



Sachstand

Umsatzsteuerliche Behandlung von Fahrschulen

Umsatzsteuerbefreiung, ermäßigter Steuersatz und Vorsteuerabzug

Umsatzsteuerliche Behandlung von Fahrschulen

Umsatzsteuerbefreiung, ermäßigter Steuersatz und Vorsteuerabzug

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 074/24
Abschluss der Arbeit: 2.10.2024
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Untersuchungsgegenstand	4
2.	Der Umsatzsteuertatbestand / Fahrschulen als umsatzsteuerliche Unternehmer	4
3.	Rechtlicher Rahmen für die Steuerbefreiung von Fahrschulunterricht	4
3.1.	Art. 132 MwStSystRL	5
3.2.	Art. 44 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011	5
3.3.	§ 4 Nr. 21 UStG	5
3.4.	Umsatzsteuer-Anwendungserlass	6
4.	Vorbemerkung: Abweichung des nationalen Rechts vom Unionsrecht	7
5.	Voraussetzungen und Reichweite der Steuerbefreiung von Fahrschulunterricht im Lichte des Unionsrechts	8
5.1.	Begünstigte Unternehmer / Anerkennung privater Einrichtungen	8
5.2.	Befreite Leistungen	9
5.2.1.	Fahrschulunterricht kein Schul- und Hochschulunterricht	9
5.2.2.	Fahrschulunterricht als berufliche Schulungsmaßnahme	10
6.	Folgen für den Vorsteuerabzug von Fahrschulunternehmern	12
7.	Ermäßigter Steuersatz für Fahrschulunterricht?	12
8.	Zusammenfassung	13

1. Untersuchungsgegenstand

Gefragt wird nach den Rechtsgrundlagen für die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen von Fahrschulen im Unionsrecht und im deutschen Recht, ob eine temporäre oder dauerhafte Herabsetzung des Steuersatzes möglich ist und nach dem Vorsteuerabzug für von Fahrschulen bezogene Eingangsleistungen. Dazu wird zunächst der Umsatzsteuertatbestand skizziert (dazu nachfolgend 2.). Nach Wiedergabe der für Fahrschulen einschlägigen gesetzlichen Grundlagen und der Verwaltungsauffassung (dazu nachfolgend 3.) wird sodann schwerpunktmäßig geprüft, inwieweit die Leistungen der Fahrschulen von der Umsatzsteuer befreit sind (dazu nachfolgend 4. und 5.). Sodann werden die Folgen daraus für den Vorsteuerabzug von Fahrschulunternehmern erläutert (dazu nachfolgend 6.). Anschließend wird geprüft, ob ein ermäßigter Steuersatz Anwendung finden kann (dazu nachfolgend 7.). Eine Zusammenfassung schließt die Darstellung ab (dazu nachfolgend 8.).

2. Der Umsatzsteuertatbestand / Fahrschulen als umsatzsteuerliche Unternehmer

Von der Umsatzsteuer erfasst sind Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen), die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Leistung muss im Inland ausgeführt werden. Die Leistung muss gegen Entgelt erfolgen (Leistungsaustausch). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist die Leistung **umsatzsteuerbar** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Die **Unternehmereigenschaft** ist – anders als die subjektive Steuerpflicht im Ertragsteuerrecht – nicht von einer bestimmten Rechtsform abhängig. Auch die Rechtsfähigkeit ist keine Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die Betreiber von Fahrschulen sind daher umsatzsteuerliche Unternehmer und erbringen umsatzsteuerbare sonstige Leistungen, unabhängig von ihrer Rechtsform als Einzelunternehmer, Personen- oder Kapitalgesellschaften. Bestimmte Leistungen sind **umsatzsteuerfrei** (siehe den Katalog in § 4 UStG). Darunter fallen auch verschiedene Arten von Unterrichts- und Bildungsleistungen (siehe 5.).

Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist das für die Leistung gezahlte Entgelt. Der Regelsteuersatz beträgt 19 %. Für bezogene Leistungen haben Unternehmer das Recht zum Vorsteuerabzug, wenn die Leistungen für ihr Unternehmen erfolgen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Umsatzsteuer für bezogene Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). Unternehmer, deren Ausgangsumsätze steuerfrei sind, können deshalb für bezogene Eingangsleistungen **keinen Vorsteuerabzug** geltend machen. Die darauf lastende Umsatzsteuer wird zum Kostenfaktor für die Unternehmer. Steuerbefreiungen, die zum Wegfall des Vorsteuerabzugs führen, werden daher auch als unechte Steuerbefreiungen bezeichnet.

