



Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Tel. +49 30 18 682-0

poststelle@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

24. Oktober 2025

- E-Mail-Verteiler U1 -

- E-Mail-Verteiler U2 -

Betreff: Umsatzsteuerbefreiung für unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen;

Anpassung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses zu § 4 Nr. 21 UStG aufgrund der Änderung im Jahressteuergesetz 2024 zum 1. Januar 2025

GZ: III C 3 - S 7179/00054/001/094

DOK: COO.7005.100.3.13080202

Seite 1 von 16

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

I. Allgemeines	1
II. Rechtsprechung	2
III. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses	4
Anwendungsregelungen	15
Schlussbestimmung	16

Nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

I. Allgemeines

- 1 Durch Artikel 25 Nr. 4 des Jahressteuergesetzes 2024 vom 2. Dezember 2024 (BGBl I Nr. 387 vom 5. Dezember 2024) wurde § 4 Nummer 21 UStG zum 1. Januar 2025 geändert.
- 2 § 4 Nummer 21 UStG wird durch die Änderung unionsrechtskonform an die Vorgaben des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe i und j MwStSystRL angepasst. Dementsprechend werden Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, als begünstigte Leistungserbringer ergänzt, der Umfang der begünstigten Leistungen auf „Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung“ ausgedehnt und ein separater Befreiungstatbestand für Privatlehrer aufgenommen.



II. Rechtsprechung

- 3 Der BFH hat u. a. folgende - für die Anwendung des § 4 Nummer 21 UStG auch im Zusammenhang mit der Auslegung des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe i und j MwStSystRL - maßgebliche Feststellungen getroffen:
- Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe j der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 1. Januar 2007: Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe j MwStSystRL) ist nicht dahingehend erweiternd auszulegen, dass auch der von Privatlehrern erteilte Fortbildungsunterricht von dieser Vorschrift erfasst wird (BFH-Urteil vom 23. August 2007 – V R 4/05, BStBl II 2025 S. xxx¹).
 - Unterrichtsleistungen an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen sind nur dann nach § 4 Nummer 21 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb UStG a. F. steuerfrei, wenn sie von einem selbständigen Lehrer persönlich - und nicht durch von diesem beauftragte selbständige Dozenten - erbracht werden (BFH-Urteil vom 23. August 2007 – V R 10/05, BStBl II 2025 S. xxx²).
 - Umsätze einer GmbH aus der Durchführung von Kursen mit dem Gegenstand „Sofortmaßnahmen am Unfallort“ können nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 1. Januar 2007: Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL) umsatzsteuerfrei sein (BFH-Urteil vom 10. Januar 2008 – V R 52/06, BStBl II 2025 S. xxx³).
 - Die Vorgaben in Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i und j der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 1. Januar 2007: Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe i und j MwStSystRL) bilden zusammen kein System, mit dem eine Umsatzsteuerbefreiung für Tätigkeiten gewährt werden soll, die nicht jeweils die Voraussetzungen nach der einen oder nach der anderen Vorschrift erfüllen. Der Wortlaut der Bestimmungen ist vielmehr eng auszulegen und bezieht sich nur auf die Tätigkeiten, die in der Vorschrift einzeln aufgeführt und genau beschrieben sind (BFH-Urteil vom 17. April 2008 – V R 58/05, BStBl II 2025 S. xxx⁴).
 - Supervisionen können als Unterrichtseinheiten, die von Privatlehrern erteilt werden, und die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen, nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe j der Richtlinie 77/388/EWG (seit dem 1. Januar 2007: Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe j MwStSystRL) steuerfrei sein (BFH-Urteil vom 20. März 2014 – V R 3/13, BStBl II 2025 S. xxx⁵).
 - Schwimmunterricht kann als von Privatlehrern erteilter Schulunterricht steuerfrei sein (BFH-Urteil vom 5. Juni 2014 – V R 19/13, BStBl II 2025 S. xxx⁶).

¹ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

² Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

³ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

⁴ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

⁵ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

⁶ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.



- Ein für den Besucherdienst des Deutschen Bundestages tätiger Dozent ist mit seinen Führungen und Vorträgen zwar nicht nach nationalem Recht, aber nach Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL steuerfrei (BFH-Urteil vom 10. August 2016 – V R 38/15, BStBl II 2025 S. xxx⁷).
- Leistungen eines Rechtsanwalts gegenüber Nichterwerbstätigen im Rahmen eines Lotsendienstes für Gründungswillige sind nicht umsatzsteuerfrei (BFH-Urteil vom 29. März 2017 – XI R 6/16, BStBl II 2025 S. xxx⁸).
- Fahrunterricht in einer Fahrschule ist ein spezialisierter Unterricht, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt und deshalb nicht unter den Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts i. S. des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe i und j MwStSystRL fällt (BFH-Urteil vom 23. Mai 2019 – V R 7/19 (V R 38/16), BStBl II 2025 S. xxx⁹).
- Die Tätigkeit eines Präventions- und Persönlichkeitstrainers ist kein Schul- oder Hochschulunterricht i. S. des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe i und j MwStSystRL (BFH-Urteil vom 15. Dezember 2021 – XI R 3/20, BStBl II 2025 S. xxx¹⁰).
- Der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ i. S. von Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe i und j MwStSystRL umfasst nicht den von einer Schwimmschule erteilten Schwimmunterricht (Änderung der BFH-Rechtsprechung, Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil vom 21. Oktober 2021 – C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics) (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2021 – V R 31/21 (V R 32/18), BStBl II 2025 S. xxx¹¹).
- Ein spezialisierter Unterricht, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt, ist kein Schul- oder Hochschulunterricht i. S. des Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL in seiner neueren Auslegung durch den EuGH (BFH-Beschluss vom 15. Februar 2022 – XI R 30/21 (XI R 37/18), BStBl II 2025 S. xxx¹²).
- Umsätze einer Supervisorin können nach Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe j MwStSystRL steuerfrei sein (BFH-Urteil vom 22. Juni 2022 – XI R 32/21 (XI R 6/19), BStBl II 2025 S. xxx¹³).

⁷ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

⁸ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

⁹ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

¹⁰ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

¹¹ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

¹² Der Beschluss wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

¹³ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.



Seite 4 von 16

- Ortskundeprüfungen für angehende Taxifahrer sind bei richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nummer 22 Buchstabe a UStG als Schulungsmaßnahme mit direktem Bezug zu einem Beruf steuerfrei (BFH-Urteil vom 30. Juni 2022 – V R 32/21 (V R 31/17), BStBl II 2025 S. xxx¹⁴).
- Unterricht im Pferdesport ist kein Schul- oder Hochschulunterricht und dient typischerweise der Freizeitgestaltung (BFH-Urteil vom 22. Januar 2025 – XI R 9/22, BStBl II S. xxx¹⁵).

III. Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

- 4 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 15. Oktober 2025 - III C 2 - S 7287-a/00019/007/243 (COO.7005.100.4.13163130), BStBl I Seite xxx, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:
1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:
 - a) Die Angabe „4.21.1. Ersatzschulen“ wird durch die Angabe „4.21.1. **Unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen**“ ersetzt.
 - b) Die Angabe „4.21.2. Ergänzungsschulen und andere allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen“ wird durch die Angabe „4.21.2. **Nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen**“ ersetzt.
 - c) Die Angabe „4.21.3. Erteilung von Unterricht durch selbständige Lehrer an Schulen und Hochschulen“ wird durch die Angabe „4.21.3. **Einrichtungen des öffentlichen Rechts**“ ersetzt.
 - d) Die Angabe „4.21.4. Unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen“ wird durch die Angabe „4.21.4. **Ersatzschulen**“ ersetzt.
 - e) Die Angabe „4.21.5. Bescheinigungsverfahren für Ergänzungsschulen und andere allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen“ wird durch die Angabe „4.21.5. **Ergänzungsschulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen**“ ersetzt.
 - f) Nach der Angabe „4.21.5. **Ergänzungsschulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen**“ werden die Angaben „4.21.6. **Erteilung von Unterricht durch selbständige Lehrer an Schulen und Hochschulen**“, „4.21.7. **Bescheinigungsverfahren für Ergänzungsschulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen**“ und „4.21.8. **Privatlehrer**“ eingefügt.

¹⁴ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.

¹⁵ Das Urteil wird zeitgleich mit diesem Schreiben im Bundessteuerblatt II veröffentlicht.



Seite 5 von 16

2. In Abschnitt 3a.6 Abs. 2b wird die Angabe „Abschnitt 4.21.2 Abs. 2 Sätze 8 und 9“ durch die Angabe „Abschnitt 4.21.1 Abs. 2“ ersetzt.
3. Abschnitt 4.20.5 Abs. 1 wird wie folgt geändert
 - a) In Satz 1 wird die Angabe „Abschnitt 4.21.5 Abs. 2, 3 und 6“ durch die Angabe „Abschnitt 4.21.7 Abs. 2, 3 und 6“ ersetzt.
 - b) Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 eingefügt:

„²Die Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchstabe a Sätze 2 und 3 UStG ist zwingend zu erteilen, wenn die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen (vgl. BVerwG-Urteil vom 04.05.2006 – 10 C 10/05).“
 - c) Der bisherige Satz 2 wird neuer Satz 3.
4. Der bisherige Abschnitt 4.21.4 wird der neue Abschnitt 4.21.1 und der neue Abschnitt 4.21.2 und wie folgt gefasst:

„4.21.1. Unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen

Allgemeines

(1) ¹Die dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen in § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a und Buchstabe b UStG umfassen Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung sowie berufliche Umschulung (Bildungsleistungen) und auch damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen. ²Unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienen die Leistungen, die ihn nicht nur ermöglichen, sondern ihn selbst bewirken (vgl. BFH-Urteil vom 21.03.2007 – V R 28/04, BStBl II 2010 S. 999). ³Es ist unerheblich, wem gegenüber sich der Unternehmer zivilrechtlich zur Ausführung dieser Leistungen verpflichtet hat. ⁴Auf die Ziele der Personen, welche die **Leistungen in Anspruch nehmen**, kommt es nicht an. ⁵Entscheidend sind vielmehr die Art der erbrachten Leistungen und ihre generelle Eignung als **Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung**. ⁶Deshalb ist es auch ohne Belang, wie hoch der Anteil der Schüler ist, die den Unterricht tatsächlich im Hinblick auf eine **Schul- oder Berufsbildung** besuchen oder später tatsächlich den entsprechenden Beruf ergreifen (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2008 – V R 3/05, BStBl II 2012 S. 267).

(2) ¹**Bildungsleistungen** können auch parallel zu bzw. anstelle einer „Vor-Ort“-Veranstaltung als interaktiver Live-Stream angeboten werden. ²**Die Bereitstellung einer Aufzeichnung des Unterrichts im Nachgang zu einer „Vor-Ort“-Veranstaltung oder zu einem Live-Stream ohne gesondertes Entgelt stellt eine Nebenleistung zur Bildungsleistung dar.** ³Dagegen sind bloße Streaming-Angebote eines aufgezeichneten Unterrichts oder Onlineübungen und Onlineklausuren mit automatisiert generierter Rückmeldung, wie sie zum Beispiel mit Lern-Apps oder auf Lernplattformen bereitgestellt werden, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen. ⁴**Lehrgänge und Streaming-Angebote, die nach dem Fernunterrichtsschutzgesetz zugelassen sind, sind Bildungsleistungen.**

Schul- und Hochschulunterricht

(3) ¹Unter Schul- und Hochschulunterricht i. S. d. § 4 Nr. 21 UStG ist solcher Unterricht zu fassen, der als Teil eines integrierten Systems für die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen anzusehen ist. ²Der Unterricht ist als Teil des integrierten Bildungssystems anzusehen, wenn er der Vertiefung und Entwicklung der Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und

Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen dient. ³Dieser Unterricht folgt regelmäßig einem längerfristig angelegten Lehrplan. ⁴Darunter fällt auch Unterricht, der von einem Lehrer in einzelnen Fächern, z. B. Mathematik oder Latein, erbracht wird, sofern dieser darauf ausgelegt ist, Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler und Studenten auf verschiedenen Stufen zu entwickeln oder um zusätzliche Zeugnisse oder Abschlüsse zu erwerben. ⁵Schüler und Studenten in diesem Sinne sind Personen jeder Altersgruppe; deshalb kann auch Unterricht im Bereich der Erwachsenenbildung Schul- und Hochschulunterricht sein.

(4) ¹Schul- und Hochschulunterricht schließt Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen oder Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln (vgl. EuGH-Urteil vom 14.06.2007, C-445/05, Haderer, und BFH-Urteil vom 27.09.2007 – V R 75/03, BStBl II 2008 S. 323), sowie Tätigkeiten, die im Wesentlichen im Rahmen der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler und Studenten ausgeübt werden (vgl. EuGH-Urteil vom 28.01.2010, C-473/08, Eulitz). ²Demzufolge umfasst dieser Unterricht auch Tätigkeiten zur Vermittlung sowohl praktischer als auch theoretischer Kenntnisse, die der Vertiefung und Festigung der von den Schülern und Studenten in Bildungseinrichtungen erworbenen Kenntnisse dienen, z. B. Nachhilfeleistungen und Hausaufgabenhilfe.

(5) Umfasst vom Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ sind auch z. B. Bewerbungstrainings oder Potenzialchecks für Schüler (vgl. BVerwG-Urteil vom 12.06.2013, 9 C 4/12) oder Kurse zu „Sofortmaßnahmen am Unfallort“, die die Teilnehmer zur Erstversorgung Unfallverletzter und zur Durchführung anderer lebensrettender Sofortmaßnahmen befähigen sollen (vgl. BFH-Urteile vom 10.01.2008 – V R 52/06, BStBl II 20XX S. xxx und vom 28.01.2009 – XI R 77/07, n. v.).

(6) ¹Nicht umfasst vom Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ i. S. d. § 4 Nr. 21 UStG ist außerhalb des integrierten Systems erteilter spezialisierter, punktueller Unterricht. ²Danach ist Fahrschulunterricht einer Fahrschule zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1 (siehe auch Absatz 10 und Abschnitt 4.21.5 Abs. 5) kein Schul- und Hochschulunterricht, sondern Unterricht, der die Fähigkeit vermittelt, ein Fahrzeug zu führen. ³Auch in einer Schwimmschule erteilter Schwimmunterricht, Surf- und Segelunterricht und Kampfsportunterricht ist ein spezialisierter, punktueller Unterricht (vgl. EuGH-Urteile vom 14.03.2019, C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, und vom 21.10.2021, C-373/19, Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics, EuGH-Beschluss vom 07.10.2019, C-47/19, Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, sowie BFH-Urteile vom 23.05.2019 – V R 7/19 (V R 38/16), BStBl II 20xx S. xxx, vom 15.12.2021 – XI R 31/21 (XI R 6/18) n. V., und vom 16.12.2021 – V R 31/21 (V R 32/18), BStBl II xxx S. xxx, sowie BVerwG-Beschluss vom 22.09.2021 – 9 B 8/21). ⁴Dasselbe gilt für die Tätigkeit eines Präventions- und Persönlichkeitstrainers und die Tätigkeit eines Gästeführers in einem Museum (vgl. BFH-Urteil vom 15.12.2021 – XI R 3/20, BStBl II 20xx S. xxx, und BFH-Beschluss vom 15.02.2022 – XI R 30/21 (XI R 37/18), BStBl II 2025 S. xxx).

