

MH&P | POPPELSDORFER ALLEE 114 | 53115 BONN

Deutscher Volkshochschul-Verband e.V.
Frau v. Westerholt
Königswinterer Straße 552b
53227 Bonn

PROF. DR. HEINZ MEILICKE
Rechtsanwalt · Steuerberater · bis 1997

DR. WIENAND MEILICKE*
Licencié en droit français · LL.M. taxation (N.Y.U.)
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

DR. JÜRGEN HOFFMANN
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht · vBP
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

DR. THOMAS HEIDEL
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

HERBERT KRUMSCHEID
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Versicherungsrecht

DR. IRINI AHOUZARIDI
Rechtsanwältin · Fachanwältin für Arbeitsrecht
Mediatorin · auch zugel. beim Areopag (Athen)

DR. STEFANIE DECKERS
D.E.S.S. (Université de Bourgogne)
Rechtsanwältin · Fachanwältin für Handels-
und Gesellschaftsrecht

DR. DANIEL LOCHNER
Rechtsanwalt · Fachanwalt für
Handels- und Gesellschaftsrecht

DR. GERD KRÄMER
Rechtsanwalt · Fachanwalt für
Bank- und Kapitalmarktrecht

JAN KLEINERTZ
Rechtsanwalt

DR. UWE SCHOLZ
Rechtsanwalt · Steuerberater

CHRISTIAN SLOTA
Rechtsanwalt · Steuerberater · Diplom-Volkswirt
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

DR. J. FRÉDÉRIC MEILICKE*
LL.M. (Fordham) · Rechtsanwalt
Attorney-at-Law (New York)

FRANK MICHEL*
Diplom-Kaufmann

DR. MORITZ BENEKE*
Rechtsanwalt

DR. YORK STROTHMANN*
Rechtsanwalt

ROBERT NEUSCHÜTZ*
Steuerberater · Diplom-Kaufmann

* keine Partner im Sinne des PartGG

Rechtsgutachten zur Umsatzsteuerbefreiung für
Leistungen der Volkshochschulen

Telefon +49 228 72 543 - 11
Telefax +49 228 72 543 - 30
scholz@meilicke-hoffmann.de

Der Deutscher Volkshochschul-Verband e.V. (nachstehend DVV) hat uns, Meilicke Hoffmann & Partner Rechtsanwälte Steuerberater mbB, beauftragt ein Rechtsgutachten

**„zu der Umsatzbesteuerung von Leistungen der Volkshochschulen
unter besonderer Berücksichtigung der europarechtlichen Vorgaben
und der Möglichkeiten des nationalen Gesetzgebers zur Befreiung
der Leistungen der Volkshochschulen von der Umsatzsteuer“**

zu erstellen.

Das Gutachten erstatten wir hiermit auf Grundlage folgender Gliederung:

A. Gegenstand des Gutachtens	3
B. Aktuelle Rechtslage.....	4
I. Europarechtliche Vorgaben	4
II. § 4 Nr. 21 und 22 UStG.....	5
III. Auslegung durch den EuGH	6
1. Urteile in der Rechtssache Haderer und Eulitz.....	6
2. Urteile in der Rechtssache A&G Fahrschulakademie, HA und Dubrovin & Träger.....	7
IV. Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH.....	10
1. Schul- und Hochschulunterricht im Anschluss an EuGH-Urteil Haderer	10
2. Negativabgrenzung: „reine Freizeitgestaltung“	11
3. Besonderes Gemeinwohlinteresse	12
4. Vorlageverfahren BFH vom 27.3.2019, V R 32/18	13
5. Keine richtlinienkonforme Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes	14
V. Auswirkungen auf die bestehende nationalgesetzliche Regelung.....	15
1. § 4 Nr. 21.....	15
2. § 4 Nr. 22.....	16
a) Die Erwachsenenbildung als Teil des allgemeinen Schulsystems.....	17
b) Kein Spezialunterricht.....	18
c) Reine Freizeitgestaltung	19
C. Zwischenergebnis	21
D. Gesetzentwurf 2019	22
I. Wortlaut des Gesetzentwurfes.....	22
II. Kritik.....	23
1. Begünstigte Einrichtungen.....	23
2. Schul- und Hochschulunterricht.....	24
3. Negativabgrenzung „reine Freizeitgestaltung“	24
E. Möglichkeiten und Grenzen einer gesetzlichen Neuregelung:.....	25
I. Definition der Einrichtungen.....	26
II. Volkshochschulen als Teil des „Unterrichtssystems“	27
III. Definition des Schul- und Hochschulunterrichts.....	28
F. Zusammenfassung.....	30

A. Gegenstand des Gutachtens

Die Frage der Umsatzsteuerbarkeit von Bildungsleistungen wird seit langem kontrovers diskutiert und war bereits Gegenstand zahlreicher Entscheidungen der Finanzgerichte, des BFH¹ und des europäischen Gerichtshofs (EuGH)². Aufgrund einer punktuellen Europarechtswidrigkeit der nationalen Regelungen war zwischenzeitlich anerkannt, dass sich ganze Berufsgruppen für die Steuerbefreiung unmittelbar auf die Regelung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie berufen können. In diesem Zusammenhang hat die europäische Kommission auch bereits ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet.³

Gleichzeitig ist auf der anderen Seite eine Tendenz in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu erkennen, dass er bei der Frage, welche Leistungen von der Umsatzsteuerbefreiung umfasst sein können, eine zunehmend restriktive Ansicht vertritt.

Die anhaltenden Diskussionen über die Europarechtskonformität der nationalen Regelungen veranlasste das Bundesfinanzministerium bereits zweimal, Gesetzentwürfe zur Neuregelung der Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen vorzulegen.⁴

Gegenstand des vorliegenden Gutachtens ist eine Analyse der aktuellen nationalen Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften für Bildungsleistungen unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGHs.

Im Anschluss daran soll analysiert werden, welche Möglichkeiten der nationale Gesetzgeber hat, um die Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen europarechtskonform

¹ Statt aller: BFH Urt. v. 24.01.2008 V R 3/05, BStBl. II 2012, 267; BFH Urt. v. 10.01.2008, V R 52/06, DStRE 2008, 445; BFH Urt. v. 24.01.2019, V R 66/17; BFH Urt. v. 24.01.2008, V R 3/05; BFH v. 18.12.2003, V R 62/02, BStBl. II 2004, 252.

² EuGH-Urteil vom 28. Januar 2010, C-473/08, Rs. Eulitz; EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-434/05 Rs. Horizon College; EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, Rs. Haderer, C-445/05; EuGH-Urteil vom 7. Oktober 2019, C-47/19, Rs. HA; EuGH-Urteil vom 28. November 2013 C-319/12 Rs. MDDP;

³ Vertragsverletzungsverfahren 2015/2011; vgl. BT.Drs. 19-17642, Antwort der Bundesregierung auf eine kleine Anfrage der Abgeordneten Brantner, Tressel Brugger u.a., S. 10.

⁴ Zuletzt „Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vom 30. Juli 2019, vgl. unten C.

neu zu regeln, ohne dabei weite Bereiche des so genannten Dritten Bildungssektors in Deutschland der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

B. Aktuelle Rechtslage

Das Umsatzsteuerrecht ist in der europäischen Gemeinschaft harmonisiert. Hieraus ergibt sich, dass die Auslegung der nationalen Vorschriften und auch die Gestaltungsspielräume, die der nationale Gesetzgeber bei einer Neuregelung zu beachten hat, durch die Regelungen der einschlägigen EU-Richtlinien vorgegeben sind. Darüber hinaus ist zu beachten, dass das Auslegungsmonopol für die EU-Richtlinien grundsätzlich dem europäischen Gerichtshof zusteht, so dass sich sowohl die nationalen Gerichte als auch der nationale Gesetzgeber an den Vorgaben des europäischen Gerichtshofs orientieren müssen.

Bevor auf die aktuell geltende nationale Rechtslage und die möglichen Spielräume des Gesetzgebers für eine Neuregelung eingegangen wird, werden zunächst die europarechtlichen Vorgaben und die einschlägige Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofs dargestellt.

I. Europarechtliche Vorgaben

Ausgangspunkt für die Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen ist Art. 132 der Richtlinie 2006/112/EG, so genannte Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL).⁵

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i) bzw. m) MwStSystRL befreien die Mitgliedsstaaten folgende Umsätze von der Steuer:

- i) Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie 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;

⁵ Entspricht Art. 13 A Abs. 1 und 2 der sechsten Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977.

- m) bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben;

Art. 133 gewährt den Mitgliedsstaaten darüber hinaus das Recht, u.a. die Befreiungen nach Art. 132 Abs. 1 lit. i) und m) MwStSystRL für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig zu machen:

- a) Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.
- b) Leitung und Verwaltung dieser Einrichtungen müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse am wirtschaftlichen Ergebnis der betreffenden Tätigkeiten haben.
- c) Die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, müssen von den zuständigen Behörden genehmigt sein oder die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern.
- d) Die Befreiungen dürfen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

II. § 4 Nr. 21 und 22 UStG

Im deutschen Umsatzsteuergesetz sind die Regelungen des Artikel 132 i) und m) MwStSystRL in den Regelungen des § 4 Nr. 21 und Nr. 22 UStG umgesetzt worden.

In § 4 Nr. 21 finden sich die Regelungen zur Umsatzsteuerbefreiung privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen, die Deutschland an die Anerkennung als Ersatzschule gemäß Art. 7 Abs. 4 GG oder die Bescheinigung einer zuständigen Landesbehörde geknüpft hat. Die Umsatzsteuerbefreiung der selbstständigen Lehrer ist in § 4 Nr. 21b) UStG geregelt, deren Befreiung ebenfalls daran gekoppelt ist, dass sie den Unterricht an Einrichtungen im Sinne des Buchstaben a) erbringen.