Für bestimmte Leistungen gilt der **ermäßigte Steuersatz** von 7 % (siehe den Katalog in § 12 Abs. 2 UStG). Seit 2023 gilt zudem ein zweiter ermäßigter Steuersatz von 0 %, allerdings nur für die Lieferung von Solarmodulen und die Installation von Photovoltaikanlagen (siehe § 12 Abs. 3 UStG). Anders als bei einer unechten Steuerbefreiung nach § 4 UStG schließt der ermäßigte Steuersatz von 0 % auf Ausgangsleistungen den Vorsteuerabzug nicht aus.

3. Rechtlicher Rahmen für die Steuerbefreiung von Fahrschulunterricht

Eine allgemeine persönliche Umsatzsteuerbefreiung existiert nicht. Die Umsatzsteuerbefreiungen in § 4 UStG knüpfen an bestimmte Tätigkeiten an und gelten daher nicht für alle Umsätze der

Leistungserbringer. Die Umsatzsteuerbefreiung für Unterrichtsleistungen ist in § 4 Nr. 21 UStG enthalten. **Unionsrechtliche Vorgaben** für die Steuerbefreiungen ergeben sich aus Art. 131 ff. Mehrwertsteuersystem-Richtlinie¹ (MwStSystRL). Soweit der deutsche Gesetzgeber die unionsrechtlichen Befreiungen nicht zutreffend umgesetzt hat, kann sich der Steuerpflichtige ggf. unmittelbar auf unionsrechtliche Befreiungsvorschriften berufen.² Das gilt nicht, wenn den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung Ermessen eingeräumt ist.

Die folgenden Vorschriften sind im Rahmen des Untersuchungsgegenstandes zu beachten.

3.1. Art. 132 MwStSystRL

Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL lautet auszugsweise (Hervorhebungen nur hier):

Die Mitgliedstaaten befreien 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**;*

j) von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht; [...].

3.2. Art. 44 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011

Art. 44 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011³ lautet (Hervorhebungen nur hier):

*Die Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung, die unter den Voraussetzungen des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG erbracht werden, 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 der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist hierfür unerheblich.*

3.3. § 4 Nr. 21 UStG

§ 4 Nr. 21 UStG lautet (Hervorhebungen nur hier):

1 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0112-20240101>).

2 Treiber, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Rn. 20.

3 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:02011R0282-20220701>).

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: [...]

21. a) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden **Leistungen privater Schulen** und anderer allgemein bildender oder **berufsbildender Einrichtungen**,

aa) wenn sie als Ersatzschulen gemäß Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder

bb) wenn die zuständige Landesbehörde **bescheinigt**, dass sie auf einen **Beruf** oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende **Prüfung** ordnungsgemäß vorbereiten,

b) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden **Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer**

aa) an Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes und öffentlichen allgemein bildenden oder berufsbildenden Schulen oder

bb) an **privaten Schulen** und anderen allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchstabens a erfüllen; [...].

3.4. Umsatzsteuer-Anwendungserlass

Die Finanzverwaltung hat im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) ausdrücklich zu Leistungen von Fahrschulen Stellung bezogen. Abschnitt 4.21.2 Abs. 6 UStAE lautet (Hervorhebungen nur hier):

*Fahrschulen können grundsätzlich nicht als allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen beurteilt werden (BFH-Urteil vom 14.03.1974 – V R 54/73, BStBl. II S. 527). Eine **Steuerfreiheit der Umsätze nach § 4 Nr. 21 UStG** kann aber insoweit in Betracht kommen, als Fahrschulen 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. Eine 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). Eine 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. Als Lehrgang ist die dem einzelnen Fahrschüler gegenüber erbrachte Leistung anzusehen. Bei Fahrschulen gelten als **Bescheinigung im Sinne des § 4 Nr. 21** Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG für den Nachweis, dass sie ordnungsgemäß auf einen Beruf vorbereiten:*

– die nach dem 31.12.2017 erteilte **Fahrschülerlaubnis** (§ 26 Abs. 1 FahrlG) in den Fahrerlaubnisklassen CE und DE oder

– die vor dem 01.01.2018 ausgestellte **Fahrschülerlaubnisurkunde**, 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 Fahrschulerlaubnis somit nach § 69 FahrlG als erteilt gilt, eine **Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde**, welche die Angabe enthält, dass die Fahrschulerlaubnis für die Ausbildung zum Erwerb der Klasse 2 berechtigt.

