. 24.1.2019 – V R 66/17, MwStR 2019, 413; BFH v. 20.8.2009 – V R 25/08, BStBl. II 2010, 15; FG Thüringen v. 9.6.2016 – 2 K 75/16, EFG 2017, 160; BFH v. 10.1.2008 – V R 52/06, DStRE 2008, 445; FG Münster Urt. v. 8.10.2018 – 5 K 1215/16 U, nPoR 2019, 68; BFH v. 7.1.2015 – V B 102/14, MwStR 2015, 429. Aus der Literatur hierzu nur: Müller, MwStR 2019, 615.

Ansatzpunkt ist ursprünglich der aus dem Unionsrecht adaptierte Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts: Der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ beschränkt sich nach Auffassung des BFH in dem vom vorliegenden Entwurf rezipierten Urteil zur Befreiung von Ballettunterricht dabei nicht „auf Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern er schließt andere Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben“.

BFH-Urteil vom 24.01.2008 – V R 3/05, BStBl II 2012 S. 267.

Auf die Ziele der Personen, die die Einrichtung besuchen, komme es für die Steuerbefreiung nicht an. Entscheidend seien vielmehr die „Art der erbrachten Leistungen und ihre generelle Eignung als Schul- oder Hochschulunterricht“.

BFH-Urteil vom 24.01.2008 – V R 3/05, BStBl II 2012 S. 267 unter Verweis auf BFH v. 18. 12. 2003, V R 62/02, BStBl II 2004, S. 252.

Den Bescheinigungen der zuständigen Landesbehörden weist die Rechtsprechung insofern Indizwirkung, zu „als – sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen – davon auszugehen ist, dass Leistungen, die tatsächlich dem Anforderungsprofil der Bescheinigung entsprechen, nicht den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben.“

BFH-Urteil vom 24.01.2008 – V R 3/05, BStBl II 2012 S. 267

Solche gegenteiligen Anhaltspunkte, die zur Annahme reiner Freizeitgestaltungen führen, können sich nach Auffassung des Bundesfinanzhofes „zum Beispiel aus dem Teilnehmerkreis oder aus der thematischen Zielsetzung eines Kurses ergeben. So sind Kurse, die von ihrer Zielsetzung auf reine Freizeitgestaltung gerichtet sind, ausgeschlossen. Darunter fallen zum Beispiel Kurse, die sich an Eltern von Schülern richten, um die Wartezeit während des Unterrichts der Kinder sinnvoll zu nutzen, Kurse für Senioren oder allgemein am Tanz interessierte Menschen. Kurse hingegen, die es einem Teilnehmer ermöglichen, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten durch Vertiefung und Fortentwicklung schließlich beruflich zu nutzen, fallen unter die Steuerbefreiung auch dann, wenn von dieser Möglichkeit nur wenige Teilnehmer Gebrauch machen.“

BFH-Urteil vom 24.01.2008 – V R 3/05, BStBl II 2012 S. 267.

Der Bundesfinanzhof hat an diesen Kriterien auch bei seiner Beurteilung der Leistungen einer Kampfsportschule festgehalten.

BFH, Urt. v. 28.5.2013, XI R 35/11, BStBl. II 2013, S. 879.

und nochmals klargestellt:

„Die Steuerfreiheit der streitigen Leistungen hängt demnach – worauf der Kläger zutreffend hinweist – nicht davon ab, dass die angebotenen Lehrgänge weder Teil einer gesetzlich geregelten Berufsaus- oder Berufsbildung sind, noch auf einen bestimmten Beruf vorbereiten. Auf die Ziele der die Einrichtung besuchenden Personen kommt es für die Steuerbefreiung nicht an. Entscheidend sind vielmehr die Art der erbrachten Leistungen und ihre generelle Eignung als Schul- oder Hochschulunterricht. *Deshalb*

ist es auch ohne Belang, wie hoch der Anteil der Schüler ist, die die Lehrgänge des Klägers tatsächlich im Hinblick auf eine Berufsausbildung oder eine Prüfungsvorbereitung besuchten oder später tatsächlich den Beruf des Kampfkunstlehrers ergriffen haben“.

BFH, Urt. v. 28.5.2013, XI R 35/11, BStBl. II 2013, S. 879., Hervorhebung nur hier.