(7) ¹Auch Leistungen, bei denen die Möglichkeit im Vordergrund steht, gemeinsam mit Anderen Sport zu treiben, sind grundsätzlich nicht als Unterricht anzusehen (vgl. BFH-Beschluss vom 25.10.2018 – XI B 57/18, n. v.). ²Sporttraining, Sportkurse und Sportlehrgänge können aber unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG steuerfrei sein.

Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung

(8) ¹Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung (berufsbildende Leistungen) umfassen nach Artikel 44 Satz 1 MwStVO Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf (Alternative 1) sowie jegliche Schulungsmaßnahmen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen (Alternative 2). ²Für Schulungsmaßnahmen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen (Alternative 2), besteht weder ein Unmittelbarkeitserfordernis noch kommt es (wie bei Alternative 1) auf einen direkten

Gewerbe- oder Berufsbezug an. ³Hierbei ist vielmehr auf die konkrete Eignung der Schulungsmaßnahme zum Erwerb oder zur Erhaltung beruflicher Kenntnisse und Fähigkeiten abzustellen, d.h. es muss den Teilnehmern ermöglicht werden, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten beruflich zu nutzen. ⁴Danach fallen Schulungsmaßnahmen unter die Umsatzsteuerbefreiung, wenn sie auf die Bedürfnisse der beruflichen Bildung zugeschnitten sind. ⁵Verwenden alle Teilnehmer die Schulungsmaßnahme beruflich, ist die erforderliche Eignung zu unterstellen. ⁶Auf die in Absatz 3 bis 6 genannten Anforderungen an die Steuerfreiheit des Schul- und Hochschulunterrichts kommt es für die Steuerfreiheit der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 30.06.2022 – V R 32/21 (V R 31/17), BStBl II 20xx S. xxx). ⁷Keine berufsbildenden Leistungen sind Leistungen in der Art einer Unternehmensberatung, die nicht im engeren Sinn der Bildung der Teilnehmer, sondern der Verbesserung der Betriebsführung dienen.

(9) ¹Zu den Leistungen der Ausbildung und beruflichen Umschulung zählen Leistungsangebote (Lehrgänge, Kurse u. Ä.), die jeweils für sich genommen zum Erwerb von Kenntnissen und Fähigkeiten führen, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen bzw. auf einen Berufswechsel vorbereiten. ²Leistungen der Fortbildung sind solche, die es in dem ausgeübten Beruf ermöglichen, die berufliche Handlungsfähigkeit zu erhalten, anzupassen, zu erweitern oder beruflich aufzusteigen.

(10) ¹Berufsbildende Leistungen sind u. a. solche, die öffentlich-rechtlich geregelt sind, z. B. bundesrechtlich im Berufsbildungsgesetz, in der Handwerksordnung, im Seemannsgesetz oder in den Gesetzen der Länder zu den Ausbildungsberufen. ²Auch Leistungen, die den Anforderungen zu den nicht öffentlich-rechtlich geregelten Berufen entsprechen, sind berufsbildende Leistungen. ³Hierunter fällt auch der Fahrunterricht von Fahrschulen für die Fahrerlaubnisklassen C, CE, D, DE D1, D1E, T und L als Dienstleistung im Bereich der Ausbildung, Fortbildung oder der beruflichen Umschulung (vgl. auch Abschnitt 4.21.5 Abs. 5).

(11) ¹Leistungen, die die Aufnahme an einer (Hoch-)Schule oder Fach(hoch-)schule ermöglichen, z. B. Musikunterricht (Instrumental- und Vokalunterricht), Unterricht im künstlerischen Bühnentanz oder Unterricht in darstellender und bildender Kunst, sind als Ausbildungsleistungen anzusehen (siehe auch Abschnitt 4.21.5 Abs. 7). ²Hiervon umfasst sind sowohl Musikunterricht als auch Kurse der tänzerischen Früherziehung, Kindertanzen und klassischer Ballettunterricht für Kinder ab 3 Jahren. ³Bei Gruppenangeboten, die sich an Kinder ab 3 Jahren richten, ist es unschädlich, wenn einzelne Kinder unter 3 Jahre alt sind. ⁴Maßgeblich für die Einordnung als Ausbildungsleistung ist allein die Ausgestaltung des angebotenen Unterrichts. ⁵Diese Leistungen können unter den vorgenannten Voraussetzungen unabhängig von den persönlichen Voraussetzungen des Lernenden (z. B. Alter, Kenntnisstand) bzw. dessen Intention unter die Steuerbefreiung fallen. ⁶Musik-, Kunst- und Bewegungsunterricht für Kinder unter 3 Jahren kann nach § 4 Nr. 23 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei sein (vgl. auch Abschnitt 4.21.2 Abs. 1 Satz 7).

(12) ¹Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG ist es ausreichend, wenn die Schulungsmaßnahme zum Erwerb oder zum Erhalt beruflicher Kenntnisse und Fähigkeiten konkret geeignet ist (vgl. Absatz 8). ²Daher fallen auch Schulungsmaßnahmen unter die Steuerbefreiung, die lediglich einen mittelbaren Bezug zur Ausübung einer beruflichen Tätigkeit aufweisen (z. B. Leistungen der allgemeinen Qualifikation wie IT-Schulungen, Computer-, Sprach- und Kommunikationskurse). ³Das gilt auch für Supervisionsleistungen, wenn sie im Einzelfall nicht als eine Art der Unternehmensberatung erfolgen, sondern die Teilnehmer für die von ihnen ausgeübte Berufstätigkeit geschult werden (vgl. BFH-Urteile vom 20.03.2014 – V R 3/13, BStBl II 2025 S. xxx, und vom 22.06.2022 – XI R 32/21 (XI R 6/19), BStBl II 2025 S. xxx).

(13) ¹Nach Artikel 44 Satz 2 MwStVO ist die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung für eine eventuelle Steuerbefreiung unerheblich. ²Eine steuerfreie berufsbildende Leistung kann somit auch im Rahmen von Tagesveranstaltungen oder Vortragsreihen erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 07.10.2010 –



V R 12/10, BStBl II 2011 S. 303). ³Im Hinblick auf die Leistungen selbständiger Lehrer (siehe Abschnitt 4.21.6) bedeutet dies, dass auch einzelne Vorträge, die evtl. Bestandteile eines Tages- bzw. Kurz-Seminars sind, unter die Steuerbefreiung fallen.

(14) Zum Bestandteil der Bildungsleistung gehören auch diejenigen Elemente, die den organisatorischen Rahmen der Einrichtung ausmachen, in der der Unterricht erteilt wird (vgl. EuGH-Urteile vom 14.06.2007, C-434/05, Horizon College, und vom 28.01.2010, C-473/08, Eulitz); darunter fällt auch z.B. die vom Unterricht getrennt erbrachte Prüfungstätigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 30.06.2022 – V R 32/21 (V R 31/17), BStBl II 2025 S. xxx).