Die Anerkennung von Fahrschulen als **berufsbildende Einrichtungen** nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb erstreckt sich auch auf Lehrgänge zum Erwerb der Grundqualifikation nach § 4 Abs. 1 Nr. 1 BKrFQG, der beschleunigten Grundqualifikation nach § 4 Abs. 2 BKrFQG sowie die in § 5 BKrFQG vorgeschriebenen Weiterbildungskurse. Bei nach § 7 Abs. 2 BKrFQG anerkannten Ausbildungsstätten gilt die durch eine nach Landesrecht zuständige Behörde erfolgte staatliche Anerkennung als Ausbildungsstätte im Sinne von § 7 Abs. 1 Nr. 5 BKrFQG ebenfalls als Bescheinigung im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG. Unter 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.

4. Vorbemerkung: Abweichung des nationalen Rechts vom Unionsrecht

Die Anwendung des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG auf Leistungen von Fahrschulen hat folgende Voraussetzungen:

- Die Fahrschule muss eine „private Schule“ oder eine andere „berufsbildende Einrichtung“ sein.
- Die Leistungen der Fahrschule müssen „unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck“ dienen.
- Die Fahrschule benötigt eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet.

Die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG stimmen nicht mit dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL überein. Dessen Anwendung auf die Leistungen von Fahrschulen hat folgende Voraussetzungen:

- Die Fahrschule muss Leistungen in Gestalt von „Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen“ erbringen.
- Die Fahrschule muss eine „andere Einrichtung“ mit „anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ sein.

Im umsatzsteuerlichen Schrifttum herrscht Einigkeit, dass der deutsche Gesetzgeber die unionsrechtlichen Vorgaben nicht hinreichend umgesetzt hat.⁴ Vor diesem Hintergrund bleibt fraglich, ob § 4 Nr. 21 UStG einer richtlinienkonformen Auslegung überhaupt zugänglich ist.⁵ Die Rechtsprechung leitet Steuerbefreiungen deshalb zum Teil direkt aus dem Unionsrecht ab.⁶ Jedenfalls können sich betroffene Steuerpflichtige unmittelbar auf die Befreiungen nach Unionsrecht berufen.⁷ Reformen des § 4 Nr. 21 UStG sind zuletzt gescheitert;⁸ so sollte nach einem Gesetzentwurf der Bundesregierung aus dem Jahr 2019⁹ die Terminologie an die unionsrechtlichen Vorgaben angepasst werden. Mit dem aktuellen Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Jahressteuergesetz 2024 wird ein neuer Anlauf unternommen.¹⁰

5. Voraussetzungen und Reichweite der Steuerbefreiung von Fahrschulunterricht im Lichte des Unionsrechts

Im Folgenden wird dargestellt, inwieweit die Leistungen von Fahrschulen nach § 4 Nr. 21 UStG unter Berücksichtigung des Unionsrechts steuerfrei sind.

5.1. Begünstigte Unternehmer / Anerkennung privater Einrichtungen

Die Betreiber von Fahrschulen können als anerkannte Einrichtungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL und § 4 Nr. 21 UStG angesehen werden. Zu den „Einrichtungen“ gehören Einzelpersonen und Personenvereinigungen, auch solche mit Gewinnstreben.¹¹ Auf die Rechtsform der Fahrschulunternehmen kommt es also nicht an. Von der Möglichkeit in Art. 133 MwStSystRL, Unternehmen mit Gewinnstreben von der Steuerbefreiung auszunehmen, hat Deutschland keinen Gebrauch gemacht. Die Kriterien für die Anerkennung einer privaten

4 Siehe *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 9; *Reis*, in: BeckOK UStG, 41. Ed. 16.6.2024, § 4 Nr. 21 Rn. 24; *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 8; *Alvermann/Estevés Gomes*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 11; *Tehler*, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 4 Nr. 21 Rn. 64, 241. Die deutschen Steuerbefreiungen im Erziehungs- und Bildungsbereich seien ganz anders gestaltet und gingen auch von anderen Systemvorstellungen aus als das Unionsrecht, darauf verweist *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 2.

5 *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 2; ablehnend auch *Alvermann/Estevés Gomes*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 11.