Im Rahmen der Beurteilung, ob eine reine Freizeitbetätigung vorliegt, werde – so der Senat weiter – das Finanzgericht berücksichtigen müssen

„dass Lehrgänge, die es einem Teilnehmer – wie z. B. Polizisten oder Soldaten – ermöglichen, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten durch Vertiefung und Fortentwicklung beruflich zu nutzen, auch dann unter die Steuerbefreiung fallen, wenn von dieser Möglichkeit nur wenige Teilnehmer Gebrauch machen“ – so der Senat unter erneutem Hinweis auf Art. 44 der MwStSystRL-DVO.

BFH, Urt. v. 28.5.2013, XI R 35/11, BStBl. II 2013, S. 879.

Auch unter dem Eindruck der grundlegenden Weiterentwicklung des Unterrichtsbegriffes in der jüngeren Rechtsprechung des EuGH

EuGH, EuGH, Urt. v. 21.10.2021 – C-373/19, Dubrovin & Tröger, DStR 2021, 2524; EuGH, Beschl. v. 7.10.2019 – C-47/19, HA, DStR 2019, 2417; EuGH, Urt. v. 14.3.2019 – C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie, DStR 2019, 620.

hat der Bundesfinanzhof an dem Ausschluss von bloßen Freizeitbetätigungen bzw. in leicht gewandelter Diktion von „Bildungsmaßnahmen mit Freizeitcharakter“ aus der Sphäre der Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen festgehalten, ohne das zuvor geschilderte Indizienmodell zur Qualifikation der in Rede stehenden Leistungen erneut auszdifferenzieren, zu vertiefen oder zu ändern.

BFH, Beschl. v. 27.3.2019 – V R 32/18, DStR 2019, 986 Rn. 17.

Die Kriterien der Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung im Grundsatz schon im geltenden Anwendungserlass kongruent rezipiert. Diese Kongruenz würde ohne Not preisgegeben, wenn im Anwendungserlass versucht würde, das seinerseits nicht durch geringe Komplexität gekennzeichnete Indizien-Modell durch weitergehende Konkretisierung und Ausdifferenzierung noch zu übertreffen.

d. Freizeitbetätigungen in der Rechtsprechung des EuGH

Auch der EuGH nutzt den Ausschluss von Freizeitbetätigungen in ständiger Rechtsprechung zur Bestimmung der Reichweite der Befreiungsnormen des Art. 132 Abs. 1 lit. i, j. MwStSystemRL. Auch in seiner jüngsten Rechtsprechung hält der Gerichtshof an dem Abgrenzungskriterium fest.

Bspw.: EuGH, Urt. v. 21.10.2021 – C-373/19, Dubrovin & Tröger, DStR 2021, 2524 Rn. 25.

In seiner Entscheidung zur Umsatzsteuerbefreiung der Leistungen einer Fahrschule hat der Gerichtshof erneut festgestellt, dass „Tätigkeiten, die nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben, vom Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts erfasst werden können, sofern die Unterweisung in Schulen oder Hochschulen erfolgt.“

EuGH, Urt. v. 14.3.2019 – C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, DStR 2019, 620 Rn. 23. So auch: EuGH, Urt. v. 21.10.2021 – C-373/19, Dubrovin & Tröger, DStR 2021, 2524 Rn. 25.

Der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 lit. i und j MwStSystemRL umfasse hiernach „Tätigkeiten, die sich sowohl wegen ihrer spezifischen Art als auch aufgrund des Rahmens, in dem sie ausgeübt werden, abheben“.

EuGH, Urt. v. 14.3.2019 – C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, DStR 2019, 620 Rn. 24.

Der Unionsgesetzgeber habe mit diesem Begriff „auf einen bestimmten Typus von Unterrichtssystem abstellen“ wollen, „der allen Mitgliedstaaten unabhängig von den jeweiligen Besonderheiten der nationalen Systeme gemeinsam ist.“

EuGH, Urt. v. 14.3.2019 – C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, DStR 2019, 620 Rn. 25.