Eng verbundene Umsätze

(15) ¹Als eng mit Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder beruflicher Umschulung verbunden sind unter bestimmten Voraussetzungen Leistungen anzusehen, die als eigenständige Leistungen zur Bildungsleistung erbracht werden. ²Sowohl die Bildungsleistung als auch die damit eng verbundene Leistung muss von einer in § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a UStG genannten Einrichtung erbracht werden. ³Der eng verbundene Umsatz muss außerdem zur Ausübung der Bildungsleistung unerlässlich sein; das ist dann der Fall, wenn er von solcher Art und Qualität ist, dass ohne Rückgriff auf ihn eine Gleichwertigkeit der Bildungsleistung nicht gewährleistet ist. ⁴Der eng verbundene Umsatz darf nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Tätigkeiten gewerblicher Unternehmer stehen; dafür reicht es nicht bereits aus, wenn als Gegenleistung lediglich eine Kostenerstattung erfolgt (vgl. EuGH-Urteile vom 01.12.2005, C-394/04 und C-395/04, Ygeia, und vom 14.06.2007, C-434/05, Horizon College).

(16) Unter diesen Voraussetzungen können zu den eng verbundenen Umsätzen gehören:

1. die Zurverfügungstellung von Lehr-, Lern- und Verbrauchsmaterial, sofern es inhaltlich den Unterricht ergänzt, zum Einsatz im Unterricht bestimmt ist und keine Nebenleistung vorliegt (vgl. Abschnitt 4.21.2 Abs. 2 UStAE);
2. die entgeltliche Gestellung eines Lehrers an eine andere Lehreinrichtung (EuGH-Urteil vom 14.06.2007, C-434/05, Horizon College);
3. Restaurations- und Unterhaltungsleistungen, die der Ausbildung der Studenten dienen und die für einen eingeschränkten Nutzerkreis und zu nicht kostendeckenden Preisen erbracht werden (EuGH-Urteil vom 04.05.2017, C-699/15, Brockenhurst College);
4. Leistungen von Schülerfirmen und Schülergenossenschaften, die rechtlich unselbständig, in die Organisationsstruktur der Schule integriert sind und in denen im Rahmen von unternehmerischen Schulprojekten ökonomisches Handeln gelehrt oder berufliche Orientierung vertieft wird.

(17) Nicht zu den eng verbundenen Umsätzen gehören:

1. die entgeltliche Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen, da sie für den Hochschulunterricht nicht unverzichtbar ist (EuGH-Urteil vom 20.06.2002, C-287/00, Kommission/Deutschland);
2. ¹die entgeltliche Abgabe von Speisen und Getränken an Teilnehmer sowie die Unterbringung der Teilnehmer (vgl. BFH-Urteil vom 17.03.1981 – VIII R 149/76, BStBl II S. 746). ²Die Verpflegung mit kalten oder kleinen Gerichten im Seminarraum, wie z. B. bei Kaffeepausen, kann hingegen als eng verbundener Umsatz angesehen werden (BFH-Urteil vom 07.10.2010 – V R 12/10, BStBl II 2011 S. 303). ³Im Übrigen kann die Verpflegung und Beherbergung der Teilnehmer nach § 4 Nr. 23 Satz 1 Buchstabe c UStG steuerfrei sein.

(18) Eng verbundene Umsätze von Privatlehrern sind nicht nach § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe c UStG befreit.



4.21.2. Nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen

(1) ¹Für die Annahme eines Schul- und Bildungszwecks ist entscheidend, dass die Leistungen nicht nur der bloßen Freizeitgestaltung dienen. ²**Veranstaltungen und Kurse**, die von ihrer Zielsetzung auf **bloße** Freizeitgestaltung gerichtet sind, sind von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteile vom 27.09.2007 – V R 75/03, BStBl II 2008 S. 323, vom 24.01.2008 – V R 3/05, BStBl II 2012 S. 267, und vom 28.05.2013 – XI R 35/11, BStBl II S. 879). ³Eine solche Zielsetzung ist anzunehmen, wenn die Veranstaltung lediglich den organisatorischen Rahmen für eine Gelegenheit zum Ausüben einer Freizeitaktivität bietet, wie z. B. animierte Tanzabende, eine bloße Produktherstellung (u. a. das Töpfern einer Vase, die Fertigstellung eines Adventskranzes) oder das bloße Ausüben einer Tätigkeit (u. a. Kochen, Kalligraphieren). ⁴Ob die erbrachte Unterrichtsleistung den Charakter einer Veranstaltung hat, die lediglich den Rahmen für eine Gelegenheit zum Ausüben einer Freizeitaktivität („bloße Freizeitgestaltung“) bietet, kann nur im jeweiligen Einzelfall entschieden werden. ⁵Die bloße Möglichkeit, während einer solchen Veranstaltung erlernte Fähigkeiten oder Kenntnisse auch beruflich nutzen zu können, nimmt einer solchen Veranstaltung nicht den Charakter einer Freizeitaktivität (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.2025 – XI R 9/22, BStBl II S. xxx). ⁶Eine Freizeitaktivität liegt nicht vor, wenn sich Schulungsangebote an Personen richten, die sich ehrenamtlich engagieren wollen, z. B. Kurse zur Ausbildung von Schöffen oder Übungsleitern. ⁷Erziehungsleistungen an Kinder und Jugendliche, wie insbesondere altersgerechte Sprach- und Wissensvermittlung, Angebote von Musik-, Kunst- und Bewegungserziehung sowie die Vermittlung von sozialen Kompetenzen und Werten (insbesondere im Bereich des Erlernens elementarer Grundfähigkeiten), können aber nach § 4 Nr. 23 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei sein.

(2) ¹Die Lieferungen von Lehr-, Lern- und Verbrauchsmaterial dienen nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck. ²Sie sind nur insoweit steuerfrei, als es sich um **einen eng verbundenen Umsatz (siehe Abschnitt 4.21.1 Abs. 15 bis 17) oder um Nebenleistungen (siehe Abschnitt 3.10)** handelt. ³Eine Nebenleistung liegt in diesen Fällen vor, wenn das den Lehrgangsteilnehmern überlassene Lehr-, Lern- und Verbrauchsmaterial inhaltlich den Unterricht ergänzt **und** zum Einsatz im Unterricht bestimmt ist.