6 *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 2.

7 *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 9; *Alvermann/Estevés Gomes*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 13. Der BFH lässt offen, ob § 4 Nr. 21 UStG richtlinienkonform auszulegen ist oder die Steuerpflichtigen sich unmittelbar auf Unionsrecht berufen müssen, siehe *Tehler*, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 4 Nr. 21 Rn. 64, 241.

8 Siehe zu Reformplänen im Rahmen des JStG 2013 und des „JStG 2019“ *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 1 und 5.

9 BT-Drs. 19/13436 vom 23.9.2019, S. 37 (Art. 10 Nr. 1), S. 161 ff.

10 BT-Drs. 20/12780 vom 9.9.2024, S. 54 (Art. 21 Nr. 4 Buchst. b).

11 *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 14; *Alvermann/Estevés Gomes*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 96 f.

Einrichtungen sind durch den EuGH noch nicht geklärt.¹² Nach der Rechtsprechung des BFH sind Kriterien für die Anerkennung – in Anlehnung an die Anerkennung von Einrichtungen im Sinne von § 4 Nr. 16 UStG – das Bestehen spezifischer Vorschriften, seien es nationale oder regionale, Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der Bildung, das mit den Tätigkeiten des Unternehmers verbundene Gemeinwohlinteresse oder die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen.¹³ Als Anerkennung in diesem Sinne kann daher die den Fahrschulunternehmen erteilte Fahrschulerlaubnis gelten, siehe auch Abschnitt 4.21.2 Abs. 6 Satz 6 UStAE (siehe 3.4.).

5.2. Befreite Leistungen

Anders als das deutsche Recht unterscheidet das Unionsrecht deutlicher zwischen dem Schul- und Hochschulunterricht einerseits (dazu 5.2.1.) und dem Bereich der beruflichen Bildung andererseits (dazu 5.2.2.).¹⁴ Diese Unterscheidung kam auch in dem Entwurf einer Neufassung des § 4 Nr. 21 UStG in einem Gesetzentwurf der Bundesregierung aus dem Jahr 2019¹⁵ zum Ausdruck; die Neufassung wurde allerdings nicht beschlossen.¹⁶

5.2.1. Fahrschulunterricht kein Schul- und Hochschulunterricht

Nach der Rechtsprechung des EuGH verlangt der Begriff Schul- und Hochschulunterricht nicht, dass der Unterricht zur Erlangung einer Qualifikation oder beruflichen Abschlussprüfung führt, sondern schließt Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen oder Hochschulen erfolgt, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.¹⁷ Entscheidend ist also, ob vergleichbare Leistungen an Schulen erbracht werden und ob die Leistung der bloßen Freizeitgestaltung dient.¹⁸ Der Steuerbefreiung von Fahrschulunterricht steht also nicht entgegen, dass Fahrschulen keine Abschlüsse verleihen bzw. darauf vorbereiten. Auch eine bloße Freizeitgestaltung ist darin wohl nicht zu sehen.

Der EuGH hat den Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL zuletzt allerdings strenger ausgelegt. Der EuGH verlangt nunmehr die Einbettung der Unterrichtsleistung in einen größeren Rahmen eines integrierten Schul- bzw. Hochschulsystems mit breiter und vielfältiger Stoffvermittlung und sieht einen **spezialisierten**,

12 Oelmaier, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 15.

13 So Oelmaier, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 15.

14 Reis, in: BeckOK UStG, 41. Ed. 16.6.2024, § 4 Nr. 21 Rn. 25.

15 BT-Drs. 19/13436 vom 23.9.2019, S. 37 (Art. 10 Nr. 1).

16 Siehe auch den aktuellen Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Jahressteuergesetz 2024, BT-Drs. 20/12780 vom 9.9.2024, S. 54 (Art. 21 Nr. 4 Buchst. b).

17 Tehler, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 4 Nr. 21 Rn. 246.

18 Tehler, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 4 Nr. 21 Rn. 248.

punktuell erteilten Unterricht nicht mehr als erfasst an.¹⁹ Dies betrifft zum Beispiel die Erteilung von Schwimmunterricht, Tanzunterricht, Segelunterricht oder Kampfsportunterricht.