Auch Generalanwalt Szpunar, auf dessen Schlussanträge die Entscheidung hier Bezug nimmt, hat unter Hinweis auf die vorangegangene Rechtsprechung des EuGH

EuGH; Urt. v. 14.6.2007, Haderer, Rs. C-445/05, EU:C:2007:344, Rn. 26 und EuGH, Urt. v. 28.01.2010, Eulitz, Rs. C-473/08; EU:C:2010:47, Rn. 29.

ausgeführt, dass zwar die Fahrschulbildung offensichtlich nicht ausschließlich den Charakter bloßer Freizeitgestaltung habe, dass aber Leistungen außerhalb des Schulsystems nicht allein deshalb der Befreiung unterliegen, „sofern sie nicht ausschließlich den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hat“.

EuGH, Schlussanträge des GA Szpunar v. 3.10.2018 – C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, MwStR 2018, 1064 Rn. 35.

Wann aber in diesem Sinne „Tätigkeiten, die nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben“, vorliegen, hat die jüngere Rechtsprechung des EuGH nicht näher definiert.

Immerhin wird in Bezug auf die Ausschließlichkeit des Freizeitcharakters in der Qualifikation einer Leistung ein auch quantitatives Element sichtbar. Leistungen könnten hiernach schon dann nicht als ausschließliche Freizeitbetätigung qualifiziert werden, wenn ihnen zumindest teilweise ein hierüber hinausgehender Bildungszweck zukommt.

Die Unbestimmtheit des Ausschlusses bloßer Freizeitbetätigungen kennzeichnet die Rechtsprechung des EuGH sogar von Beginn an. In dem Sachverhalt der Rechtssache *Haderer*

EuGH; Urt. v. 14.6.2007, Haderer, Rs. C-445/05, EU:C:2007:344. Hierzu auch Schlussanträge der Generalanwältin Sharpston v. 8.3.2007, BeckRS 2008, 70152.

war von ihm zu beurteilen, ob die Tätigkeit eines Unternehmers, der als sogenannter freier Mitarbeiter an staatlichen Volkshochschulen „Schülerarbeitshilfeleistungen“ erbringt und Keramik- und Töpferkurse durchführt, als Schul- und Hochschulunterricht eines Privatlehrers einzustufen sei.

Der EuGH bezeichnete es als Sache des vorlegenden Gerichts zu entscheiden, ob die Unterrichtstätigkeit des Klägers – der als sogenannter freier Mitarbeiter an staatlichen Volkshochschulen „Schülerarbeitshilfeleistungen“ erbringt und Keramik- und Töpferkurse durchführt – als Schul- und Hochschulunterricht einzustufen sei, sofern sie nicht ohnehin den Charakter bloßer Freizeitbetätigung hätte:

„Im Rahmen des vorliegenden Urteils ist es nicht erforderlich, den gemeinschaftlichen Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ für die Zwecke des Mehrwertsteuersystems genau zu definieren; vielmehr genügt die Feststellung, dass sich dieser Begriff nicht auf Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern dass er andere Tätigkeiten einschließt, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der

Schüler oder Studenten zu entwickeln, **sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.**“

EuGH; Urt. v. 14.6.2007, Haderer, Rs. C-445/05, EU:C:2007:344 Rn. 26

An dieser Abgrenzung hat der EuGH in seinem Urteil vom 28.1.2010 in der Rechtssache *Eulitz* in festgehalten.

EuGH, Urt. v. 28.01.2010, Eulitz, Rs. C-473/08; EU:C:2010:47. Rn. 29.

Der Gerichtshof überlässt die Operationalisierung des Kriteriums der ausschließlichen Freizeitbetätigung den mitgliedstaatlichen Gerichten. Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass er auf eine nähere Definition und eigene Konkretisierung verzichtet.

Der unionsrechtliche Begriffskern des Merkmals der Freizeitbetätigung wird allerdings in den Schlussanträgen der Generalanwältin im grundlegenden Verfahren *Haderer* offenkundig:

„There must of course be a defining line between exempt tuition and **purely recreational activities of no educational value**, but any subject or activity in which instruction is commonly given in schools or universities must in my view fall within the scope of the exemption, regardless of whether it follows a strictly defined programme or curriculum“, Opinion of Advocate General Sharpston v. 8.3.2007, Slg. I-2007, 4796 (4818) para. 89.