(3) ¹Leistungen, die sich auf die Unterbringung und Verpflegung von Schülern beziehen, dienen dem Schul- und Bildungszweck im Regelfall nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar (BFH-Urteil vom 17.03.1981 – VIII R 149/76, BStBl II S. 746). ²**Es liegt auch im Grundsatz keine eng verbundene Leistung (siehe Abschnitt 4.21.1 Abs. 15 bis 17) oder Nebenleistung zu einer steuerfreien Leistung vor (vgl. BFH-Urteil vom 07.10.2010 – V R 12/10, BStBl II 2011 S. 303).** ³Diese Leistungen **sind** aber unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei.“

5. Abschnitt 4.21.3 wird wie folgt gefasst:

„4.21.3. Einrichtungen des öffentlichen Rechts

¹Nach § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a UStG sind Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die mit Aufgaben des Schulunterrichts, des Hochschulunterrichts, der Ausbildung, der Fortbildung oder der beruflichen Umschulung aufgrund entsprechender Rechtsgrundlagen (z. B. der Schul- und Weiterbildungsgesetze der Länder, des Hochschulrahmengesetzes, des Gesetzes zur vorläufigen Regelung des Rechts der Industrie- und Handelskammern oder der HwO) betraut sind, als begünstigte Bildungseinrichtungen anzusehen. ²Der Begriff der Einrichtung setzt nicht voraus, dass die Tätigkeit in einem selbständigen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeübt wird. ³Hierzu gehören insbesondere allgemeinbildende oder berufsbildende Schulen in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft und staatliche Hochschulen.“

6. Der bisherige Abschnitt 4.21.1 wird neuer Abschnitt 4.21.4.

7. Der bisherige Abschnitt 4.21.2 wird neuer Abschnitt 4.21.5 und wie folgt gefasst:

„4.21.5. Ergänzungsschulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen

(1) ¹Zu den **anderen** allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen **nach § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a UStG** gehören u. a. Fernlehrinstitute, Fahrlehrerausbildungsstätten, Heilpraktikerschulen **sowie Einrichtungen, die** Nachhilfeunterricht für Schüler **oder Repetitorien für Studenten erteilen.** ²Zum Begriff der allgemeinbildenden Einrichtung wird auf das Urteil des BVerwG vom 03.12.1976 – VII C 73.75, BStBl II 1977 S. 334, hingewiesen. ³Berufsbildende Einrichtungen sind Einrichtungen, die Leistungen erbringen, die ihrer Art nach den Zielen der Berufsausbildung, der Berufsfortbildung **oder der beruflichen Umschulung** dienen. ⁴Sie müssen spezielle Kenntnisse und Fertigkeiten vermitteln, die zur Ausübung bestimmter beruflicher Tätigkeiten notwendig sind (BFH-Urteil vom 18.12.2003 – V R 62/02, BStBl II 2004 S. 252). ⁵Auf die Rechtsform des Trägers der Einrichtung kommt es nicht an. ⁶Es können deshalb auch natürliche Personen oder Personenzusammenschlüsse begünstigte Einrichtungen betreiben, wenn neben den personellen auch die organisatorischen und sachlichen Voraussetzungen vorliegen, um einen Unterricht zu ermöglichen.

(2) ¹Der Unternehmer ist Träger einer Bildungseinrichtung, wenn er selbst entgeltliche Unterrichtsleistungen gegenüber seinen Vertragspartnern (z. B. Schüler, Studenten, **Auszubildende**, Berufstätige oder Arbeitgeber) anbietet. ²Die Einrichtung braucht im Rahmen ihres Lehrprogramms keinen eigenen Lehrstoff anzubieten. ³**Es ist nicht erforderlich, dass eine Bildungseinrichtung im vorstehenden Sinne ausschließlich Bildungsleistungen erbringt.** ⁴Keine Bildungseinrichtung in diesem Sinne sind jedoch z. B. Hersteller- oder Vertriebsunternehmen, die lediglich den Absatz ihrer Produkte durch entsprechende (Produkt-)Schulungen beim Kunden fördern (u. a. Einweisungen zu Software und Maschinen), da sie keine vergleichbare Zielsetzung haben wie die genannten Einrichtungen des öffentlichen Rechts; dahingegen können Unternehmer, die Schulungen z. B. von herstellerübergreifender Software anbieten, insoweit zu den begünstigten Bildungseinrichtungen gehören. ⁵Auch ein Rechtsanwalt ist nicht als Bildungseinrichtung anzusehen, soweit er Leistungen erbringt, die nur eines der Ziele des Anwaltsberufs darstellen, z. B. bei Leistungen gegenüber Nichterwerbstätigen im Rahmen eines sog. Lotsendienstes für Gründungswillige (vgl. BFH-Urteil vom 29.03.2017 – XI R 6/16, BStBl II 20xx S. xxx).

(3) ¹Ein vom Bundesamt für Migration und Flüchtlinge zur Durchführung von Leistungen nach § 43 AufenthG (Integrationskurse) **oder nach § 45a AufenthG (berufsbezogene Deutschsprachförderung) zugelassener Kursträger ist eine berufsbildende Einrichtung, da Integrations- und Berufssprachkurse** dem Erwerb ausreichender Kenntnisse der deutschen Sprache **dienen.** ²Diese Maßnahmen fallen daher unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a UStG.

(4) ¹Die Aufgaben der Integrationsfachdienste (§§ 192 ff SGB IX) entsprechen in Teilbereichen den in § 45 SGB III genannten Tätigkeiten, gehen jedoch insgesamt darüber hinaus. ²Da eine Trennung der einzelnen Aufgaben nicht möglich ist, kommt eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG für die Leistungen der Integrationsfachdienste insgesamt nicht in Betracht; auf die Ausführungen in Abschnitt 4.16.5 Abs. 7 und 8 wird hingewiesen.

(5) ¹Fahrschulen können grundsätzlich nicht als allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen beurteilt werden (BFH-Urteile vom 14.03.1974 – V R 54/73, BStBl II S. 527, **und vom 23.05.2019 – V R 7/19 (V R 38/16), BStBl II 20xx S. xxx, sowie EuGH-Urteil vom 14.03.2019, C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH**). ²Fahrschulen können aber **insoweit berufsbildende Einrichtungen sein, als sie** Lehrgänge zur Ausbildung für die Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L durchführen, da diese Leistungen in der Regel der Berufsausbildung dienen. ³Eine Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE, D1 und D1E darf nur erteilt werden, wenn der Bewerber bereits die Fahrerlaubnis der Klasse B besitzt oder die Voraussetzungen für deren Erteilung erfüllt hat (§ 9 Fahrerlaubnis-Verordnung). ⁴Eine Steuerbefreiung kommt deshalb auch in Betracht, wenn der Fahrschüler im Rahmen seiner Ausbildung zeitgleich neben den Klassen C und CE die Fahrerlaubnis der Klasse B

erwerben möchte; die Ausbildungsleistung, die auf die Klasse B entfällt, ist aber steuerpflichtig. ⁵Als Lehrgang ist die dem einzelnen Fahrschüler gegenüber erbrachte Leistung anzusehen. ⁶Bei Fahrschulen gelten als Bescheinigung im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG:

- die nach dem 31.12.2017 erteilte Fahrschülerlaubnis (§ 26 Abs. 1 FahrlG) in den Fahrlehrerlaubnisklassen CE und DE oder
- die vor dem 01.01.2018 ausgestellte Fahrschülerlaubnisurkunde (§ 13 Abs. 1 FahrlG), die zur Ausbildung zum Erwerb der Fahrerlaubnis der Klasse 2 bzw. 3 (ausgestellt bis zum 31.12.1998) bzw. der Fahrerlaubnisklassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L (ausgestellt ab Januar 1999) berechtigt oder
- bei Fahrschulen, die bei Inkrafttreten des FahrlG alter Fassung bestanden und die Fahrschülerlaubnis somit nach § 69 FahrlG als erteilt gilt, eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, welche die Angabe enthält, dass die Fahrschülerlaubnis für die Ausbildung zum Erwerb der Klasse 2 berechtigt.