Die verschärfte Rechtsprechung des EuGH hat auch **Folgen für den Fahrschulunterricht**. Da Fahrschulunternehmer ausschließlich Leistungen im Hinblick auf den Erwerb (oder Erhalt) der Fahrerlaubnis erbringen und diese Leistungen nicht in einen größeren Rahmen eines integrierten Schul- bzw. Hochschulsystems mit breiter und vielfältiger Stoffvermittlung eingebunden sind, sondern einen spezialisierten, punktuell erteilten Unterricht darstellen, sind Leistungen von Fahrschulen nicht mehr generell von der Steuerbefreiung erfasst.²⁰ Daher hat der EuGH entschieden, dass der Fahrunterricht in einer Fahrschule im Hinblick auf den Erwerb der Fahrerlaubnis für Kraftfahrzeuge der **Klassen B** (Kraftfahrzeuge bis zu 3,5 t Gesamtmasse, insbesondere Pkw) **und C1** (Kraftfahrzeuge bis zu 7,5 t Gesamtmasse), wenn er sich überhaupt auf verschiedene Kenntnisse praktischer und theoretischer Art beziehe, gleichwohl ein spezialisierter Unterricht bleibe, 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 gleichkomme.²¹ Diese Entscheidung bezieht sich nur auf die Fahrerlaubnis für die Klassen B und C1.

Folglich kann der Fahrschulunterricht jedenfalls nicht als Schul- und Hochschulunterricht im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL angesehen werden.

5.2.2. Fahrschulunterricht als berufliche Schulungsmaßnahme

Weiter bleibt zu prüfen, ob Fahrschulunterricht als „Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL angesehen werden kann. Dazu ist auf unionsrechtlicher Ebene Art. 44 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 (siehe 3.2.) zu beachten. Dieser interpretiert die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL so, dass davon Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie **jegliche Schulungsmaßnahme** umfasst ist, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Dies gilt zudem **unabhängig von der Dauer der Ausbildung**, Fortbildung oder beruflichen Umschulung. Das Erfordernis der Einbettung in ein größeres System vielfältiger Stoffvermittlung (siehe 5.2.1.) gilt also nicht für berufliche Schulungsmaßnahmen.²²

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung liegen solche berufsbezogenen Bildungsleistungen vor, wenn die Leistungen ihrer Art nach den Zielen der Berufsaus- oder der Berufsbildung dienen, d.h. wenn spezielle Kenntnisse und Fertigkeiten vermittelt werden, die zur Ausübung

19 Zugleich kritisch zu dieser neuen Rechtsprechung *Tehler*, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 4 Nr. 21 Rn. 251 ff. (Abgrenzung zwischen (nicht) spezialisiertem Unterricht unklar); *Lippross*, DStR 2022, 292, 294: methodisch nicht nachvollziehbar.

20 Siehe etwa *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 13a.

21 EuGH, Urteil vom 14.3.2019, C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH, DStR 2019, 620 Rn. 29.

22 Siehe auch die Gesetzesbegründung zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024, BT-Drs. 20/12780 vom 9.9.2024, S. 173.

bestimmter beruflicher Tätigkeiten notwendig sind.²³ Dabei kommt es auf einen unmittelbaren und direkten Bezug zu einem bestimmten Gewerbe oder Beruf nicht an.²⁴ Es kommt nur darauf an, ob die Schulungsmaßnahme den Teilnehmern ermöglicht, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten beruflich zu nutzen.²⁵ In Bezug auf den Bereich der beruflichen Bildung ist der Wortlaut des Unionsrechts also weiter als das nationale Recht,²⁶ und die Steuerbefreiung ist weit auszulegen.²⁷ Denn das Unionsrecht stellt weder auf eine Prüfungsvorbereitung ab noch beschränkt es sich auf die Vorbereitung auf einen Beruf; unionsrechtlich sind somit bereits vom Wortlaut her auch reine Fortbildungsleistungen "innerhalb" eines bereits ausgeübten Berufs begünstigt.²⁸