In der nicht verbindlichen, deutschen Übersetzung heißt es:

„Natürlich muss es eine Abgrenzung zwischen befreitem Unterricht und **reinen Freizeittätigkeiten ohne schulischen Wert** geben, doch alle Fächer oder Tätigkeiten, die gemeinhin in Schulen oder Hochschulen unterrichtet werden, müssen meiner Ansicht nach unabhängig davon unter die Befreiung fallen, ob sie einem streng vorgegebenen Plan oder Ablauf folgen.“, auch Schlussanträge der Generalanwältin *Sharpston* v. 8.3.2007, BeckRS 2008, 70152.

Im systematischen Kontext des Art. 132 Abs. 1, i, j, MwStSystRL sollte statt von „schulischem Wert“ besser von „Bildungswert“ gesprochen werden.

Insgesamt kann festgehalten werden, dass – auch – auf unionsrechtlicher Ebene die Grenze des Charakters einer bloßen Freizeitbetätigung einer Leistung aus guten Gründen weitgehend unbestimmt bleibt und der Rechtsprechung deshalb als ein bewegliches Korrektiv im Einzelfall dienen kann.

Teleologisch zielt der Ausschluss von ausschließlichen Freizeitbetätigungen auf Fallgruppen, bei denen die Zielsetzung des Art. 132 Abs. 1 lit i, j MwStSystRL grundlegend verfehlt wird, weil Tätigkeiten – und Leistungen – ohne Bildungswert in Rede stehen. Das Kriterium der ausschließlichen Freizeitbetätigung markiert also eine äußerste Grenze der Mehrwertsteuerbefreiung von Bildungsleistungen für „activities of no educational value“. In der Rechtsprechung des EuGH ist diese Grenze vermutlich auch deshalb bislang nicht entscheidungserheblich geworden.

e. Verzicht auf Intensivierung der normativen Abgrenzung

Das Kriterium der Freizeitbetätigung ist dessen ungeachtet in der Abgrenzung der Umsatzsteuerbefreiung von Schul- und Bildungsleistungen in den letzten Jahrzehnten fest etabliert.

Aus der Perspektive des den nationalen Umsatzsteuergesetzgebers und des auch die Finanzverwaltung bindenden unionsrechtlichen Rahmens des Unterrichtsbegriffs des Art. 132 i, j MwStSystRL beschreibt der Begriff im Kern Freizeitaktivitäten ohne Bildungswert. Ein Bildungswert kann Leistungen bzw. Tätigkeiten nicht abgesprochen werden, die üblicherweise an Schulen oder Universitäten unterrichtet werden.

Grundsätzlich kommt es auf die Eignung der konkreten Leistung an. Wenn und soweit Bildungsangebote außerhalb des primären und sekundären Bildungssektors im Rahmen eines Wissenstransfers für Teilnehmende einen Bildungswert aufweisen, kommt es konsequenterweise auf das quantitative Verhältnis dieser zur Gesamtheit der Rezipienten der Bildungsleistung gerade nicht an. Diesen Zusammenhang verkennt der Entwurf einer Neufassung des Anwendungserlasses schon im Ansatz.

Genauer: Ziff. 4.21.2 Abs. 1 Satz 8, 9 UStAE-E

Überhaupt sollte überdacht werden, welche Rolle der Faktor der bloßen Freizeitbetätigung zur Begrenzung des Unterrichts- und Bildungscharakters von Leistungen angesichts des unionsrechtlich getriebenen Wandels des Unterrichtsbegriffs in Zukunft überhaupt ausfüllen kann. Wenn die Rechtsprechung des EuGH – und ihm folgend der Finanzgerichtsbarkeit – den Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts allgemein als Verweisung „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“,

Grundlegend: EuGH, EuGH, Urt. v. 14.3.2019 – C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, Vorabentscheidungsersuchen des BFH v. 16.3.2017 – V R 38/16, MwStR 2017, 713 Rn. 26.

verstehen, dann gewinnt der Begriff ein ausgeprägtes qualitatives Profil, das es schwer vorstellbar macht, dass eine Leistung zwar Unterricht in diesem anspruchsvollen Sinne ist, aber dennoch Freizeitbetätigung. Weil sich der Entwurf des Anwendungserlasses diesen Unterrichtsbegriff jedenfalls partiell zu eigen macht,

Ziff. 4.21.1 Abs. 4 UStAE-E

sollte auf diesem Zusammenhang im Umgang mit der Definition von Indiz-Tatsachen im Umgang mit Freizeitbetätigungen Rücksicht genommen werden.