⁷Die Anerkennung von Fahrschulen als berufsbildende Einrichtungen nach § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb erstreckt sich auch auf Lehrgänge zum Erwerb der Grundqualifikation nach § 2 Abs. 1 BKrFQG, der beschleunigten Grundqualifikation nach § 2 Abs. 2 BKrFQG sowie die in § 5 BKrFQG vorgeschriebenen Weiterbildungskurse. ⁸Bei nach § 9 Abs. 2 BKrFQG anerkannten Ausbildungsstätten gilt die durch eine nach Landesrecht zuständige Behörde erfolgte staatliche Anerkennung als Ausbildungsstätte im Sinne von § 9 Abs. 1 BKrFQG ebenfalls als Bescheinigung im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG. ⁹Unter die Steuerbefreiung fallen auch die Leistungen von Fahrschulen, die zur Ausbildung gegenüber Mitgliedern der Freiwilligen Feuerwehren, der nach Landesrecht anerkannten Rettungsdienste und der technischen Hilfsdienste sowie des Katastrophenschutzes erbracht werden und zum Führen von Einsatzfahrzeugen bis zu einer zulässigen Gesamtmasse von 7,5 t berechtigen.

(6) ¹Eine „Jagdschule“, die Schulungen zur Vorbereitung auf die Jägerprüfung durchführt, ist keine allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 UStG.

²Eine Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift kommt daher nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 18.12.2003 – V R 62/02, BStBl II 2004 S. 252).

(7) ¹**Musikschulen, künstlerische Bühnentanzschulen und Schulen für darstellende oder bildende Künste, deren Leistungen eine Aufnahme an einer (Hoch-)Schule oder Fach(hoch-)schule ermöglichen, werden als allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen beurteilt. ²Zu den Leistungen dieser Einrichtungen siehe auch Abschnitt 4.21.1 Abs. 11.**

(8) ¹**Einrichtungen, die insbesondere durch die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten der Didaktik und Methodik (Unterrichtslehre), der Pädagogik und Lernpsychologie, sowie hinsichtlich der berufsbezogenen Rechtsvorschriften - wie u. a. jener zum Schutz von Kindern und Jugendlichen - in der berufsbezogenen erforderlichen Tiefe Lehrkräfte ausbilden, sind als berufsbildende Einrichtungen anzusehen. ²Es ist ausreichend, wenn die Ausbildungsleistung zusammen mit Leistungen anderer Unternehmer bewirkt wird.“**

8. Der bisherige Abschnitt 4.21.3 wird neuer Abschnitt 4.21.6 und wie folgt gefasst:

„4.21.6. Erteilung von Unterricht durch selbständige Lehrer an Schulen und Hochschulen

(1) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe b UStG gilt für Personen, die als freie Mitarbeiter an Schulen, Hochschulen oder ähnlichen Bildungseinrichtungen (z. B. Volkshochschulen, **Industrie- und Handwerkskammern oder Handelskammern**) Unterricht erteilen. ²Auf die Rechtsform des Unternehmers kommt es nicht an. ³Daher ist die Vorschrift auch anzuwenden, wenn Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen beauftragt werden, an anderen Bildungseinrichtungen Unterricht zu erteilen. ⁴**Zum Begriff „unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen“ siehe Abschnitt 4.21.1 und 4.21.2.**



(2) (Fach-)Autoren erbringen mit der Erstellung von Lehrbriefen keine unmittelbare Unterrichtstätigkeit; hierbei fehlt es an der Einflussnahme durch den persönlichen Kontakt mit den Studenten.

(3) ¹Der Unternehmer hat in geeigneter Weise nachzuweisen, dass er an einer **Schule**, Hochschule oder Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a UStG tätig ist. ²Dient die Einrichtung verschiedenartigen Bildungszwecken, hat er nachzuweisen, dass er in einem Bereich tätig ist, der **dem Schulunterricht, dem Hochschulunterricht, der Ausbildung, der Fortbildung oder der beruflichen Umschulung dient** (begünstigter Bereich). ³Der Nachweis ist durch eine Bestätigung der Bildungseinrichtung zu führen, aus der sich ergibt, dass diese die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG erfüllt und die Unterrichtsleistung des Unternehmers im begünstigten Bereich der Einrichtung erfolgt. ⁴Auf die Bestätigung wird verzichtet, wenn die Unterrichtsleistungen an folgenden Einrichtungen erbracht werden:

1. Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes;
2. **Einrichtungen des öffentlichen Rechts** (allgemein- und berufsbildende Schulen, z. B. Gymnasien, Realschulen, Berufsschulen);
3. als Ersatzschulen nach Artikel 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigte oder nach Landesrecht erlaubte Schulen.

(4) ¹Die Bestätigung soll folgende Angaben enthalten:

1. Bezeichnung und Anschrift der Bildungseinrichtung;
2. Name und Anschrift des Unternehmers;
3. Bezeichnung des Fachs, des Kurses oder Lehrgangs **etc.**, in dem der Unternehmer unterrichtet;
4. Unterrichtszeitraum und
5. Versicherung über das Vorliegen einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG für den oben bezeichneten Unterrichtsbereich.

²Erteilt der Unternehmer bei einer Bildungseinrichtung in mehreren Fächern, Kursen oder Lehrgängen **etc.** Unterricht, können diese in einer Bestätigung zusammengefasst werden. ³Sie sind gesondert aufzuführen. ⁴Die Bestätigung ist für jedes Kalenderjahr gesondert zu erteilen. ⁵Erstreckt sich ein Kurs oder Lehrgang über den 31. Dezember eines Kalenderjahrs hinaus, reicht es für den Nachweis aus, wenn nur eine Bestätigung für die betroffenen Besteuerungszeiträume erteilt wird. ⁶Der Unterrichtszeitraum muss in diesem Falle beide Kalenderjahre benennen.

(5) ¹Die Bildungseinrichtung darf dem bei ihr tätigen Unternehmer nur dann eine Bestätigung erteilen, wenn sie selbst über eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde verfügt (vgl. BFH-**Beschluss** vom 27.07.2021 – V R 39/20, BStBl II S. 964). ²Bei der Bestimmung der zuständigen Landesbehörde gilt Abschnitt 4.21.7 Abs. 3 entsprechend. ³Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn der Bestätigung eine Bescheinigung der Behörde eines anderen Bundeslands zu Grunde liegt. ⁴Erstreckt sich die Bescheinigung der Landesbehörde für die Bildungseinrichtung nur auf einen Teilbereich ihres Leistungsangebots, darf die Bildungseinrichtung dem Unternehmer nur dann eine Bestätigung erteilen, soweit er bei ihr im begünstigten Bereich unterrichtet. ⁵Erteilt die Bildungseinrichtung dem Unternehmer eine Bestätigung, obwohl sie selbst keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde besitzt, oder erteilt die Bildungseinrichtung eine Bestätigung für einen Tätigkeitsbereich, für den die ihr erteilte Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nicht gilt, ist die Steuerbefreiung für die Unterrichtsleistung des Unternehmers zu versagen. ⁶Sofern eine Bestätigung bzw. Zulassung nach Abschnitt 4.21.7 Abs. 5 **bis** 7 vorliegt, tritt diese an die Stelle der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde.“

9. Der bisherige Abschnitt 4.21.5 wird neuer Abschnitt 4.21.7 und wie folgt gefasst:

„4.21.7. Bescheinigungsverfahren

(1) ¹**Einrichtungen des öffentlichen Rechts**, Träger von **privaten Schulen** und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen benötigen, sofern sie keine Ersatzschule im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG betreiben, nach § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde. ²Aus dieser Bescheinigung muss sich ergeben, dass **der Unternehmer mit der bescheinigten Leistung Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung erbringt**.