Für die Volkshochschulen von besonderer Bedeutung ist hingegen § 4 Nr. 22a) UStG wonach:

„Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die [...], von Volkshochschulen oder von Einrichtungen die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden.“

Darüber hinaus sieht § 4 Nr. 22b) UStG eine weitere Befreiung für kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in § 4 Nr. 21a) UStG genannten Einrichtungen durchgeführt werden vor, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht.

Bevor auf die Einzelheiten in den nationalen Befreiungsvorschriften und insbesondere die entsprechende Auslegung der Befreiungsvorschriften durch die Finanzverwaltung und Rechtsprechung eingegangen wird, werden nachfolgend zunächst die maßgeblichen Entscheidungen des europäischen Gerichtshofs dargestellt, die für die Frage, ob die Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben in den nationalen Vorschriften zutreffend erfolgt ist, maßgeblich sind.

III. Auslegung durch den EuGH

Der Europäische Gerichtshof hat sich in der Vergangenheit mehrfach mit der Frage der Auslegung der Regelungen des Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i) MwStSystRL bzw. der entsprechenden Regelung des Art. 13 der 6. Richtlinie befasst.

1. Urteile in der Rechtssache Haderer und Eulitz

In seinem Urteil in der Rechtssache Haderer⁶ hat der EuGH festgestellt, dass der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts in der Richtlinie nicht definiert ist. Der EuGH betont aber ausdrücklich, dass die Frage, ob ein bestimmter Umsatz der Mehrwertsteuer zu unterwerfen ist, nicht von der Auslegung der Begriffe Schule und Hochschule nach nationalem Recht abhängen kann. Der EuGH betont in der Entscheidung Haderer ferner, dass der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts nicht auf Unterricht beschränkt ist, der zu einer Abschlussprüfung, zur Erlangung einer Qualifikation führt oder

⁶ EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, Rs. Haderer, C-445/05.

eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern 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 Freizeitgestaltungen haben.

Was der EuGH konkret mit der Einschränkung meint, dass diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltungen haben dürfen, wird vom EuGH nicht umschrieben oder definiert.

Auch in der Entscheidung „Eulitz“⁷ hat der EuGH eine genauere Definition des Begriffs Schul- und Hochschulunterricht vermieden. Der EuGH betont in dem Urteil jedoch, dass für Zwecke der Mehrwertsteuer nicht zwischen dem Unterricht, der Schülerinnen und Studierenden erteilt wird, die an einer erstmaligen Schul- und Hochschulausbildung teilnehmen und dem Unterricht zu unterscheiden ist, der Personen erteilt wird, die bereits über einen Schul- oder Hochschulabschluss verfügen und die aufgrund dieses Abschlusses ihre Berufsausbildung betreiben. Das gleiche gilt für die Unterrichtseinheiten, die sich auf diesen Unterricht beziehen.

2. Urteile in der Rechtssache A&G Fahrschulakademie, HA und Dubrovin & Träger

In drei neueren Entscheidungen aus den Jahren 2019 und 2021 hat der Europäische Gerichtshof erstmals eine Definition des Begriffs des Schul- und Hochschulunterrichts festgelegt. In der Entscheidung A&G Fahrschul Akademie GmbH⁸ hat der EuGH entschieden, dass Fahrunterricht, der von einer Fahrschule auf den Erwerb der Fahrerlaubnis für Kraftfahrzeuge der Klassen B und C1 erteilt wird, nicht von der Umsatzsteuerbefreiung des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe i und j der MwStSystRL umfasst ist.

Der EuGH wiederholt in seiner Entscheidung zunächst die Feststellung, dass Schul- und Hochschulunterricht i.S.d. Artikels 132 nicht auf Unterricht beschränkt ist, der zu einer Abschlussprüfung führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt. Der EuGH stellt ferner fest, dass der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts Tätigkeiten umfasst, die sich sowohl wegen ihrer spezifischen Art

⁷ EuGH Urteil vom 28. Januar 2010, Rs. Eulitz, C-473/08.

⁸ EuGH-Urteil v. 14.3.2019, C-449/17, Rs. A&G Fahrschul Akademie GmbH (kurz A&G).

als auch aufgrund des Rahmens, in dem sie ausgeübt werden, abheben. Hieraus folge, dass der Unionsgesetzgeber mit diesem Begriff auf einen bestimmten Typus von Unterrichtssystem abstellen will, der allen Mitgliedstaaten unabhängig von den jeweiligen Besonderheiten der nationalen Systeme gemeinsam sei.

Hierdurch macht der EuGH erneut deutlich, dass er eine Definition des Schul- und Hochschulunterrichts, die auf den Besonderheiten der jeweiligen Schul- und Ausbildungssysteme der Mitgliedstaaten beruht, ablehnt. Hieraus zieht der EuGH den Schluss, dass für Zwecke der Mehrwertsteuerregelung der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts allgemein auf ein „integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf der verschiedenen dieses System bildenden Strukturen abstellt“.

Aufgrund dieser Überlegungen kommt der EuGH zu dem Ergebnis, dass Fahrschulunterricht ein spezialisierter Unterricht bleibt, der für sich alleine nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung und Vertiefung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt.

Mit einer sehr ähnlichen Begründung kommt der EuGH auch im Beschluss vom 7.10.2019⁹ zu dem Ergebnis, dass Surf- und Segelunterricht, der von einer Surf- und Segelschule erbracht wird, auch dann nicht vom Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts umfasst ist, wenn er auch für Schulen und Universitäten erbracht wird, bei denen der Unterricht zum Teil zum Sportprogramm bzw. zur Ausbildung von Sportlehrern zählt. Zur Begründung führt der EuGH aus, dass der Surf- und Segelunterricht zwar die Vermittlung verschiedener praktischer und theoretischer Kenntnisse beinhaltet, aber gleichwohl ein spezialisierter und punktuell erteilter Unterricht bleibt, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt.

⁹ EuGH-Beschluss vom 7.10.2019, C-47/19, Rs. HA.

Mit gleicher Begründung hat der EuGH schließlich in dem Urteil in der Rechtssache Dubrovin & Tröger¹⁰ entschieden, dass auch Schwimmunterricht, der von einer privaten Schwimmschule in der Rechtsform einer GbR erbracht wird, als „Spezialunterricht“ nicht von der Umsatzsteuerbefreiung umfasst sei.

Vor dem Hintergrund insbesondere der letzten drei zitierten Urteile des EuGHs stellt sich die Frage, welche Anforderungen der EuGH zum einen an die den Unterricht erteilende Einrichtung und zweitens an den konkreten Unterricht stellt.

Die Ausführung des EuGHs wird in der Literatur¹¹ teilweise so verstanden, dass zukünftig nur noch der eigentliche Kern des Unterrichts an allgemeinbildenden Schulen und Hochschulen, den die Unterrichtssysteme der verschiedenen Mitgliedstaaten unabhängig von deren Typus gemein haben, von der unionsrechtlichen Befreiung umfasst sei. Diese Auslegung stützt sich insbesondere auch auf die Ausführungen des Generalanwalts Szpunar in der Rechtssache A&G Fahrschul Akademie GmbH. In seinem Schlussantrag vom 3. Oktober 2018¹² führt er aus, dass es bei der Befreiung des Schul- und Hochschulunterrichts insbesondere darum geht, eine allgemeine, d.h. für alle zugängliche, umfassende, d.h. einen sehr breiten Wissensbereich abdeckende Bildung, die im Rahmen eines in jedem Mitgliedsstaat vorhandenen Schul- und Hochschulsystems durchgeführt wird, zu befreien. Dieses mehrstufige System, in manchen Staaten auch als nationale Bildung bezeichnet, vermittelt der Allgemeinheit einen breiten Bestand an Kenntnissen und Fertigkeiten, die es ermöglicht, sich in der modernen Gesellschaft auf privater und beruflicher Ebene erfolgreich zu betätigen. Dieses System der allgemeinen Bildung kennzeichnet sich u.a. durch eine starke und umfassende rechtliche Regulierung, die die Struktur des Schulsystems regelt, die Funktionsweise der Schulen, die Ausbildungsprogramme, die Qualifikation der Lehrer und schließlich auch die Voraussetzungen für die Erlangung von Diplomen.¹³

Nach Ansicht des Generalanwalts umfasst „der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts gem. Art 132 Abs. 1 Buchst. I der Richtlinie 2006/112 daher keine Dienstleistung, die nicht in den Bereich des Bildungssystems der jeweiligen Mitgliedsstaaten fallen und

¹⁰ EuGH-Urteil vom 21. Oktober 2021, C-373/19 Rs. Dubrovin & Tröger

¹¹ Zur Kritik an der Rechtsprechung des EuGH vgl. auch unten E. III; bspw. Lippross, DStR 2022, 292; Grambeck, MwStR 2021, 891 jeweils mit ausführlichen Nachweisen.

¹² Schlussantrag in der Sache C-447/17 Rs. A&G vom 3. Oktober 2018.

¹³ Schlussantrag in der Sache C-447/17 Rs. A&G vom 3. Oktober 2018, Rn. 13 und 14.

von Unternehmen erbracht werden, die nicht Teil des Schulsystems dieser Mitgliedstaaten sind, [...]“¹⁴.

Diese Aussage des Generalanwalts legt den Schluss nahe, dass nach seiner Ansicht „Dienstleistungen“, die in den Bereich des Schulsystems fallen und von Anbietern erbracht werden, die Teil des jeweiligen Schulsystems sind, als Schul- und Hochschulunterricht zu qualifizieren sind. Hierzu sollten insbesondere auch Kurse zählen, deren Inhalt auch Teil der Lehrpläne des Schulsystems der jeweiligen Mitgliedstaaten sind.

Der Generalanwalt tritt auch der verbreiteten Auslegung entgegen, dass aus den Ausführungen in der oben zitierten Rechtssache Haderer der Schluss gezogen werden könne, dass jede Tätigkeit von der Umsatzsteuerbefreiung umfasst sei, bei der Kenntnisse und Fertigkeiten vermittelt werden, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben. Der Generalanwalt betont, dass Voraussetzung von Schul- und Hochschulunterricht ist, dass dieser an Schulen oder Hochschulen erbracht wird, was bei gewerblichen Einrichtungen regelmäßig nicht der Fall sei.

In diesem Zusammenhang führt der Generalanwalt aber auch aus, dass der Gerichtshof in der Rechtssache Haderer die Anwendung der Steuerbefreiung auf Unterricht für zulässig hielt, der in einer besonderen Art von Einrichtung erteilt wird, die in Deutschland als Volkshochschule bekannt ist. Im weiteren Verlauf seiner Ausführungen lässt er es ausdrücklich offen, ob die Tätigkeit der Volkshochschulen zum Schul- und Hochschulunterricht i.S.d. erörterten Vorschriften zählt.¹⁵

IV. Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH

1. Schul- und Hochschulunterricht im Anschluss an EuGH-Urteil Haderer

Auch der Bundesfinanzhof hat sich in einer Vielzahl von Urteilen mit Fragen der Umsatzsteuerbefreiung von Schul- und Hochschulunterricht befasst.¹⁶ Hierbei hat der BFH in ständiger Rechtsprechung das unmittelbare Berufen auf die Mehrwertsteuersystemrichtlinie anerkannt, sofern die Umsatzsteuerbefreiung anderenfalls an der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde gem. § 4 Nr. 21b) UStG gescheitert wäre. Hierdurch hat sich der Bundesfinanzhof in allen Entscheidungen ausführlich mit der Frage

¹⁴ Schlussantrag in der Sache C-447/17 Rs. A&G vom 3. Oktober 2018, Rn. 17.

¹⁵ Vgl. hierzu ausführlich unten B. V. 2a) und E. II.

¹⁶ Vgl. auch die Nachweise bei Ehrt, DStR 2008, 1469.

beschäftigt, ob die entsprechenden Kurse den Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts erfüllen.

In seiner Entscheidung vom 24.01.2008¹⁷ hat sich der BFH mit der Steuerfreiheit von Tanz- und Ballettunterricht befasst. Unter Berufung auf das EuGH-Urteil in der Rechtsache Haderer stellt der BFH fest, dass der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts „andere Tätigkeiten einschließt, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen unterteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.“¹⁸ Hiervon ausgehend ist es für den BFH also mitentscheidend, ob vergleichbare Leistungen in Schulen erbracht werden oder ob die Leistungen der bloßen Freizeitgestaltung dienen. Diese Leitlinie, dass der BFH als Schul- und Hochschulunterricht Kurse ansieht, deren Inhalt grundsätzlich auch zu den Lehrplänen entsprechender staatlicher Schulen oder Ergänzungsschulen zählt, findet sich auch in weiteren Entscheidungen des Bundesfinanzhofs.

So hat er mit Urteil vom 10.01.2008¹⁹ entschieden, dass die Kurse „Sofortmaßnahmen am Unfallort“ für Fahrschüler umsatzsteuerfrei sein können, da es die Kultusministerien von zwei Bundesministerien für erforderlich und wünschenswert hielten, den Inhalt der in Rede stehenden Kurse in den Schulunterricht zu integrieren. Auch in seinem Urteil vom 24.01.2019²⁰ geht der BFH offenbar ohne jegliche Prüfung davon aus, dass Tango-Tanzkurse grundsätzlich dem Schul- und Hochschulunterricht zuzurechnen sind, da der BFH direkt in die Prüfung einsteigt, ob die Kurse vorliegend der bloßen Freizeitgestaltung dienen.

2. Negativabgrenzung: „reine Freizeitgestaltung“

Der Schwerpunkt der Prüfung liegt in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs regelmäßig auf der Abgrenzung zur reinen Freizeitgestaltung und nicht auf der eigentlichen Prüfung, ob es sich um Schul- oder Hochschulunterricht handelt. Bei der Frage, ob eine reine Freizeitgestaltung vorliegt, betont der BFH zunächst, dass es auf die Ziele der

¹⁷ BFH Ur. v. 24.01.2008 V R 3/05, BStBl. II 2012, 267.

¹⁸ BFH Ur. v. 24.01.2008 V R 3/05, BStBl. II 2012, 267.

¹⁹ BFH Ur. v. 10.01.2008, V R 52/06, DStRE 2008, 445.

²⁰ BFH Ur. v. 24.01.2019, V R 66/17.

Personen, die die Einrichtung besuchen, für die Steuerbefreiung nicht ankommt.²¹ Entscheidend sei die Art der erbrachten Leistungen und ihre generelle Eignung als Schul- oder Hochschulunterricht.²² Deshalb ist es nach Ansicht des BFH auch ohne Belang, wie hoch der Anteil der Schüler ist, die den Unterricht tatsächlich im Hinblick auf eine Berufsausbildung oder eine Prüfungsvorbereitung besuchen. In seinem Urteil vom 24.01.2019²³ bestätigt der BFH diese Ansicht und betont, dass es für die Steuerfreiheit genügt, wenn die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten es einem Teilnehmer ermöglichen, diese durch Vertiefung und Fortentwicklung später beruflich zu nutzen. Dies reicht auch dann, wenn hiervon anschließend nur wenige Teilnehmer Gebrauch machen. Ist ein Kurs aber von seiner Zielsetzung auf eine reine Freizeitgestaltung ausgerichtet, z.B. weil er sich allgemein an am Tanz interessierte Menschen richtet, reicht die bloße Möglichkeit, dass einzelne Teilnehmer die erlernten Fähigkeiten auch beruflich nutzen, für die Steuerbefreiung nicht aus. Eine Steuerfreiheit im Hinblick auf eine künftige Berufsausbildung komme nur in Betracht, wenn für Kursteilnehmer tatsächlich eine realistische Möglichkeit besteht, die so erlangten Kenntnisse später für eine berufliche Tätigkeit zu nutzen. Eine rein theoretische Möglichkeit reiche hierfür nicht aus.

Zur Frage der Auswirkung des Teilnehmerkreises auf die Frage, ob ein Kurs der bloßen Freizeitgestaltung dient, hat der BFH in seinem Urteil vom 24.01.2008²⁴ außerdem in den Hinweisen für das Finanzgericht ausgeführt, dass sich Anhaltspunkte für eine reine Freizeitgestaltung aus dem Teilnehmerkreis ergeben können. So seien Kurse, die von der Zielsetzung auf reine Freizeitgestaltung gerichtet seien, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, darunter fallen z.B. Kurse, die sich an Eltern von Schülern richten, um die Wartezeit während des Unterrichts der Kinder zu nutzen und Kurse für Senioren.

3. Besonderes Gemeinwohlinteresse

Ein Gemeinwohlinteresse rechtfertigt nach Ansicht des Bundesfinanzhofs eine Steuerbefreiung nur aufgrund eines „besonderen und elementaren Gemeinwohlinteresses“. Dieses hat der BFH soweit ersichtlich bislang nur in Bezug auf den Schwimmunterricht

²¹ BFH Ur. v. 24.01.2008, V R 3/05.

²² BFH Ur. v. 24.01.2008, V R 3/05 unter Verweis auf BFH v. 18.12.2003, V R 62/02, BStBl. II 2004, 252.

²³ BFH Ur. v. 24.01.2019, V R 66/17.

²⁴ BFH Ur. v. 24.01.2008 V R 3/05.

bejaht.²⁵ Wird für eine Bildungsleistung das besondere Gemeinwohlinteresse bejaht, so entfällt hierdurch nach Ansicht der Literatur die zusätzliche Abgrenzung zum Charakter als bloße Freizeitgestaltung.²⁶ Leistungen, die als Bildungsleistung dem Gemeinwohlinteresse dienen, sind per Definition keine solchen, die den Charakter bloßer Freizeitgestaltung ausweisen, mögen sie auch in und für die Freizeitgestaltung nutzbar gemacht werden. Ob an diesen Grundsätzen nach dem EuGH-Urteil in der Sache Dubrovin & Tröger festgehalten werden kann, erscheint fraglich. Im konkreten Fall sah sich der BFH²⁷ jedenfalls aufgrund der Bindungswirkung der EuGH Entscheidung in dem Vorabentscheidungsverfahren gezwungen, die Steuerfreiheit des Schwimmunterrichts trotz des bestehenden überragenden Gemeinwohlinteresses zu verneinen.²⁸

4. Vorlageverfahren BFH vom 27.3.2019, V R 32/18

Mit Beschluss vom 27.3.2019²⁹ hat der BFH dem EuGH ein weiteres Verfahren zur Vorabentscheidung vorgelegt. Hierbei geht es im Anschluss an das BFH Urteil vom 5.6.2014³⁰ erneut um die Frage der Umsatzsteuerfreiheit von Schwimmunterricht.

Der V. Senat des BFH ist weiterhin der Ansicht, dass Schwimmunterricht dem Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts zuzurechnen ist, da es sich um die Erlernung einer elementaren Grundfähigkeit handelt, über die jeder Mensch insbesondere zur Bewältigung von Notsituationen verfügen sollte. Der BFH vertritt somit auch in Kenntnis der Entscheidung in Sachen A&G die Ansicht, dass es für die Bejahung von Schul- und Hochschulunterricht ausreicht, wenn der Stoff einzelner Kurse aufeinander aufbaut. Ein generelles Erfordernis an die „Einrichtung“ ein breites Spektrum an Inhalten anzubieten, verneint der BFH somit.

In der Entscheidung verneint der BFH auch grundsätzlich den Freizeitcharakter entsprechender Bildungsmaßnahmen, wenn es sich um Stoff handelt, der zum Kernbereich der Lehrpläne allgemeinbildender Schulen zählt. Im Hinblick auf die umfassend besprochene Entscheidung in der Rs. A&G sah sich der BFH jedoch zu einer erneuten

²⁵ BFH v. 5.6.2014, V R 19/13, vgl. zum Schwimmunterricht auch den Vorlagebeschluss des BFH v. 27.3.2019, V R 32/18, hierzu näher unter 5.