Gegen eine weitere Ausdifferenzierung des Begriffs der Freizeitbetätigung – und im Gegenteil eher für die Aufgabe bzw. behutsame Rückführung dieses Kriteriums – spricht auch das mit dem Begriff einhergehende asymmetrische und enge Verständnis von Bildung. Unterrichtsleistungen sind grundsätzlich nicht vom Gegensatz von Freizeit und Nicht-Freizeit geprägt. Die Abgrenzung der Schul- und Unterrichtsleistungen von der reinen Freizeitgestaltung gründet letztlich auf einer Sphärentrennung von Beruf und Arbeit auf der einen und Freizeit auf der anderen Seite, die im Feld der Aus- und vor allem berufsbegleitenden Fortbildung teleologisch angemessen sein mag, die aber jenseits dieses Feldes nicht berücksichtigt, dass Bildung – und deshalb auch Unterricht – sich gerade nicht in der beruflichen Aus- und Weiterbildung erschöpft und sich deshalb notwendig dem Dualismus von Arbeitszeit und Freizeit entzieht.

Auch die Befreiungsnormen des Art. 132 Abs. 1 lit. j, i MwStSyStRL sollen die Barrierefreiheit und Zugänglichkeit von Bildungsleistungen in einem europäischen Bildungsraum sicherstellen, der sich einem ganzheitlichen Bildungsverständnis im Sinne eines lebenslangen und lebensbegleitenden Prozesses verpflichtet sieht.

Council Resolution on a new European agenda for adult learning 2021-2030, v. 29.11.2021, DOC 14485/21.

Auch, aber nicht nur in unionsrechtlicher Perspektive, kann es dem Kriterium der Freizeitbetätigung in Abgrenzung zur Unterrichtsleistung nur um den Ausschluss von **activities of no educational value** gehen, um nicht weniger, aber auch nicht um mehr.

Diesem Anliegen kann schon auf Grundlage des geltenden Anwendungserlasses genügt werden. Auf die vorgeschlagenen Ergänzungen des Ausschlusses von bloßen Freizeitaktivitäten in Ziff. 4.21.2 Abs. 1 Satz 7 bis 9 UStAE-E sollte daher gänzlich verzichtet werden.

3. Normative Unterscheidung der Umsatzsteuerbefreiungen für Bildungsleistungen nach § 4 Nr. 21 UStG und § 4 Nr. 22 UStG

Der Anwendungserlass sollte jedenfalls auf das systematische Verhältnis zwischen § 4 Nr. 22 UStG und § 4 Nr. 21 UStG Rücksicht nehmen und im Rahmen der unionsrechtskonformen Konkretisierung des Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL den strukturellen und institutionellen Besonderheiten der Erwachsenenbildung, die diese auch von den Leistungserbringern im Rahmen des § 4 Nr. 21 UStG abheben, Rechnung tragen.

Verweisungen sollten vor diesem Hintergrund nur dann genutzt werden, wenn nicht sektorspezifische Besonderheiten dem entgegenstehen. Wenn der Erlassgeber nach dem Vorstehenden überhaupt an der Verdichtung des Kriteriums der bloßen Freizeitaktivität festhalten wollte, so ist es jedenfalls im Kontext des § 4 Nr. 22 UStG differenziert zu betrachten.

Die Steuerbefreiung der Einrichtungen der Erwachsenenbildung in § 4 Nr. 22 UStG ergänzt § 4 Nr. 21 UStG und überschneidet sich nur zum Teil mit diesem.

Heidner, in Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 22 Rn. 1.

Während § 4 Nr. 21 im Grunde die Schul- und Allgemeinbildung betrifft, widmet sich § 4 Nr. 22 a UStG in der Praxis der außerschulischen Bildung insbesondere der Erwachsenenbildung. Im Unterschied zu § 4 Nr. 21 UStG verzichtet § 4 Nr. 22 lit. a UStG auf das Bescheinigungsverfahren. Die Befreiung hängt allein an der Art der Leistung, den unternehmensbezogenen Anforderungen und der Beschränkung der Einnahmen anhand des Grundsatzes der Kostendeckung.

Für die im Zentrum des Entwurfes stehende Leistungsqualifikation ist festzuhalten, dass beide Befreiungstatbestände mit Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL dieselbe unionsrechtliche Grundlage teilen. In unionsrechtskonformer Interpretation der leistungsbeschreibenden Tatbestandmerkmale sind Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art deshalb bekanntlich nur solche, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, als Schul- oder Hochschulunterricht, als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung zu qualifizieren sind.

Ziff. 4.22 Abs. 1 UStAE unter Rekurs auf: BFH-Urteil vom 27.04.2006 – V R 53/04, BStBl. II 2007 S. 16.

Allerdings ist auch daran zu erinnern, dass die ständige Rechtsprechung des EuGH zum maßgeblichen Unterrichtsbegriff im Sinne des Art. 132 Abs. 1 lit. i und j MwStSystRL „Tätigkeiten,

die sich sowohl wegen ihrer spezifischen Art als auch aufgrund des Rahmens, in dem sie ausgeübt werden, abheben“,

EuGH, Urt. v. 14.3.2019 – C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, Rn. 24.

zählt, zugleich aber deutlich macht, dass der Unionsgesetzgeber „auf einen bestimmten Typus von Unterrichtssystem“ habe abstellen wollen, „der allen Mitgliedstaaten unabhängig von den jeweiligen Besonderheiten der nationalen Systeme gemeinsam ist.“

EuGH, Urt. v. 14.3.2019 – C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, Rn. 25.

Aus unionsrechtlicher Perspektive ist der Unterrichtsbegriff ein Typusbegriff, dessen prägende Merkmale – allein im schulischen Kontext –

Zur Unabhängigkeit der Begriffsbildung im Rahmen des isoliert zu betrachtenden Bereichs der Aus- und Weiterbildung nur: BFH, Urt. v. 30.06.2022, V R 32/21.

vom Gerichtshof als „Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen“ beschrieben werden.

EuGH, Urt. v. 21.10.2021 – C-373/19, Dubrovin & Tröger, Rn. 31; EuGH, Urt. v. 14.3.2019 – C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, Rn. 26.

Unterricht ist ein Typusbegriff, dessen Merkmale in unterschiedlicher Ausprägung vorliegen können, ohne dass dadurch der Begriff in Zweifel gezogen wird. Er bietet damit weite Spielräume, den unterschiedlichen institutionellen Rahmenbedingungen des Unterrichts im Schul- und Hochschulsystem, auf den § 4 Nr. 21 UStG zielt, und dem Unterricht im Rahmen der Erwachsenenbildung, auf dessen Befreiung § 4 Nr. 22 UStG gerichtet ist, durch differenzierende Regelungen Rechnung zu tragen.

Auch im Gesetzgebungsverfahren hat der Bundesgesetzgeber den Regelungs- und Anpassungsbedarf in beiden Tatbeständen differenzierend gewürdigt, im Kontext des § 4 Nr. 22 UStG für den Bereich des Sports etwaig „notwendige Anpassungen der geltenden Rechtslage (...) für ein anderes geeignetes Gesetzgebungsverfahren - ggf. auch außerhalb der 20. Legislaturperiode – vorgesehen“ und auch einen unionsrechtlichen Handlungsbedarf für eine Anpassung nicht gesehen.

Bundestag, Finanzausschuss, Beschlussempfehlung und Bericht, Begründung zu § 4 Nr. 22, BT-Dr. 20/13419, S. 256.

Aus hiesiger Sicht sollte sich die Finanzverwaltung diese Zurückhaltung des Bundesgesetzgebers zu eigen machen. Im Rahmen des Anwendungserlasses zu § 4 Nr. 21 UStG sollten Vorfestlegungen in Bezug auf § 4 Nr. 22 UStG vermieden werden. Dies gilt insbesondere, aber nicht nur, in Bezug auf die Abgrenzung der Sphäre befreiter Bildungsleistungen nach dem Kriterium der bloßen Freizeitaktivität.