(2) ¹Die zuständige Landesbehörde befindet darüber, ob, **mit welchen Leistungen** und für welchen Zeitraum die Bildungseinrichtung **Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung erbringt**. ²Hierfür prüft die **zuständige Landesbehörde z. B. die objektive Eignung der eingesetzten Lehrkräfte (siehe Abschnitt 4.21.8 Abs. 3), des Lehrplans, der Lehrmethode oder des Lehrmaterials**. ³**Die Bescheinigung weist damit nach, dass die darin benannten Leistungen dem Schul- und Bildungszweck dienen und** bindet die Finanzbehörden insoweit als Grundlagenbescheid nach § 171 Abs. 10 in Verbindung mit § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (vgl. BFH-Urteil vom 20.08.2009 – V R 25/08, BStBl II 2010 S. 15, und **BFH-Beschluss** vom 27.07.2021 – V R 39/20, BStBl II S. 964); das schließt nicht aus, dass die Finanzbehörden bei der zuständigen Landesbehörde eine Überprüfung der Bescheinigung anregen. ⁴Die Finanzbehörden entscheiden jedoch in eigener Zuständigkeit, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit im Übrigen vorliegen. ⁵Dazu gehören **die Voraussetzung der Unmittelbarkeit und** die Voraussetzungen einer allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung (BFH-Urteil vom 03.05.1989 – V R 83/84, BStBl II S. 815). ⁶Eine für zurückliegende Zeiträume erteilte Bescheinigung kann nur unter den Voraussetzungen des § 171 Abs. 10 AO eine Ablaufhemmung auslösen (vgl. AEAO zu § 171, Nr. 6.1, 6.2 und 6.5). ⁷Die zuständige Landesbehörde kann darauf in der Bescheinigung hinweisen. ⁸Die konkrete Feststellung, für welche Umsatzsteuerfestsetzung die Bescheinigung bzw. deren Aufhebung von Bedeutung ist, trifft die Finanzbehörde.

(3) ¹Erbringt der Unternehmer die dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen in mehreren Bundesländern, ist eine Bescheinigung der zuständigen Behörde des Bundeslands, in dem der Unternehmer steuerlich geführt wird, als für umsatzsteuerliche Zwecke ausreichend anzusehen. ²Werden die Leistungen ausschließlich außerhalb dieses Bundeslands ausgeführt, genügt eine Bescheinigung der zuständigen Behörde eines der Bundesländer, in denen der Unternehmer tätig wird. ³Erbringen Unternehmer Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a UStG im Rahmen eines Franchisevertrags, muss jeder Franchisenehmer selbst bei der für ihn zuständigen Landesbehörde die Ausstellung einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG beantragen.

(4) Werden Leistungen erbracht, die verschiedenartigen Bildungszwecken dienen, **ist es ausreichend, wenn die verschiedenen Bildungsmaßnahmen in einer Bescheinigung** im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG **einzeln benannt werden, z. B. bei Fernlehrinstituten jeder Lehrgang**.

(5) ¹**Die Zulassung eines Trägers zur Durchführung von Integrationskursen oder der berufsbezogenen Deutschsprachförderung** nach Abschnitt 4.21.5 Abs. 3 durch das Bundesamt für Migration und Flüchtlinge gilt als Bescheinigung im Sinne des § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG, wenn aus der Zulassung ersichtlich ist, dass sich die zuständige Landesbehörde – generell oder im Einzelfall – mit der Zulassung durch das Bundesamt für Migration und Flüchtlinge einverstanden erklärt hat. ²Liegen die Voraussetzungen vor, tritt die Zulassung an die Stelle der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde und bindet die Finanzbehörden insoweit ebenfalls als Grundlagenbescheid nach § 171 Abs. 10 in Verbindung mit § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.

(6) ¹Die Bescheinigung durch eine nach Landesrecht zuständige untergeordnete Behörde gilt als eine nach § 4 Nr. 21 **Satz 1** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG erforderliche Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde. ²Das Gleiche gilt für die staatliche Anerkennung der Bildungseinrichtungen durch eine nach Landesrecht zuständige Behörde, wenn diese Anerkennung inhaltlich der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde entspricht.

(7) ¹Bei Kooperationsverträgen z. B. für die berufliche oder hochschulische Ausbildung nach dem Pflegeberufgesetz, für die Ausbildung nach landesrechtlichen Vorschriften über eine Helfer- oder Assistenzausbildung und bei Vereinbarungen über die Durchführung des berufspraktischen Teils des Hebammenstudiums nach dem Hebammengesetz, genügt es, wenn nur die Träger der praktischen Ausbildung, die Träger des praktischen Teils der hochschulischen Pflegeausbildung, die verantwortlichen Praxiseinrichtungen oder die für die Ausbildung nach dem Notfallsanitättergesetz und für die Ausbildung zum Rettungssanitäter nach dem jeweiligen Landesrecht die für die Ausbildung gesamtverantwortlichen Einrichtungen und nicht auch die Kooperations- bzw. Vereinbarungspartner eine Bescheinigung bei der zuständigen Landesbehörde beantragen. ²Als Nachweis nach Abschnitt 4.21.6 Abs. 3, dass die weiteren an der praktischen Ausbildung bzw. am berufspraktischen Teil des Hebammenstudiums beteiligten Einrichtungen (Kooperationspartner) an einer Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a UStG tätig sind, ist eine Kopie der Bescheinigung des Trägers der praktischen Ausbildung, des Trägers des praktischen Teils der hochschulischen Pflegeausbildung, der verantwortlichen Praxiseinrichtung oder der für die Ausbildung gesamtverantwortlichen Einrichtung ausreichend, wenn ein gültiger Kooperationsvertrag bzw. eine Vereinbarung über die Durchführung des berufspraktischen Teils für das Jahr der Bescheinigung vorgelegt wird, den die Kooperations- bzw. Vereinbarungspartner mit dem Inhaber der Bescheinigung geschlossen haben.“

10. Nach Abschnitt 4.21.7 wird folgender Abschnitt 4.21.8 angefügt:

„4.21.8. Privatlehrer

(1) ¹§ 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe c UStG befreit Schul- und Hochschulunterricht, der von Privatlehrern erteilt wird, von der Umsatzsteuer. ²Der Begriff des Privatlehrers umfasst hierbei nur natürliche Personen. ³Die Steuerbefreiung erfasst von Privatlehrern erteilte Unterrichtseinheiten, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen, und schließt somit auch die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit - d. h. Ausbildung, Fortbildung und Umschulung - ein (vgl. BFH-Urteil vom 20.03.2014 – V R 3/13, BStBl II 20xx S. xxx). ⁴Zum Umfang der begünstigten Leistungen vgl. Abschnitt 4.21.1 und 4.21.2.