Wohl auf dieser unionsrechtlichen Grundlage nimmt die **Finanzverwaltung** grundsätzlich an („in der Regel“), dass Lehrgänge zur Ausbildung für die Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L (Lkw, Sattelzüge, Busse, Traktoren) der Berufsausbildung dienen und daher steuerfrei sein können (so Abschnitt 4.21.2 Abs. 6 UStAE, siehe 3.4.). Für den Fall, dass ein Fahrschüler gleichzeitig die Fahrerlaubnis der Klassen B und C erwirbt, sind beide Leistungen umsatzsteuerlich getrennt zu behandeln (Abschnitt 4.21.2 Abs. 6 Satz 4 UStAE). Diese Differenzierung war auch in der Gesetzesbegründung zu einem Gesetzentwurf der Bundesregierung aus dem Jahr 2019²⁹ mit einer – letztlich nicht beschlossenen – Neufassung des § 4 Nr. 21 UStG enthalten. Das umsatzsteuerliche Schrifttum gibt die Auffassung der Finanzverwaltung zumeist wieder, ohne ihr zu widersprechen.³⁰ Der Erwerb des Pkw-Führerscheins fällt auch dann nicht unter die Steuerbefreiung, wenn er aus beruflichen Gründen erfolgt, zum Beispiel für eine Tätigkeit im Kurierdienst.³¹

Ihre Auffassung (Differenzierung nach Art der Fahrerlaubnis) stützt die Finanzverwaltung offenbar auf eine richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 21 UStG. Dafür spricht der Bezug auf § 4 Nr. 21 UStG in Abschnitt 4.21.2 Abs. 6 Satz 2 UStAE (siehe 3.4.). Möglicherweise ergibt sich dieses Ergebnis auch erst aus einer unmittelbaren Anwendung des Unionsrechts, wenn man § 4

23 So *Alvermann/Estevés Gomes*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 54: richtlinienkonform.

24 *Alvermann/Estevés Gomes*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 54.1; *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 21.

25 *Alvermann/Estevés Gomes*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 54.1; *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 21.

26 *Reis*, in: BeckOK UStG, 41. Ed. 16.6.2024, § 4 Nr. 21 Rn. 25.

27 *Alvermann/Estevés Gomes*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 56 (faktischer Auffangtatbestand).

28 *Reis*, in: BeckOK UStG, 41. Ed. 16.6.2024, § 4 Nr. 21 Rn. 25.

29 BT-Drs. 19/13436 vom 23.9.2019, S. 164.

30 Siehe etwa *Reis*, in: BeckOK UStG, 41. Ed. 16.6.2024, § 4 Nr. 21 Rn. 85.2; *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 13a; *Alvermann/Estevés Gomes*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 58; *Tehler*, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 206. EL November 2023, § 4 Nr. 21 Rn. 301 „Fahrschulen“; wohl auch *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 21 Rn. 59 Buchstabe F (in Betracht komme eine Befreiung als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung), siehe demgegenüber aber Rn. 37 Buchstabe F.

31 *Reis*, in: BeckOK UStG, 41. Ed. 16.6.2024, § 4 Nr. 21 Rn. 163.

Nr. 21 UStG für nicht in diese Richtung auslegungsfähig hält (zu dieser Unsicherheit siehe 4.). Die Formulierung „kann“ in Abschnitt 4.21.2 Abs. 6 Satz 2 UStAE deutet eventuell darauf hin, dass die Finanzverwaltung die Steuerbefreiung davon abhängig macht, dass sich der Steuerpflichtige darauf beruft. Sie kann aber auch so verstanden werden, dass die Steuerbefreiung in Betracht kommen „kann“, wenn die Fahrschulleistungen der Berufsausbildung dienen. Offen bleibt dann aber, inwieweit dies im Einzelfall noch durch Darlegung besonderer Umstände begründet werden muss; dazu schweigt der UStAE. Gegen ein solches Verständnis spricht allerdings der Zweck der Verwaltungsvereinfachung. Im Ergebnis bleibt daher unklar, ob die Finanzverwaltung von einer richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Nr. 21 UStG oder von einer notwendigen unmittelbaren Berufung des Steuerpflichtigen auf Unionsrecht ausgeht.

6. Folgen für den Vorsteuerabzug von Fahrschulunternehmern

Für den Vorsteuerabzug für die von Fahrschulunternehmern bezogenen Leistungen ist entscheidend, ob die Unterrichtsleistungen steuerpflichtig sind (zu diesem Zusammenhang siehe 2.). Dazu ist wie folgt zu differenzieren. Fahrschulleistungen im Hinblick auf den Erwerb der Fahrerlaubnis der Klassen B und C1 sind steuerpflichtig (siehe 5.). Für bezogene und dafür verwendete Leistungen ist daher der Vorsteuerabzug möglich, also zum Beispiel aus der Anschaffung oder Anmietung eines entsprechenden Fahrschulfahrzeugs.

Fahrschulleistungen im Hinblick auf den Erwerb der Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L sind grundsätzlich steuerfrei (siehe 5.). Für bezogene und dafür verwendete Leistungen ist daher der Vorsteuerabzug nicht möglich, also zum Beispiel aus der Anschaffung oder Anmietung eines entsprechenden Fahrschulfahrzeugs, also etwa eines Lkw oder Busses. Die auf diese Vorleistungen entfallende Umsatzsteuer wird also zum Kostenfaktor für den Fahrschulunternehmer. Hier wird allerdings die Rechtsgrundlage für die Steuerbefreiung bedeutsam (dazu 5.). Beruht die Steuerbefreiung auf einer richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Nr. 21 UStG, ist die Steuerbefreiung anzuwenden, und der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen. Beruht die Steuerbefreiung dagegen auf einer unmittelbaren Anwendung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL, verbleibt dem Fahrschulunternehmer der Vorsteuerabzug, wenn er sich nicht darauf beruft und den Fahrschulunterricht als steuerpflichtig behandelt.³² Eine andere Frage ist dann, ob die Leistungsempfänger (Fahrschüler bzw. deren Arbeitgeber) die darauf lastende Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen können. Dies ist nur der Fall, wenn sie die Unterrichtsleistung für eigene steuerpflichtige Umsätze verwenden.

7. Ermäßigter Steuersatz für Fahrschulunterricht?

Nach Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten höchstens zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Der Steuersatz muss mindestens 5 % betragen und darf nur auf unter höchstens 24 Nummern des Anhangs III fallende Lieferungen und Dienstleistungen angewendet werden.

Nach Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten zusätzlich zu den zwei ermäßigten Steuersätzen auf unter höchstens sieben Nummern des Anhangs III fallende Lieferungen und

32 Vgl. zu dieser Gestaltungsmöglichkeit *Treiber*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Rn. 22 f.

Dienstleistungen einen ermäßigten Steuersatz anwenden, der unter dem Mindestsatz von 5 % liegt, oder eine Steuerbefreiung mit Recht auf Vorsteuerabzug gewähren.

Deutschland hat Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL so umgesetzt, dass ein ermäßigter Steuersatz in Höhe von 7 % auf diejenigen Lieferungen und sonstigen Leistungen anzuwenden ist, die in § 12 Abs. 2 UStG aufgeführt sind. Der ermäßigte Steuersatz für Ausgangsleistungen schließt den Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen, die zur Ausführung ermäßigt besteuert Umsätze verwendet werden, nicht aus (siehe 2.).

Deutschland hat Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL so umgesetzt, dass ein weiterer ermäßigter Steuersatz in Höhe von 0 % auf diejenigen Lieferungen und Leistungen anzuwenden ist, die in § 12 Abs. 3 UStG aufgeführt sind, also auf die Lieferung von Solarmodulen und die Installation von Photovoltaikanlagen (siehe § 12 Abs. 3 UStG).

Die Leistungen von Fahrschulen sind weder in dem Anhang III der MwStSystRL noch in den Katalogen in § 12 Abs. 2 und 3 UStG enthalten. Die Einführung eines ermäßigten Steuersatzes erfordert also sowohl eine Änderung des Anhangs III auf Unionsebene als auch des § 12 UStG. Die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes speziell für Leistungen, die von Fahrschulunternehmen bezogen werden, ist ebenfalls nicht möglich.

8. Zusammenfassung

Leistungen von Fahrschulen zum Erwerb der Fahrerlaubnis der Klassen B und C1 sind umsatzsteuerpflichtig und unterliegen dem regulären Steuersatz in Höhe von 19 %. Ein ermäßigter Steuersatz ist dafür nicht anwendbar. Der Fahrschulunternehmer ist hinsichtlich des Bezugs von Vorleistungen, die zur Ausführung solcher Fahrschulunterrichtsleistungen verwendet werden, zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Leistungen von Fahrschulen zum Erwerb der Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei, weil es sich um berufliche Schulungsmaßnahmen handelt. Der Fahrschulunternehmer ist hinsichtlich des Bezugs von Vorleistungen, die zur Ausführung solcher Fahrschulunterrichtsleistungen verwendet werden, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Unklar bleibt allerdings, ob dies auf einer richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Nr. 21 UStG oder auf einer unmittelbaren Anwendung des Unionsrechts beruht.