²⁶ Nieskens, UR 2020, 607, 614.

²⁷ BFH Ur. v. 16.12.2021, V R 31/21.

²⁸ Die EuGH Entscheidung ablehnend auch Lippross, DStR 2022, 292.

²⁹ BFH Ur. v. 27.3.2019, V R 32/18, Az. des EuGH: C-373/19 Rs. Dubrovin & Tröger.

³⁰ BFH Ur. v. 5.6.2014, V R 19/13.

Vorlage an den EuGH genötigt. Da der EuGH im Urteil C-373/19 die Steuerfreiheit mit einer sehr knappen Begründung unter Verweis auf das Urteil in der RS. A&G Fahrschulakademie abgelehnt hat, hat auch der BFH in seinem Schlussurteil vom 16. Dezember 2021 die Steuerfreiheit im Ergebnis verneint.

5. Keine richtlinienkonforme Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes

In einem Urteil vom 28. Juni 2018 (5 K 250/16) hat das Finanzgericht Niedersachsen entschieden, dass Fahrsicherheitstrainings, die durch einen gemeinnützigen Verein erbracht werden, gemäß § 4 Nr. 22a Umsatzsteuerfrei sind. Zwar seien die nationalen Regelungen grundsätzlich richtlinienkonform auszulegen, die Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung wären allerdings überschritten, wenn die einschränkende Auslegung der nationalen Vorschriften keinen Anhalt mehr im Wortlaut der Rechtsnorm findet.³¹ Da der Wortlaut des § 4 Nr. 22 a) UStG keinen Ansatzpunkt dafür bietet, die Steuerbefreiung auf erzieherische und berufsbezogene Veranstaltungen zu beschränken, könne dies auch nicht durch eine richtlinienkonforme Auslegung erfolgen. Insofern könne der Text des § 4 Nr. 22 a) UStG auch nicht durch den Wortlaut des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe i der MwStSystRL ersetzt werden.

Gegen diese Entscheidung war Revision beim BFH eingelegt worden, die mit dem Az. V R 26/18 anhängig war. Die Revision ist durch Beschluss des BFH vom 5.3.2020 bis zur Entscheidung des EuGHs in dem oben skizzierten Vorlageverfahren, C-373/19 Dubrovin & Tröger, ausgesetzt worden.

Die Tatsache, dass der BFH das Verfahren ausgesetzt hat, ist ein Indiz dafür, dass er die Ansicht des FG Niedersachsen nicht teilt und dem Kläger auf Grund des Anwendungsvorrangs der nationalen Regelung³² unter Bezugnahme auf § 4 Nr. 22a) UStG Recht geben wird. Vielmehr scheint der BFH die Regelung des § 4 Nr. 22a) UStG für auslegungsfähig zu halten und daher die Frage der Umsatzsteuerbefreiung von der materiellen Entscheidung des EuGHs abhängig machen zu wollen. Der BFH verspricht sich insofern von der Entscheidung des EuGHs in dem Verfahren Dubrovin & Tröger offenbar weitere Ausführungen zu den in diesem Verfahren entscheidungserheblichen

³¹ FG Niedersachsen a.a.O. unter Verweis auf BFH v. 9.8.2007 V R 27/04; v. 23.01.2013 XI R 25/11; v. 3.12.2015; V R 43/13.

³² Dieser wird für die Regelung des § 4 Nr. 21 a) bb) UStG für Einrichtungen, die über eine Bescheinigung der Landesbehörde verfügen, regelmäßig angenommen, vgl. Nieskens, UR 2020, 607 ff.

Fragestellungen, insbesondere ob ein besonderes Gemeinwohlinteresse die Steuerbefreiung rechtfertigen kann.

V. Auswirkungen auf die bestehende nationalgesetzliche Regelung

Bezugnehmend auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs wird in der Literatur seit langem diskutiert, ob die bestehenden Regelungen der § 4 Nrn. 21 und 22 UStG mit dem Europarecht vereinbar sind.³³ Bei der Frage der Europarechtskonformität der bestehenden nationalen Regelungen ist zwischen der Regelung des § 4 Nr. 21 und des § 4 Nr. 22 UStG zu differenzieren.

1. § 4 Nr. 21

Die Nationale Regelung des § 4 Nr. 21 UStG zeichnet sich, wie oben bereits dargestellt, dadurch aus, dass sie einerseits alle Leistungen von der Umsatzsteuer befreit, die dem Schul- und Bildungszweck dienen, dies aber andererseits davon abhängig macht, dass private Schulen und andere allgemein in den bildenden und berufsbildenden Einrichtungen als Ersatzschulen anerkannt sind oder über eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde verfügen.

Es ist inzwischen unstrittig, dass das Erfordernis der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde mit den Vorgaben der MwStSystRL nicht in Einklang steht. Hinsichtlich des Erfordernisses der Bescheinigung einer zuständigen Landesbehörde hat die EU-Kommission auch ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet.³⁴ Dementsprechend haben sich in der Vergangenheit entsprechende Anbieter mit Erfolg unmittelbar auf die MwStSystRL bezogen, um die Umsatzsteuerbefreiung ihrer Leistungen zu erreichen.³⁵

Die Frage der Umsatzsteuerbefreiung von entsprechenden Angeboten hing somit de facto unmittelbar von der Auslegung des Begriffs Schul- und Hochschulunterricht durch den EuGH und diesem folgend dem BFH ab. Wie oben bereits gezeigt, ist die Rechtsprechung hierbei unter Berufung insbesondere auf das EuGH-Urteil in der Sache Harterer von der Negativdefinition ausgegangen, dass die Veranstaltung keinen reinen Freizeitcharakter haben dürfen und ein gewisses Gemeinwohlinteresse am Gelernten

³³ Vgl. Müller Anmerkung zu A&G Fahrschul Akademie DStR 2019 S. 622; derselbe UR 2019, 836 ff.

³⁴ Vertragsverletzungsverfahren 2015/2011; vgl. BT.Drs. 19-17642, Antwort der Bundesregierung auf eine kleine Anfrage der Abgeordneten Brantner, Tressel Brugger u.a., S. 10.

³⁵ BFH v. 24.1.2008, V R 3/05; v. 18.8.2005, V R 32/03.

bestehen müsse. Dies führte zur Befreiung von: Schwimmkursen, Fitnesskursen, Ballettunterricht, Tanzunterricht, Musikunterricht, Sprachkursen, Erste-Hilfe-Kursen, Museumsführungen, unabhängig davon, von welchen Einrichtungen diese Kurse angeboten worden sind.

Vor dem Hintergrund der oben dargestellten Verschärfung der EuGH-Rechtsprechung in den Rechtssachen A&G, HA (Segelunterricht) und Dubrovin & Tröger dürfen diese Leistungen zukünftig nicht mehr von der Umsatzsteuerbefreiung umfasst sein, sofern sie nicht von Einrichtungen erbracht werden, die einem Schulsystem zuzuordnen sind und somit neben dem Spezialunterricht auch die für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnende Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnis und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen darstellen.

2. § 4 Nr. 22

Die Regelung des § 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG befreit Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher und belehrender Art, die von bestimmten Einrichtungen, u.a. Volkshochschulen oder anderen gemeinnützigen Einrichtungen erbracht werden. Die Frage, ob die bestehende Regelung mit dem Unionsrecht vereinbar ist, hängt nach Ansicht des BFH auch hinsichtlich des § 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG maßgeblich davon ab, ob die dort beschriebenen Tätigkeiten unter die Definition des Schul- und Hochschulunterrichts nach Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie gefasst werden können. Der BFH geht insofern von der europarechtskonformen Auslegungsfähigkeit und -bedürftigkeit der nationalen Regelungen aus. Eine formale Argumentation, wie sie zuletzt vom FG Niedersachsen vertreten wurde,³⁶ die den Wortlaut der nationalen Regelung als absolute Grenze der Auslegungsfähigkeit ansieht, lehnt der BFH offenbar ab.

Vor diesem Hintergrund wird zunächst entscheidend sein, ob die dort genannten Einrichtungen, insbesondere die Volkshochschulen, als Teil des Bildungssystems anzuerkennen sind und zweitens, ob die angebotenen Kurse in ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen eingebettet sind und nicht als singulärer Spezialunterricht zu qualifizieren sind. Ferner ist zu prüfen, ob die Negativabgrenzung der „reinen Freizeitgestaltung“ auch bei Anwendung der neuen Definition des EuGHs weiterhin eine Daseinsberechtigung hat.

³⁶ Vgl. oben unter IV. 6.

a) Die Erwachsenenbildung als Teil des allgemeinen Schulsystems

Zwar betont der EuGH in seinen Urteilen regelmäßig, dass die Begriffe der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich nicht auf Basis der nationalen Vorschriften auszulegen sind, sondern eigenständige europarechtliche Begriffe darstellen. Andererseits ist aber zu berücksichtigen, dass ohne einen Rückgriff auf die nationalen Begriffe das Schulsystem nicht definiert werden kann. Dies hat auch der Generalanwalt in den Beschlussanträgen in der Rechtssache A&G anerkannt.³⁷ Im deutschen Föderalismus zählt die Bildungspolitik zu den Kernaufgaben der Länder. Dementsprechend finden sich auch die nationalen Regelungen zur Erwachsenenbildung in den einzelnen Landesgesetzen. Das lebenslange Lernen und die Erwachsenenbildung wird in vielen Landesverfassungen als Staatsziel mit Verfassungsrang angesehen.³⁸ Die Erwachsenenbildung wird in den Erwachsenenbildungsgesetzen der Länder definiert und regelmäßig als Pflichtaufgabe der Kommunen festgelegt. Beispielhaft sei hier § 1 des niedersächsischen Erwachsenenbildungsgesetzes zitiert:

(1) Die Erwachsenenbildung ist ein eigenständiger, gleichberechtigter Teil des Bildungswesens. ²Sie umfasst die allgemeine, politische, kulturelle und berufliche Bildung. ³Ihre Aufgabe ist die Bildungsberatung sowie die Planung und Durchführung von Maßnahmen, die der Stärkung der Persönlichkeit, der Gestaltung des Übergangs von der allgemeinen zur beruflichen Bildung und der Fortsetzung oder Wiederaufnahme organisierten Lernens dienen.

(2) ¹Den Inhalt der Erwachsenenbildung bestimmen die Bildungsbedürfnisse der Erwachsenen. ²Die Erwachsenenbildung soll allen Menschen, unabhängig von ihrem Geschlecht und Alter, ihrer Bildung, sozialen oder beruflichen Stellung, ihrer politischen oder weltanschaulichen Orientierung und ihrer Nationalität, die Chance bieten, sich die für die freie Entfaltung der Persönlichkeit und die Mitgestaltung der Gesellschaft erforderlichen Kenntnisse, Fähigkeiten und Fertigkeiten anzueignen.

³⁷ EuGH-Urteil v. 14.3.2019, C-449/17, Rs. A&G, Rn. 38.

³⁸ Art. 17 Verfassung für das Land NRW; Art. 139 Verfassung des Freistaates Bayern; Art. 29 Verfassung des Freistaates Thüringen;

Zur Umsetzung dieser Aufgabe ist regelmäßig die Einrichtung von Volkshochschulen auf kommunaler Ebene vorgesehen.³⁹

Vor diesem Hintergrund kann unseres Erachtens davon ausgegangen werden, dass auch nach der Definition des Europäischen Gerichtshofs das System der Volkshochschulen in Deutschland dem Schulsystem im Sinne der Definition des EuGHs zugeordnet werden kann und eine umfassende Befreiung des Kursangebots der Volkshochschulen grundsätzlich europarechtskonform ist.

b) Kein Spezialunterricht

Der Unterricht darf sich darüber hinaus nicht als „Spezialunterricht“ darstellen. Entscheidend ist hierbei aber weniger der Inhalt des konkreten Kurses als vielmehr, dass das Gesamtangebot der Einrichtung ein breites Spektrum an Wissensvermittlung umfasst. Hierbei darf sicherlich nicht gefordert werden, dass der einzelne Schüler dieses breite Spektrum auch allumfassend Anspruch nimmt. Auch in der Literatur wird davon ausgegangen, dass die Forderung des EuGHs sich nicht auf den materiellen Inhalt eines Kurses bezieht, sondern auf den äußeren Rahmen, d.h. die Stellung des jeweiligen Unterrichts in einem übergeordneten System.⁴⁰

Das System der Volkshochschulen in Deutschland basiert auf dem Gedanken einer umfassenden Erwachsenenbildung. So definiert z.B. § 1 Abs. 2 des Baden-Württembergischen Weiterbildungsförderungsgesetz: „Die Weiterbildung hat die Aufgabe, dem einzelnen zu helfen, im außerschulischen Bereich seine Fähigkeiten und Kenntnisse zu vertiefen, zu erweitern oder zu erneuern. Sie umfasst auf der Grundlage des Grundgesetzes und der Landesverfassung die allgemeine Bildung, die berufliche Weiterbildung und die politische Bildung. Die Weiterbildung soll den einzelnen zu einem verantwortlichen Handeln im persönlichen, beruflichen und öffentlichen Bereich befähigen und damit der freien Gesellschaft im demokratischen und sozialen Rechtsstaat dienen“. Und § 5 Abs. 1 Nr. 1 Weiterbildungsförderungsgesetz⁴¹ nennt es ausdrücklich als Ausschusskriterium für eine Förderung, wenn eine Einrichtung nur auf Spezialgebieten Aufgaben der Weiterbildung wahrnimmt.

³⁹ Vgl. statt aller: § 4 Thüringer ErWBildG; § 10 WbG NRW; § 2 NEBG.

⁴⁰ Müller UR 2019, 836 ff.

⁴¹ Gesetz zur Förderung der Weiterbildung und des Bibliothekswesens (Weiterbildungsförderungsgesetz) Baden-Württemberg in der Fassung vom 20. März 1980, zuletzt geändert durch Gesetz vom 1. Juli 2004.

Es ist somit festzuhalten, dass Volkshochschulen aufgrund ihrer gesetzlichen Aufgabe keinen Spezialunterricht anbieten, sondern die Kurse in ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen eingebettet sind und nicht als singulärer Spezialunterricht zu qualifizieren sind.

c) Reine Freizeitgestaltung

Auch wenn der EuGH in seinen letzten Urteilen nicht mehr ausdrücklich betont hat, dass es für die Zuordnung der unterschiedlichen Kurse in dem anerkannten Unterrichtssystem weiterhin auf die Negativabgrenzung zur „reinen Freizeitgestaltung“ ankommt, ist aus dem Kontext der Rechtsprechung davon auszugehen, dass dieses Kriterium auch weiterhin eine Relevanz haben wird.

Die Freizeitgestaltung ist vom EuGH nicht definiert worden, so dass die bisherige Anwendung ausschließlich auf der Rechtsprechung des BFH basiert.⁴² Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH sind Kurse, die von ihrer Zielsetzung auf eine reine Freizeitgestaltung gerichtet sind, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen. Hierzu sollen nach Auffassung des BFH zum Beispiel Kurse fallen, die sich an Eltern von Schülern richten, um die Wartezeit während des Unterrichts zu nutzen, Kurse für Senioren oder allgemein am Tanz interessierte Menschen⁴³. Hingegen sollen Kurse, die es einem Teilnehmer 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. Andererseits hat der BFH auch betont, dass ein Kurs nicht dadurch den Charakter einer reinen Freizeitgestaltung verliert, weil einzelne Teilnehmer die dort erlangten Fähigkeiten auch für ihre berufliche Tätigkeit nutzen können.⁴⁴

Die Hauptproblematik bei dem Kriterium der reinen Freizeitgestaltung ist darin zu sehen, dass hiermit – jedenfalls in der derzeitigen Auslegung durch die Rechtsprechung - ausschließlich eine Abgrenzung zur beruflichen Aus- und Fortbildung möglich ist.

Darüber hinaus führt die bisherige Auslegung auch anhand des Teilnehmerkreises zu einer auch verfassungsrechtlich höchst problematischen Diskriminierung insbesondere

⁴² Vgl. Nieskens, UR 2020, 607, 612, der das Kriterium ebenfalls für untauglich hält.

⁴³ BFH Urt. vom 24.01.2008, V R 3/05.

⁴⁴ Vgl. BFH v. 18.12.2003, V R 62/02.

aufgrund des Alters (Senioren und Kinder) aber auch anderer nicht im Erwerbsleben stehender Gruppen.

Die Abgrenzung zwischen Freizeitgestaltung und Bildung ist problematisch und birgt die Gefahr einer rein künstlichen und unpraktikablen Differenzierung. Die mangelnde Praxistauglichkeit des Begriffs der reinen Freizeitgestaltung liegt darin begründet, dass Bildungs- und Freizeitveranstaltungen keinen Gegensatz darstellen und (ebenso wie die allgemeine und die berufliche Bildung) nicht im Widerspruch zueinanderstehen. Für die Zuordnung zu der einen oder anderen Kategorie stehen keine objektiven, wesensmäßigen Kriterien zu Verfügung. Um es an einem Beispiel zu verdeutlichen: Die Begleitung von Patenschaftsprogrammen für geflüchtete Menschen könnte als Freizeitgestaltung betrachtet werden. Die Befähigung zu diesem zivilgesellschaftlichen Engagement ist aber auch als (umsatzsteuerfreie) Bildung denkbar, die zwar möglicherweise nicht primär auf berufliche Verwertbarkeit des Gelernten abzielt, aber der allgemeinen Persönlichkeitsentwicklung, dem Wertediskurs und der Vermittlung von Orientierungswissen dient. Ferner fördert dies Engagement das Ehrenamt sowie die Integration und stärkt das Gemeinwesen. Darüber hinaus werden auch beruflich relevante Kompetenzen gestärkt, wie beispielsweise interkulturelle Dialogfähigkeit. Abgesehen von dem Gemeinwohlinteresse an dem Erlernen dieser Fähigkeiten finden sich diese in entsprechender Form auch in den Lehrplänen der allgemeinbildenden Schulen.

Nach der bisherigen Auslegung durch die Rechtsprechung stehen aber Kursthemen, die keinen unmittelbaren Bezug zur Berufstätigkeit haben, im „Generalverdacht“ der reinen Freizeitgestaltung. Allgemeinbildung wird erst dann zu einer Bildungsleistung, wenn sie ausdrücklich auf berufliche Verwertbarkeit abzielt.

Eine derartige Verengung des Begriffs des Schul- und Hochschulunterrichts auf berufliche Fortbildung ist nicht nur nicht europarechtlich geboten, sondern widerspricht vielmehr ausdrücklich den Vorgaben des EuGHs.⁴⁵

Dass Deutschland seinen hohen Innovationsanspruch mit einer solchen Verkehrsauffassung von Bildung in Einklang zu bringen vermag, erscheint problematisch. Würde man diese Abgrenzung konsequent durchführen, würde der Bereich der von der Umsatzsteuer befreiten Kurse auf die berufliche Aus- und Fortbildung beschränkt. Dies ist unstrittig nicht der Fall.

⁴⁵ EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, Rs. Haderer, C-445/05, Rn. 26.

Insofern ist bemerkenswert, dass der EuGH die Abgrenzung zur reinen Freizeitgestaltung zwar in seinen Urteilen erwähnt hat, soweit ersichtlich dieses Kriterium aber noch in keiner einzigen Entscheidung entscheidungserheblich war. Die Fokussierung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auf die Frage der reinen Freizeitgestaltung erscheint jedenfalls am Kern der Rechtsprechung des EuGHs vorbeizugehen.

Bei einer ordnungsgemäßen Auslegung des Begriffs des Schul- und Hochschulunterricht im Sinne der neueren EuGH Rechtsprechung erscheint das Kriterium der reinen Freizeitgestaltung im Ergebnis als überflüssig, da Kurse, die der reinen Freizeitgestaltung zuzuordnen sind, schon gar nicht der Grunddefinition des Schul- und Hochschulunterricht unterfallen.⁴⁶

C. Zwischenergebnis

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass die bisherigen nationalen Vorschriften zur Steuerbefreiung von Bildungsangeboten nicht in allen Punkten einer kritischen Überprüfung auf Grundlage der europarechtlichen Vorgaben gerecht werden.

Offensichtlich europarechtswidrig sind die Regelungen jedoch nur insoweit, als für die Steuerbefreiung der privaten Einrichtungen die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde verlangt wird.

Im Übrigen greifen die Regelungen jedenfalls in der bewährten Auslegung durch Finanzverwaltung und Rechtsprechung auf den Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts zurück, sodass sie der Entwicklung der Rechtsprechung des EuGHs unterliegen. Insofern ist davon auszugehen, dass die bisher in einzelnen Teilen sehr weite Definition des Schul- und Hochschulunterrichts, die sich ausschließlich an der Negativabgrenzung der reinen Freizeitgestaltung orientiert hat, von dem EuGH nicht mehr akzeptiert wird.

Vor diesem Hintergrund ist es insbesondere zur Wahrung der erforderlichen Rechtssicherheit sinnvoll, eine Neuregelung der umsatzsteuerrechtlichen Befreiungsvorschriften für Bildungsleistungen vorzunehmen. Bevor auf die Möglichkeiten und die bei einer Neuregelung zu beachtenden europarechtlichen Vorgaben näher eingegangen wird,

⁴⁶ Ähnlich Nieskens, UR 2020, 607 ff.

wird zunächst der Gesetzentwurf aus dem Jahr 2019⁴⁷ im Hinblick auf seine Notwendigkeit und Tauglichkeit, die europarechtlichen Vorgaben praxistauglich ins nationale Recht umzusetzen, erörtert.

D. Gesetzentwurf 2019

I. Wortlaut des Gesetzentwurfes

Unter Berufung auf die angebliche Europarechtswidrigkeit der bestehenden Regelungen hat das Bundesfinanzministerium im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2019 einen Entwurf zur Neuregelung der §§ 4 Nr. 21 und 22 vorgelegt. Hierin sollten die bisherigen Regelungen des § 4 Nr. 21 und 22 in Buchstabe a) in einer einheitlichen Regelung zusammengefasst werden, die wie folgt lauten sollte:

Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, erbracht werden. Leistungen nach Satz 1 sind auch steuerfrei, wenn sie von anderen Einrichtungen erbracht werden, deren Zielsetzung mit der einer Bildungseinrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist. Einrichtungen im Sinne des Satzes 2 sind Einrichtungen, die in ihrer Gesamtheit darauf ausgerichtet sind, Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln, die geeignet sind, einen Schul- und Hochschulabschluss oder einen Berufsabschluss zu erwerben oder berufliche Kenntnisse durch Fortbildung zu erhalten oder zu erweitern. Schul- und Hochschulunterricht umfasst die Vermittlung und Vertiefung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen je nach Fortschritt und Spezialisierung der Schüler und Studierenden. Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung umfassen Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Die Dauer des Unterrichts oder der Schulungsmaßnahme ist unerheblich. Fortbildung ist nur dann befreit, wenn sie von Einrichtungen erbracht wird, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden,

b) Unterrichtseinheiten, die von einem Privatlehrer persönlich erteilt werden. Die Sätze 4 bis 6 des Buchstaben a) gelten entsprechend.

Nicht befreit sind Leistungen, die nach ihrer Zielsetzung, der reinen Freizeitgestaltung dienen. Für die in den Nummern 15b und 15c bezeichneten Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht".

⁴⁷ Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Ziel des Gesetzgebers war die Umsetzung der Vorgaben von Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i) der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sowie der Anpassung der Regelungen an die Rechtsprechung des EuGHs.

II. Kritik⁴⁸

1. Begünstigte Einrichtungen

Hierzu sollten zunächst in den Sätzen 1 bis 3 die begünstigten Einrichtungen definiert werden und dann in den Sätzen 4 bis 7 der befreite Unterricht definiert werden. Problematisch und in keiner Weise europarechtlich gefordert war an dem Gesetzentwurf insbesondere die in den Sätzen 1 und 3 enthaltene Differenzierung zwischen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und sonstigen Einrichtungen. Wenn es für öffentliche Einrichtungen genügen sollte, dass sie mit Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung und Fortbildung sowie beruflicher Umschulung und damit eng verbundenen Leistungen betraut waren, mussten privatrechtliche Einrichtungen in ihrer Gesamtheit darauf ausgerichtet sein, Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln, die geeignet sind, einen Schul- und Hochschulabschluss oder einen Berufsabschluss zu erwerben oder berufliche Kenntnisse durch Fortbildungen zu erhalten oder zu erweitern. Auch wenn sich der Gesetzgeber in den Erläuterungen zum damaligen Gesetzentwurf ausdrücklich auf die EuGH-Rechtsprechung beruft, da es der EuGH untersage, allgemein sämtliche Bildungsleistungen zu befreien, ohne die Zielsetzung nicht öffentlicher Einrichtungen zu berücksichtigen, widerspricht die Anknüpfung an die Vorbereitung auf einen Schul-, Hochschul- oder Berufsabschluss gerade doch der ständigen Rechtsprechung des EuGHs. Dieser betont,⁴⁹ dass es gerade kein Merkmal des Unterrichts sei, dass er auf eine Abschlussprüfung vorbereite. Vor diesem Hintergrund kann es auch nicht der EuGH-Rechtsprechung entsprechen, diese Anforderung für privatrechtlich organisierte Einrichtungen, die den Unterricht erteilen, generell vorzuschreiben.

⁴⁸ Vgl. im Einzelnen hierzu auch die Stellungnahmen der Verbände im Gesetzgebungsverfahren, abrufbar unter:

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2019-12-17-G-E-Mobilitaet/0-Gesetz.html

⁴⁹ Vgl. EuGH C-449/17 A&G, Rn. 22.

2. Schul- und Hochschulunterricht

Die Definition des Schul- und Hochschulunterrichts in S. 4 des Entwurfs war weitgehend der oben zitierten EuGH-Rechtsprechung entnommen. Die vorgenommenen Kürzungen im Vergleich zum Wortlaut der EuGH Rechtsprechung werfen jedoch neue Auslegungsfragen auf. Insgesamt ist insofern festzustellen, dass die Übernahme der Definition des EuGHs zwar ein rechtssicherer Weg zur Vermeidung einer etwaigen Europarechtswidrigkeit der Regelung darstellt. In der Praxis hätte der Gesetzeswortlaut jedoch zu einer Vielzahl neuer Auslegungsfragen geführt, da die Definition des EuGHs von unbestimmten Rechtsbegriffen geprägt ist, die ihrerseits der Auslegung bedürfen. Insofern sei bereits an dieser Stelle angemerkt, dass von einer zukünftigen Neuregelung der Befreiungsvorschriften zu fordern ist, dass sie eine auch in der Praxis taugliche Definition der befreiten Leistungen enthalten sollte. Die Definition des Schul- und Hochschulunterrichts in Satz 4 ist weitgehend der EuGH-Rechtsprechung entnommen, wobei es aufgrund der vorgenommenen Kürzungen durchaus fraglich erscheint, ob es sich um eine ordnungsgemäße Umsetzung der Rechtsprechung des EuGHs handelt.

3. Negativabgrenzung „reine Freizeitgestaltung“

In § 4 Nr. 21 Satz 2 wurde in dem damaligen Gesetzentwurf umfassend für alle Leistungen festgesetzt, dass Leistungen, die der reinen Freizeitgestaltung dienen, nicht befreit sind. Auch hier fehlt im Gesetz jegliche Definition, wann eine Leistung ihrer Zielsetzung nach der reinen Freizeitgestaltung dient. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll zur Abgrenzung der reinen Freizeitgestaltung folgendes gelten:

Maßgebend für die Beurteilung, ob eine Leistung vorliegt, die der reinen Freizeitgestaltung dient, ist die allgemeine Verkehrsauffassung. Eine reine Freizeitgestaltung kann vorliegen, wenn die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten nicht durch Vertiefung und Fortentwicklung zur Ausübung einer beruflichen Tätigkeit genutzt werden können. Anhaltspunkte für das Vorliegen einer reinen Freizeitgestaltung können sich aus dem Teilnehmerkreis oder der thematischen Zielsetzung eines Kurses ergeben (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008, V R 3/05). Auf reine Freizeitgestaltung können Kurse gerichtet sein, die Erwerb und Ausbau regelmäßig im Privatleben angewandter Kenntnisse und Fähigkeiten betreffen. Ist z. B. nach der Zielgruppe, an die sich das Leistungsangebot richtet oder dem Teilnehmerkreis davon auszugehen, dass eine Leistung der reinen Freizeitgestaltung dient, vermögen auch einzelne beruflich ambitionierte Teilnehmer der Veranstaltung kein anderes Gepräge zu geben. Die bloße Möglichkeit, während einer Freizeitveranstaltung erlernte Fähigkeiten oder Kenntnisse auch beruflich nutzen zu können, nimmt einer solchen Veranstaltung nicht ihren Freizeitcharakter. Dies kann u. a. Ski-, Segel- oder Jagdschulen betreffen. Keine reine Freizeitgestaltung, sondern eine Bildungsleistung liegt nach allgemeiner Verkehrsauffassung vor,

wenn die Kurse es dem Teilnehmer ermöglichen, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten durch Vertiefung und Fortentwicklung zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit zu nutzen. Dies gilt auch dann, wenn von dieser Möglichkeit tatsächlich nur wenige Teilnehmer Gebrauch machen. Ob die erbrachten Unterrichtsleistungen den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben, kann im Übrigen nur im Einzelfall entschieden werden.

Sofern sich Leistungen an Babys oder Kleinkinder richten, wie z. B. Kurse zum Baby-Schwimmen oder in frühkindlicher Spracherziehung, ist zu beachten, dass in solchen Fällen ein Teil der Zeit dem freien oder angeleiteten Spiel vorbehalten ist, dass die Eltern meistens an den Kursen teilnehmen und dass Kinder dieses Alters im Allgemeinen auch nicht im engeren Sinne unterrichtet werden, sondern fortlaufend durch alltägliche Erfahrungen und Erlebnisse lernen. Im Rahmen solcher Kurse werden daher bei der gebotenen engen Auslegung regelmäßig keine Unterrichtsleistungen im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 UStG erbracht bzw. dienen diese Kurse regelmäßig der Freizeitgestaltung. Es kann insoweit aber unter den näheren Voraussetzungen jener Norm eine Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 23 UStG in Betracht kommen.

Die hier vorgenommene Definition der Veranstaltungen mit reinem Freizeitcharakter ist deshalb problematisch, da sie zu einem ganz überwiegenden Teil auf den Teilnehmerkreis abstellt. Dies ist insbesondere im Hinblick auf das Diskriminierungsverbot höchst problematisch und kann auch nicht durch die vom EuGH geforderte enge Auslegung der Befreiungstatbestände gerechtfertigt werden. Eine Umsatzsteuerbefreiung, die maßgeblich auf das Alter der Teilnehmer abstellt und sowohl Babys und Kleinkinder als auch Senioren von der Umsatzsteuerbefreiung ausnimmt, erscheint aus verfassungsrechtlicher Sicht höchst problematisch.

E. Möglichkeiten und Grenzen einer gesetzlichen Neuregelung:

Die bisherige Analyse zeigt, dass bei einer europarechtskonformen Umsetzung der Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie folgende Punkte zu beachten sind:

Die Befreiung muss grundsätzlich auf Schul- und Hochschulunterricht einerseits und Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung andererseits beschränkt werden. Hierbei sind die Vorgaben der neueren EuGH Rechtsprechung in den Rechtssachen A&G, AH und Dubrovin & Tröger⁵⁰ zur Definition des Schul- und Hochschulunterrichts zu berücksichtigen.

⁵⁰ EuGH-Urteil v. 14.3.2019, C-449/17, Rs. A&G Fahrschul Akademie GmbH; EuGH-Urteil vom 7.10.2019, C-47/19, Rs. HA; EuGH-Urteil v. 21.10.2021, C-373/19, Rs. Dubrovin & Tröger.

Eine wörtliche Übernahme der Definition des EuGHs ins Gesetz, wie sie in dem Entwurf aus 2019 vorgesehen war, ist jedoch nicht sinnvoll. Dies ergibt sich zum einen aus der Tatsache, dass die Definition für sich genommen unbestimmte Rechtsbegriffe enthält, die ihrerseits einer Definition bedürfen. Zum anderen ist zu berücksichtigen, dass die Rechtsprechung des EuGHs insofern auch einer Entwicklung unterliegt und vermieden werden muss, dass jede neue Entscheidung des EuGHs eine Gesetzesänderung erfordert.

Der EuGH stellt in seiner Rechtsprechung darauf ab, dass der Unionsgesetzgeber bei dem Begriff des Schul- und Hochschulunterricht auf einen bestimmten Typus von Unterrichtssystem abstellen wollte, der allen Mitgliedstaaten unabhängig von den jeweiligen Besonderheiten der nationalen Systeme gemeinsam ist. Insofern ist zwischen der den Unterricht erteilenden Einrichtung und dem Unterricht selbst zu differenzieren.

I. Definition der Einrichtungen

Die Forderung nach einem Typus von Unterrichtssystem kann so verstanden werden, dass nur diejenigen Einrichtungen von der Umsatzsteuerbefreiung umfasst sein können, die zu dem anerkannten Schulsystem zählen. Hierbei betont der EuGH, dass es auf die Besonderheiten der Schulsysteme der einzelnen Länder nicht maßgeblich ankommen könne. Das gemeinsame Bildungssystem sieht er vielmehr dadurch charakterisiert, dass es eine allgemeine, d.h., für alle zugängliche, in mehreren Stufen auch verpflichtende, umfassende, d.h. einen sehr breiten Wissensbereich abdeckende Bildung umfasst, die im Rahmen eines jeden Mitgliedstaats von dem Schul- und Hochschulsystem durchgeführt wird.

Vor diesem Hintergrund sollte eine gesetzliche Neuregelung der Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen an die Definition des EuGHs anknüpfen und definieren, welche Einrichtungen in Deutschland zu dem vom EuGH beschriebenen Typus von Unterrichtssystemen zu zählen sind. Das deutsche Bildungssystem zeichnet sich durch ein breites Spektrum schulischer und hochschulischer Leistungsangebote aus.⁵¹ Diese werden durch ein umfassendes Angebot an Erwachsenenbildung aber auch zahlreiche gewerbliche Einrichtungen, die integraler Bestandteil des Systems sind, unterstützt.

Aus der Tatsache, dass der EuGH betont, dass dieser Typus des Unterrichtssystems unabhängig sei von den jeweiligen Besonderheiten der nationalen Schulsysteme folgt

⁵¹ Nieskens, UR 2020, 607, 612.

nicht, dass der nationale Gesetzgeber nicht definieren kann, welche Einrichtungen er als Bestandteil des Unterrichtssystems ansieht. Es ist daher zu fordern, dass im Rahmen einer Neuregelung der umsatzsteuerrechtlichen Befreiungsvorschriften eine entsprechend eindeutige Definition der Einrichtungen, die dem Unterrichtssystem zuzurechnen sind, ins Gesetz aufgenommen wird. Eine bloß abstrakte Definition, die durch eine Aufzählung einzelner Einrichtungen in der Gesetzesbegründung konkretisiert wird, so wie in dem Gesetzentwurf von 2019 vorgesehen, ist abzulehnen und führt nur zu neuerlichen Diskussionen und Abgrenzungsproblemen.

In jedem Fall sollte der Gesetzgeber auch auf die in dem damaligen Gesetzentwurf vorgesehene Differenzierung zwischen privatrechtlich und öffentlich-rechtlich organisierten Einrichtungen verzichten. Eine Differenzierung in den Anforderungen zwischen privatrechtlich und öffentlich-rechtlich organisierten Einrichtungen ist dem Umsatzsteuerrecht fremd.

II. Volkshochschulen als Teil des „Unterrichtssystems“

Wie bereits dargestellt, ist die Erwachsenenbildung in Deutschland ein anerkannter und durch die Landesgesetze gesetzlich definierter Teil des allgemeinen Schul- und Bildungssystems. Auch die Generalanwälte in den Entscheidungen Haderer und A&G⁵² haben es ausdrücklich für möglich gehalten, dass Volkshochschulen in Deutschland diesem Unterrichtssystem zuzuordnen sind.

Im Rahmen einer gesetzlichen Neuregelung ist es daher anzustreben, dass der Gesetzgeber Volkshochschulen auch weiterhin ausdrücklich als begünstigte Einrichtungen definiert, die Teil des Unterrichtssystems sind, dass von der Umsatzsteuerfreiheit umfasst ist. Hierbei sollte der Gesetzgeber auf eine Differenzierung nach der Rechtsform der jeweiligen Volkshochschule verzichten, da es keinen inhaltlichen Anknüpfungspunkt für eine entsprechende Differenzierung gibt. Maßgeblich für die Zugehörigkeit der Volkshochschulen zu dem Unterrichtssystem ist vielmehr, dass die Volkshochschulen ein breites und differenziertes Bildungsangebot anbieten, das die verschiedensten Bereiche (Sprachen, Naturwissenschaften, Kultur, Musik, Kunst, Gesundheit, Sport) abdeckt. Volkshochschulen unterscheiden sich somit entscheidend von gewerblichen Anbietern, die sich ausschließlich auf einzelne Bereiche spezialisiert haben (Segelschulen, Fahrschulen etc.).

⁵² Schlussantrag in der Sache A&G C-449/17 vom 3. Oktober 2018.

Unabhängig von der weiteren Definition des Unterrichtssystems ist somit festzustellen, dass eine ausdrückliche Aufnahme der Volkshochschulen ins begünstigte System nicht zu europarechtlichen Zweifeln führen kann.

III. Definition des Schul- und Hochschulunterrichts

Nach der Rechtsprechung des EuGHs umfasst der Begriff des Unterrichts Tätigkeiten, die sich sowohl in ihrer spezifischen Art als auch aufgrund des Rahmens, in dem sie ausgeübt werden, abheben⁵³. Bei dem Unterricht muss es sich um ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler handeln. Hieraus wird allgemein der Schluss gezogen, dass Bildungsleistungen nur dann befreit werden können, wenn sie von Einrichtungen erbracht werden, die nicht auf ein sehr eingeschränktes Spezialgebiet beschränkt sind, wie z.B. Fahrschulen oder Segelschulen.

Entscheidend ist vielmehr, dass das Gesamtangebot der Einrichtung ein breites Spektrum an Wissensvermittlung umfasst, wobei sicherlich nicht gefordert wird, dass der einzelne Schüler dieses breite Spektrum auch allumfassend in Anspruch nimmt. Auch in der Literatur wird davon ausgegangen, dass die Forderung des EuGHs sich nicht auf den materiellen Inhalt eines Kurses bezieht, sondern auf den äußeren Rahmen, d.h. die Stellung des jeweiligen Unterrichts in einem übergeordneten System.⁵⁴

Das Verhältnis dieses Erfordernisses zur Negativabgrenzung des EuGHs, dass kein spezialisierter Unterricht, der für sich alleine nicht der für den Schulunterricht kennzeichnenden Vermittlung von Fähigkeiten in Bezug auf ein breites Spektrum von Stoffen gleichkommt, erscheint allerdings noch nicht abschließend geklärt. Praktikabel ist diese Differenzierung jedenfalls nur dann, wenn damit nicht gemeint ist, dass jedweder Fachunterricht von der Befreiung ausgeschlossen ist.⁵⁵ Nach der Definition des EuGHs muss der Unterricht ferner ein breites und vielfältiges Spektrum der Stoffvermittlung umfassen, aufeinander aufbauen und ineinandergreifen.

⁵³ EuGH C-449/17, Rs. A&G, Rn. 24 unter Verweis auf EuGH vom 14.6.2007, C-434/05 Horizon College.

⁵⁴ Müller UR 2019, 836 ff.

⁵⁵ Nieskens, UR 2020, 607; Müller DStR 2021, 2526 (Anm. zu EuGH C-373/19).

Bei einer tieferen Analyse ist festzustellen, dass die genauen Anforderungen an den befreiten Unterricht, die sich aus dieser Definition des EuGHs ergeben, weitgehend unklar sind.⁵⁶ So wird in der Literatur insbesondere kritisiert, dass der EuGH durch das Abstellen auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen offenbar eine einrichtungsbezogene Abgrenzung vornimmt. Bestimmter Unterricht, z.B. Schwimmunterricht oder Klavierunterricht müsste unterschiedlich beurteilt werden, je nachdem, von welcher Institution der Unterricht angeboten wird. Dies sei systemfremd und mit dem Sinn und Zweck der MwStSystRL nicht vereinbar.

Außerdem werde das Kriterium des Gemeinwohls, das in der Überschrift zu Kapitel 2 der MwStSystRL ausdrücklich genannt ist, vollständig ignoriert.⁵⁷

Das breite und vielfältige Spektrum der Stoffvermittlung umfasst nach dem allgemeinen Sprachgebrauch gerade jede Wissensvermittlung, die über absolutes Basiswissen hinausgeht. Dies kann neben Fremdsprachen und Naturwissenschaften naturgemäß auch praktische Fertigkeiten sowie sportliche und koordinative Fähigkeiten umfassen. Gleiches gilt für das Erfordernis eines aufeinander aufbauenden und ineinandergreifenden Unterrichts. Auch dieses Erfordernis ist nur dann erfüllt, wenn sich die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten über einen längeren Zeitraum erstreckt und es sich nicht um vollkommen unabhängig voneinander zu sehende Einzeleinheiten handelt.

Sofern es der Gesetzgeber trotz dieser Abgrenzungsschwierigkeiten für erforderlich hält, auch diese Kriterien in die Definition des Unterrichts aufzunehmen, so ist zu fordern, dass er sie durch eine in der Praxis praktikable Definition ersetzt.

Auch bei der Umsetzung europarechtlicher Richtlinien in das nationale Gesetz muss der nationale Gesetzgeber das verfassungsrechtliche Gebot der Klarheit und Eindeutigkeit gesetzlicher Regelungen, insbesondere im Bereich der hoheitlichen Eingriffsverwaltung, um die es sich beim Steuerrecht handelt, beachten. Die bloße Übernahme abstrakter Definitionen mit unbestimmten Rechtsbegriffen aus Entscheidungen des EuGHs wird den verfassungsrechtlichen Vorgaben an die Gesetzgebung nicht gerecht.

⁵⁶ Zur Kritik auch Nieskens, UR 2020, 607; Lippross, DStR 2022, 292; Grambeck MwStStR 2021, 891; Müller DStR 2021, 2526.

⁵⁷ Lippross, DStR 2022, 292.

Der Gesetzgeber ist daher aufgefordert, ausgehend von der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und unter Beachtung der Rechtsprechung des EuGHs eine Definition des Schul- und Hochschulunterrichts vorzunehmen. In der Literatur wird diesbezüglich vorgeschlagen, sich stärker am Begriff der Bildung zu orientieren und diesen um das Erfordernis der Gemeinwohlorientierung zu ergänzen.⁵⁸ Auch wenn auf der Grundlage der bisher ergangenen Entscheidungen des EuGHs davon ausgegangen werden muss, dass eine ausschließlich am Begriff der Bildung orientierte Definition des Schul- und Hochschulunterrichts nicht die Zustimmung des EuGH erfahren würde, so ist der nationale Gesetzgeber aber nicht daran gehindert, den Begriff der Bildung zur Konkretisierung der unbestimmten Rechtsbegriffe in der Definition des EuGHs heranzuziehen. So könnte beispielsweise das Erfordernis des breiten und vielfältigen Spektrums der Stoffvermittlung dadurch konkretisiert werden, dass es sich um eine gemeinwohlorientierte Bildungsleistung handeln muss. Auch eine Orientierung an den Erwachsenenbildungsgesetzen der Länder kann als Anknüpfungspunkt dienen, da dort zum Teil explizit definiert ist, dass Einrichtungen der Erwachsenenbildung nicht nur Spezialunterricht erteilen dürfen.

F. Zusammenfassung

Die aktuellen nationalen Vorschriften zur Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen sind punktuell europarechtswidrig. Dies umfasst vor allem die erforderliche Bescheinigung der Landesbehörde nach § 4 Nr. 21 UStG, die eine unzulässige Einschränkung der Steuerbefreiung darstellt.

Ob die Regelung des § 4 Nr. 22 a) UStG europarechtskonform ausgelegt werden muss, oder auch insofern eine gesetzliche Neuregelung erforderlich ist, ist zweifelhaft. Die generelle Befreiung aller „Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art“ ist nur bei einer restriktiven Auslegung mit der Auslegung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie durch den EuGH vereinbar.

Es ist somit zur Erreichung einer größeren Rechtssicherheit und Klarheit in der Rechtsanwendung durchaus zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber eine Neuregelung der gesetzlichen Vorgaben für die Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen anstrebt. Hierbei ist aber zu fordern, dass sich der Gesetzgeber nicht auf eine unreflektierte Wiederholung einzelner Definitionen des EuGHs beschränkt, sondern seinen gesetzgeber-

⁵⁸ Nieskens, UR 2020, 607.

rischen Gestaltungsspielraum in den Grenzen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ausnutzt. Der Gesetzgeber sollte sich nicht weiterhin hinter den Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung verstecken und alle Zweifelsfragen der Auslegung durch die Finanzverwaltung und Rechtsprechung überlassen, sondern durch eine klare Regelung Rechtssicherheit schaffen.

Bei einer gesetzlichen Neuregelung sollten im Interesse der etablierten und bewährten Bildungslandschaft und zur Wahrung einer umfassenden und für alle Bevölkerungsschichten zugänglichen Weiter- und Erwachsenenbildung die folgenden Punkte beachtet werden:

- Die Definition des Schul- und Hochschulunterrichts durch den EuGH ist ihrerseits in der praktischen Anwendung höchst problematisch und auslegungsbedürftig.
- Der Gesetzgeber sollte seine Möglichkeiten ausnutzen, im Rahmen der europarechtskonformen Umsetzung (1) sowohl die Einrichtungen, die dem befreiten Unterrichtssystem zuzurechnen sind als auch (2) die Anforderungen an den Unterricht konkret zu definieren.

Zu (1):

- Volkshochschulen bilden in Deutschland den Kern der Einrichtungen der Erwachsenenbildung. Ihre Einrichtung ist in vielen Ländern verfassungsrechtlich bzw. gesetzlich garantiert. Ihr Kurssystem beinhaltet einen weiten Stoff- und Wissensbereich.
- Volkshochschulen und weitere anerkannte Bildungseinrichtungen müssen daher auch zukünftig ausdrücklich zu den Einrichtungen gezählt werden, die als Teil des Schul- und Hochschulsystems von der Umsatzsteuer befreiten Unterricht anbieten. Auf eine Differenzierung zwischen öffentlich-rechtlich und privatrechtlich organisierten Einrichtungen ist zu verzichten.

Zu (2)

- Nach der Rechtsprechung des EuGHs umfasst der Begriff des Unterrichts Tätigkeiten, die sich sowohl in ihrer spezifischen Art als auch aufgrund des Rahmens, in dem sie ausgeübt werden, abheben.

- Die Einbeziehung der Erwachsenenbildung und der Grundsätze des lebenslangen Lernens in die Unterrichtsdefinition ist mit der Auslegung des EuGHs somit ohne weiteres vereinbar.
 - Das breitgefächerte Bildungsangebot der Volkshochschulen ist daher von der Befreiung zu umfassen. Der Gesetzgeber sollte aber klar und eindeutig definieren, wenn er einzelne Arten von Kursen und Unterricht in Volkshochschule und anderen Bildungseinrichtungen von der Umsatzsteuerbefreiung ausnehmen will.
- Sofern an dem Kriterium der Negativabgrenzung der reinen Freizeitgestaltung festgehalten wird, ist es Aufgabe des Gesetzgebers den Begriff der reinen Freizeitgestaltung zu definieren. Hierbei müssen zwei Gesichtspunkte klargestellt werden:
- Das Kriterium der reinen Freizeitgestaltung kann keine Rechtfertigung für eine Diskriminierung ganzer Teilnehmerkreise sein und
 - das Kriterium muss darauf ausgerichtet sein, die reine Freizeitgestaltung von Bildung abzugrenzen. Hierzu zählt auch die Allgemein- und Erwachsenenbildung. Die bloße Abgrenzung zur beruflichen Aus- und Fortbildung ist nicht der von dem EuGH geforderte Maßstab.

Bonn, den 16. Mai 2022



Dr. Uwe Scholz