(2) ¹Der Privatlehrer muss die Unterrichtsleistungen in eigener Person, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung erbringen (vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2007 – V R 75/03, BStBl II 2008 S. 323). ²Dabei gestaltet und organisiert der Privatlehrer, z. B. als Nachhilfelehrer oder als Musiklehrer, selbst die Unterrichtseinheiten, die z. B. auch in dessen Wohnung erteilt werden können. ³Der Unterricht muss auf die individuellen Bedürfnisse des jeweiligen Schülers oder Studenten ausgerichtet sein. ⁴Dem steht es nicht entgegen, wenn der Unterricht gleichzeitig gegenüber mehreren Schülern oder Studenten erbracht wird. ⁵Ein Lehrer, der im Verhinderungsfall Anspruch auf Fortzahlung der Vergütung hat, wird nicht für eigene Rechnung tätig und kann damit nicht als Privatlehrer in diesem Sinne angesehen werden. ⁶Auf eigene Verantwortung wird die Unterrichtstätigkeit dann erbracht, wenn der Privatlehrer das Lehrkonzept selbst bestimmt; das gilt unabhängig davon, ob das Thema oder ein Lehrplan vorgegeben sind, z. B. im Rahmen des Franchisings. ⁷Das Erfordernis, dass der Unterricht privat erteilt wird, setzt keine unmittelbare Vertragsbeziehung zwischen den Schülern oder Studenten und dem Privatlehrer voraus. ⁸Eine Vertragsbeziehung des Privatlehrers kann auch mit anderen Personen, etwa mit den Eltern der Schüler und Studenten oder mit anderen Auftraggebern, bestehen.

(3) ¹Ein Privatlehrer ist objektiv geeignet, Schul- und Hochschulunterricht zu erbringen, wenn dieser über fachliche und pädagogische Qualifikationen verfügt. ²Diese können durch ein Studium, eine Ausbildung, einen Berufsabschluss sowie durch nachweisbar langjährige Erfahrung, persönliches Engagement oder spezifische Lebenserfahrungen erworben worden sein.



(4) ¹Kein Privatlehrer nach § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe c UStG ist ein Unternehmer, der als selbständiger Lehrer Bildungsleistungen im Rahmen von Verträgen mit Bildungseinrichtungen an diese Einrichtungen erbringt, weil nicht er, sondern die Bildungseinrichtung, an der er Unterricht erteilt, die Unterrichtsleistung an die Teilnehmer erbringt. ²Unterrichtsleistungen eines solchen selbständigen Lehrers sind unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe b UStG steuerfrei (vgl. Abschnitt 4.21.6).

(5) ¹Der Begriff des Privatlehrers ist nicht erfüllt, wenn das Unternehmen organisatorische Strukturen aufweist, die denen eines Schulbetriebs ähnlich sind. ²Dies ist der Fall, wenn z. B. entsprechendes Personal und Sachmittel sowie Unterrichtsräume zur Verfügung stehen und beständig Lehrveranstaltungen angeboten werden. ³Demzufolge kommt für eine Einrichtung, in der sowohl der Unternehmer als auch seine Mitarbeiter Unterricht erteilen, eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe c UStG nicht in Betracht; und zwar auch nicht anteilig für den vom Unternehmer selbst erteilten Unterricht. Die Leistungen einer solchen Einrichtung können vielmehr nur unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a UStG von der Umsatzsteuer befreit sein.“

11. Abschnitt 4.22.1 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 2 Satz 2 wird die Angabe „Abschnitt 4.21.2 Sätze 8 und 9“ durch die Angabe „Abschnitt 4.21.1 Abs. 2“ ersetzt.
- b) In Absatz 3 Satz 4 wird die Angabe „(vgl. Abschnitt 4.21.3)“ durch die Angabe „(vgl. Abschnitt 4.21.6)“ ersetzt.

Anwendungsregelungen

- 5 § 4 Nummer 21 UStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2024 vom 2. Dezember 2024 (BGBl. I S. 387 vom 5. Dezember 2024) und die Grundsätze dieses Schreibens sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 erbracht wurden bzw. erbracht werden. Für Umsätze, die vor dem 1. Januar 2028 ausgeführt wurden bzw. werden, wird es für das Besteuerungsverfahren nicht beanstandet, wenn der Unternehmer weiterhin seine Leistung hiervon abweichend entsprechend den Regelungen der Abschnitte 4.21.1 bis 4.21.5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses in der am 31. Dezember 2024 geltenden Fassung als umsatzsteuerpflichtig bzw. umsatzsteuerfrei behandelt.
- 6 Eine vor dem 1. Januar 2025 durch die zuständige Landesbehörde ausgestellte Bescheinigung ist hinsichtlich der damit bescheinigten Leistungen bis zum Ablauf eines Gültigkeitszeitraums oder eines etwaigen Widerrufs für Besteuerungszeiträume nach dem 31. Dezember 2024 als Nachweis i. S. d. § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG anzuerkennen. Auch eine Bescheinigung, die bis zum 31. Dezember 2025 mit dem Wortlaut des § 4 Nummer 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG (a.F.) ausgestellt wurde bzw. wird, ist für Besteuerungszeiträume nach dem 31. Dezember 2024 als Nachweis i. S. d. § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG anzuerkennen.
- 7 Sofern der Unternehmer keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde vorlegt, obliegt es der Finanzbehörde, bei begründeter Annahme des Vorliegens einer begünstigten Bildungsleistung eine Prüfung der Voraussetzungen zur Erteilung einer Bescheinigung nach § 4



Seite 16 von 16

Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG bei der zuständigen Landesbehörde anzuregen und um Erteilung einer solchen zu bitten.

- 8 Die Grundsätze der BFH-Urteile vom 23. August 2007 – V R 10/05, vom 29. März 2017 – XI R 6/16, vom 23. Mai 2019, V R 7/19 (V R 38/16), vom 15. Dezember 2021 – XI R 3/20, des BFH-Beschlusses vom 15. Februar 2022 – XI R 30/21 (XI R 37/18) und des BFH-Urteils vom 22. Januar 2025, XI R 9/22 sind in allen offenen Fällen anzuwenden.
- 9 Die Grundsätze der BFH-Urteile vom 10. Januar 2008 – V R 52/06, vom 20. März 2014 – V R 3/13, vom 22. Juni 2022 – XI R 32/21 (XI R 6/19) und vom 30. Juni 2022 – V R 32/21 (V R 31/17) sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Umsätze, die bis zum 31. Dezember 2027 erbracht werden, wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend von den o. g. Ausführungen umsatzsteuerpflichtig behandelt bzw. behandelt hat.
- 10 Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 16. Dezember 2021 – V R 31/21 (V R 32/18) sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Umsätze, die bis zum 31. Dezember 2027 erbracht werden, wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend von den o. g. Ausführungen umsatzsteuerfrei behandelt bzw. behandelt hat.
- 11 Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 5. Juni 2014 – V R 19/13 zu von Privatlehrern erteiltem Schwimmunterricht sind, soweit die darin vertretene Rechtsauffassung durch das BFH-Urteil vom 16. Dezember 2021 – V R 31/21 (V R 32/18) geändert wurde, für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2027 erbracht werden, nicht weiter anzuwenden.
- 12 Die Grundsätze der BFH-Urteile vom 23. August 2007 – V R 4/05 und vom 17. April 2008 – V R 58/05 sind aufgrund der Änderung des § 4 Nr. 21 UStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 nur auf Umsätze anzuwenden, die bis zum 31. März 1999 erbracht wurden.
- 13 Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 10. August 2016 – V R 38/15 zu Führungen durch für den Besucherdienst des Deutschen Bundestages tätige Dozenten sind, soweit die darin vertretene Rechtsauffassung durch den BFH-Beschluss vom 15. Februar 2022 – XI R 30/21 (XI R 37/18) geändert wurde, für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2027 erbracht werden, nicht weiter anzuwenden. Für Umsätze, die bis zum 31. Dezember 2027 erbracht werden, wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend von den o. g. Ausführungen umsatzsteuerpflichtig behandelt bzw. behandelt hat.

Schlussbestimmung

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag