

## § 4 Nr. 21 [Private Bildungseinrichtungen; selbständige Lehrer]

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

...

21. a) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden 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 Schulunterricht, Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung erbringen,
- b) die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer
  - aa) an Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes und öffentlichen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schulen oder
  - bb) an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchstabens a erfüllen,
- c) Schul- und Hochschulunterricht, der von Privatlehrern erteilt wird.

<sup>2</sup>Für die in den Nummern 15b und 15c bezeichneten Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht;

...

|                                                                                          |      |  |  |
|------------------------------------------------------------------------------------------|------|--|--|
| <b>A. Grundaussagen</b>                                                                  |      |  |  |
| I. Regelungsgegenstand und Bedeutung                                                     | 1    |  |  |
| <b>II. Unionsrechtliche Grundlagen</b>                                                   |      |  |  |
| 1. Überblick                                                                             | 9    |  |  |
| 2. Unionsrechtswidrige Umsetzung                                                         | 11   |  |  |
| 3. Richtlinienkonforme Auslegung oder unmittelbare Berufsmöglichkeit                     | 12   |  |  |
| <b>III. Verhältnis zu anderen Vorschriften und Rechtsentwicklung</b>                     | 14   |  |  |
| <b>IV. Verfahrensrecht</b>                                                               | 21   |  |  |
| <b>B. Leistungsbezogene Voraussetzungen nach Satz 1</b>                                  |      |  |  |
| I. Steuerbefreite Leistungen von öffentlichen und privaten Einrichtungen (Buchst. a)     |      |  |  |
| 1. Überblick                                                                             | 23   |  |  |
| 2. Unmittelbarkeitsmerkmal                                                               | 24   |  |  |
| 3. Richtlinienkonforme Auslegung                                                         | 27   |  |  |
| 4. Schul- und Hochschulunterricht                                                        |      |  |  |
| a) Begriffsbestimmung                                                                    | 29   |  |  |
| b) Kritische Bewertung                                                                   |      |  |  |
| aa) Enge Auslegung                                                                       | 33   |  |  |
| bb) Keine Beschränkung auf klassische Schulen                                            | 35   |  |  |
| cc) Erweiterte Vorsteuerabzugsberechtigung                                               | 36   |  |  |
| dd) Verwaltungsauffassung                                                                | 37   |  |  |
| c) Einzelfälle                                                                           |      |  |  |
| aa) Fahr- und Sportunterricht sowie Präventionskurse                                     | 38   |  |  |
| bb) Lehrplanunterricht und Erwachsenenbildung                                            | 39   |  |  |
| cc) Beruflicher Aus- und Fortbildungsunterricht                                          | 42   |  |  |
| dd) Fernlehrinstitute                                                                    | 44   |  |  |
| ee) Repetitorien sowie Nachhilfe-, Sprach-, EDV-, Musik-, Kunst- und Bewegungsunterricht | 45   |  |  |
| ff) Weitere Einzelfälle                                                                  | 48   |  |  |
| 5. Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung                                      |      |  |  |
| a) Begriffsbestimmung                                                                    | 52   |  |  |
| b) Anmerkungen                                                                           | 55   |  |  |
| c) Weitere Einzelfälle                                                                   | 58   |  |  |
| 6. Erziehung von Kindern und Jugendlichen                                                |      |  |  |
| a) Rechtslage seit dem 1.1.2020                                                          | 61   |  |  |
| b) Rechtslage bis zum 31.12.2019                                                         | 62   |  |  |
| c) Begriffsbestimmung                                                                    | 63   |  |  |
| d) Konkurrenzverhältnis                                                                  | 64.2 |  |  |
| e) Einzelfälle                                                                           | 65   |  |  |
| 7. Eng verbundene Leistungen                                                             |      |  |  |
| a) Begriffsbestimmung                                                                    | 69   |  |  |
| b) Einzelfälle                                                                           | 70   |  |  |
| 8. Digitale Bildungsleistungen                                                           |      |  |  |
| a) Begriffsbestimmung                                                                    | 75.1 |  |  |
| b) Unklare Rechtslage                                                                    | 75.3 |  |  |
| c) Verwaltungsauffassung                                                                 | 75.5 |  |  |
| d) Anmerkungen                                                                           | 75.9 |  |  |
| <b>II. Steuerbefreite Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer (Buchst. b)</b>         |      |  |  |
| 1. Überblick                                                                             | 76   |  |  |
| 2. Unmittelbarkeitsmerkmal                                                               | 77   |  |  |
| 3. Richtlinienkonforme Auslegung                                                         | 79   |  |  |
| 4. Leistungsumfang                                                                       | 80   |  |  |
| 5. Einzelfälle                                                                           | 83   |  |  |
| <b>III. Steuerbefreite Unterrichtsleistungen von Privatlehrern (Buchst. c)</b>           |      |  |  |
| 1. Überblick                                                                             | 87   |  |  |
| 2. Richtlinienkonforme Auslegung                                                         | 88   |  |  |

|                                                                     |     |                                                                                        |     |
|---------------------------------------------------------------------|-----|----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3. Leistungsumfang .....                                            | 89  | ff) Gewerbliche Fortbildung .....                                                      | 135 |
| 4. Einzelfälle .....                                                | 90  | e) Einrichtung mit vergleichbarer Ziel-<br>setzung .....                               | 138 |
| <b>C. Unternehmerbezogene Voraussetzungen nach<br/>Satz 1</b>       |     | <b>II. Selbständige Lehrer i.S.d. Buchst. b</b>                                        |     |
| <b>I. Bildungseinrichtungen i.S.d. Buchst. a</b>                    |     | 1. Überblick .....                                                                     | 142 |
| 1. Bedeutung der Richtlinie                                         |     | 2. Begriffsbestimmung .....                                                            | 143 |
| a) Einrichtung i.S.d. Art. 132 Abs. 1<br>Buchst. i MwStSystRL ..... | 95  | 3. Richtlinienkonforme Auslegung                                                       |     |
| b) Rechtsformneutralität .....                                      | 96  | a) Unionsrechtliche Grundlage .....                                                    | 146 |
| c) Gewinnstreben und gemischte Tätigkeit .....                      | 97  | b) Abgrenzung zu Privatlehrern .....                                                   | 149 |
| 2. Einrichtungen des öffentlichen Rechts .....                      | 98  | <b>III. Privatlehrer i.S.d. Buchst. c</b>                                              |     |
| 3. Private Schulen .....                                            | 99  | 1. Überblick .....                                                                     | 150 |
| 4. Andere allgemeinbildende Einrichtungen .....                     | 102 | 2. Richtlinienkonforme Auslegung .....                                                 | 151 |
| 5. Andere berufsbildende Einrichtungen .....                        | 107 | 3. Begriffsbestimmung .....                                                            | 152 |
| 6. Anerkennung der Leistungserbringer                               |     | 4. Rechtsformneutralität .....                                                         | 156 |
| a) Überblick .....                                                  | 110 | 5. Einzelfälle .....                                                                   | 157 |
| b) Unionsrechtswidrige Umsetzung .....                              | 111 | 6. Rechtslage bis zum 31.12.2024 .....                                                 | 158 |
| c) Ersatzschule .....                                               | 114 | <b>D. Empfänger der steuerfreien Leistungen nach<br/>Satz 1</b>                        |     |
| d) Bescheinigung der Landesbehörde                                  |     | <b>I. Dem Schul- und Bildungszweck dienenden<br/>Leistungen i.S.d. Buchst. a .....</b> | 160 |
| aa) Materiell-rechtliche Voraussetzung .....                        | 116 | <b>II. Unterrichtsleistungen i.S.d. Buchst. b .....</b>                                | 161 |
| bb) Verfahrensrecht                                                 |     | <b>III. Unterrichtsleistungen i.S.d. Buchst. c .....</b>                               | 167 |
| (1) Eigenständiges Verwaltungs-<br>verfahren .....                  | 118 | <b>E. Subsidiaritätsklausel nach Satz 2</b>                                            |     |
| (2) Grundlagenbescheid .....                                        | 126 | <b>I. Überblick .....</b>                                                              | 169 |
| (3) Entbehrlichkeit .....                                           | 128 | <b>II. Unionsrechtswidrige Umsetzung .....</b>                                         | 170 |
| cc) Bindungswirkung .....                                           | 129 |                                                                                        |     |
| dd) Anmerkungen .....                                               | 133 |                                                                                        |     |
| ee) Fortgeltung „alter“ Bescheinigungen .....                       | 134 |                                                                                        |     |

**Schrifttum:** *Esteves Gomes*, Die neue Rechtslage zur Umsatzsteuer für Bildungsleistungen, UR 2025, 889; *Lippross*, Der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Mehrwertsteuerrecht, DStR 2022, 292; *Müller/Zugmaier*, Bildungsleistungen und Umsatzsteuer – Das Warten hat (k)ein Ende, DStR 2026, 561; *Wäger*, Umsatzsteuerfreie Unterrichtsleistungen, BFH/PR 2014, 270; *Wäger*, Rechtsprechungsauslese 2022, UR 2023, 45; *Wäger*, Umsatzsteuerbefreiung für Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an allgemein- und berufsbildenden Einrichtungen, DStR 2025, 2426.

## A. Grundaussagen

### I. Regelungsgegenstand und Bedeutung

§ 4 Nr. 21 Satz 1 UStG befreit **Bildungsleistungen von bestimmten öffentlichen und privaten Bildungseinrichtungen** (§ 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. a UStG), **von selbständigen Lehrern** (§ 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. b UStG) und von **Privatlehrern** (§ 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. c UStG). Die Vorschrift stellt nicht sämtliche, sondern nur schulische, berufliche und erzieherische Bildungsleistungen steuerfrei. Ferner regelt Satz 2 der Vorschrift das **Konkurrenzverhältnis** zu den Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 15b und 15c UStG.

Der Wortlaut des § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. a UStG differenziert zwischen den Tatbestandsmerkmalen der befreiten **Leistungen** (Rz. 23 ff.), der **Leistungserbringer** (Rz. 95 ff.) und der **staatlichen, landesrechtlichen oder behördlichen Anerkennung der Leistungserbringer** (Rz. 110 ff.). Deren Voraussetzungen müssen für die Steuerbefreiung **kumulativ** erfüllt sein. Zu den geeigneten **Leistungsempfängern** s. Rz. 160.

Der Wortlaut des § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. b UStG differenziert zwischen den Tatbestandsmerkmalen der befreiten **Leistungen** (Rz. 76 ff.), des **Leistungserbringers** (Rz. 142 ff.) und der **Leistungsempfänger** (s. Rz. 161 ff.). Deren Voraussetzungen müssen für die Steuerbefreiung **kumulativ** erfüllt sein. Es bedarf **keiner staatlichen, landesrechtlichen oder behördlichen Anerkennung** des selbständigen Lehrers für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung (Rz. 142 ff., 165 f.).

- 4 Der Wortlaut des § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. c UStG differenziert zwischen den Tatbestandsmerkmalen der befreiten **Leistungen** (Rz. 87 ff.) und des **Leistungserbringers** (Rz. 150 ff.). Deren Voraussetzungen müssen für die Steuerbefreiung **kumulativ** erfüllt sein. Es bedarf **keiner staatlichen, landesrechtlichen oder behördlichen Anerkennung** des Privatlehrers für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung. Zu den geeigneten **Leistungsempfängern** s. Rz. 167 f.
- 5 Die Vorschrift bildet die aktuell gültige Rechtslage nicht vollständig ab (Rz. 11 ff.).
- 6 Normzweck ist zum einen die **Gleichbehandlung** von öffentlichen und privaten Schulen, selbständigen Lehrern, sonstigen Bildungseinrichtungen und jedenfalls in Teilen von Privatlehrern und zum anderen die **Kostenentlastung**, um den Zugang zu bestimmten Bildungsleistungen zu erleichtern.<sup>1</sup>
- 7 Auf die Steuerbefreiung kann nicht nach § 9 UStG verzichtet werden.
- 8 Nach § 4 Nr. 21 UStG befreite Bildungsleistungen führen zum Ausschluss des **Vorsteuerabzugs** (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG, s. § 15 Rz. 249 ff.).

## II. Unionsrechtliche Grundlagen

### 1. Überblick

- 9 § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. a und b UStG beruhen auf **Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL (Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der 6. EG-Richtlinie)**.
- 10 § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. c UStG beruht auf **Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL (Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der 6. EG-Richtlinie)**.
- 10.1 § 4 Nr. 21 Satz 2 UStG hat **keine unionsrechtliche Grundlage**.

### 2. Unionsrechtswidrige Umsetzung

- 11 Diese Richtlinienbestimmungen wurden durch den nationalen Gesetzgeber zunächst lediglich dadurch umgesetzt, dass er den schon bei Inkrafttreten der 6. EG-Richtlinie vorhandenen § 4 Nr. 21 UStG 1967<sup>2</sup> (nunmehr: § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. a UStG) im Wesentlichen unverändert weiterführte<sup>3</sup> und sodann durch § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG i.d.F. bis zum 31.12.2024 (nunmehr: § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. b UStG) ergänzte,<sup>4</sup> jeweils in der Annahme einer richtlinienkonformen Umsetzung. Dies war ihm nach einzelner Meinung nicht gelungen. Erst mit dem JStG 2024 vom 2.12.2024<sup>5</sup> erfolgte eine weitergehende Anpassung an die Vorgaben der MwStSystRL.<sup>6</sup> Es verbleiben dennoch vereinzelt Widersprüche zum Unionsrecht (s. Rz. 24.2, 28, 64.2 ff., 111 f., 169 ff.).

### 3. Richtlinienkonforme Auslegung oder unmittelbare Berufsmöglichkeit

- 12 Aufgrund der zunächst bis zum 31.12.2024 unverändert weitergeführten Vorschrift (Rz. 11, 14) hatte der BFH bisher offen gelassen, ob § 4 Nr. 21 UStG richtlinienkonform auszulegen ist, weil betroffene Steuerpflichtige sich auf die Richtlinienbestimmungen **unmittelbar berufen** können.<sup>7</sup>
- 12.1 Aus dem **BFH-Urteil vom 15.5.2025<sup>8</sup>** zu selbständigen Lehrern folgt u.E., dass der BFH nunmehr jedenfalls in Teilen von einer richtlinienkonformen Auslegungsmöglichkeit ausgeht, weil er § 4 Nr. 21

---

1 EuGH, Urt. v. 20.6.2002 – C-287/00, ECLI:EU:C:2002:388 – Kommission/Deutschland, UR 2002, 316; BFH, Urt. v. 15.5.2025 – V R 23/24, BFHE nn = UR 2025, 860; BFH, Urt. v. 27.8.1998 – V R 73/97, BStBl. II 1999, 376 = UR 1999, 164 m. Anm. Winter; BT-Drucks. 14/23, 197, und 20/12780, 177.

2 BGBl. I 1967, 545.

3 Vgl. BT-Drucks. 8/1779, 35.

4 Vgl. BR-Drucks. 910/98, 197.

5 BGBl. I 2024 Nr. 387.

6 Vgl. BT-Drucks. 20/12780, 177 f. und 20/13419, 256.

7 BFH, Urt. v. 21.3.2007 – V R 28/04, BStBl. II 2010, 999 = UR 2007, 687; BFH, Urt. v. 28.5.2013 – XI R 35/11, BStBl. II 2013, 879 = UR 2013, 712; BFH, Urt. v. 26.5.2021 – V R 25/20, BStBl. II 2022, 131 = UR 2022, 20.

8 BFH, Urt. v. 15.5.2025 – V R 23/24, BFHE nn = UR 2025, 860.

Buchst. b UStG i.d.F. bis zum 31.12.2024 richtlinienkonform jedenfalls als eng verbundene Leistung auslegt (Rz. 28, 79 f.).

U.E. ist für die Rechtslage bis zum 31.12.2024 nur in Teilen<sup>1</sup> und für die Rechtslage seit dem 1.1.2025 weitestgehend eine **richtlinienkonforme Auslegung** des § 4 Nr. 21 UStG möglich. Von Letzterem gehen auch **Gesetzgeber**<sup>2</sup> und **FinVerw.**<sup>3</sup> aus.

Soweit abweichend hiervon die Wortlautgrenze im Einzelfall überschritten ist (s. Rz. 24.2, 28, 64.2 ff., 111 f., 169 ff.), können sich Steuerpflichtige weiterhin zu ihren Gunsten auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL **unmittelbar berufen**.

### III. Verhältnis zu anderen Vorschriften und Rechtsentwicklung

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG besteht dem Grunde nach seit dem UStG 1951<sup>4</sup>. Sie galt in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.3.1999<sup>5</sup> bis zum 31.12.2024. Mit dem JStG 2024 vom 2.12.2024<sup>6</sup> wurde die Steuerbefreiung unter Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben mit Wirkung ab dem 1.1.2025 sachlich erweitert.<sup>7</sup>

Im UStG existieren **weitere Befreiungstatbestände**, die Bildungsleistungen umfassen können:

§ 4 Nr. 15b UStG befreit Eingliederungsleistungen und Leistungen der aktiven Arbeitsförderung (§ 4 Nr. 15b Rz. 8, 16), § 4 Nr. 15c UStG Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben (§ 4 Nr. 15c Rz. 9, 14).

§ 4 Nr. 22 Buchst. a UStG befreit Bildungsleistungen im Rahmen von Vorträgen, Kursen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art (§ 4 Nr. 22 Rz. 22 ff.).

§ 4 Nr. 23 Satz 1 Buchst. a UStG befreit eng mit der Erziehung von Kindern und Jugendlichen verbundene Leistungen (§ 4 Nr. 23 Rz. 9 ff.).

§ 4 Nr. 25 UStG befreit Leistungen der Jugendhilfe (§ 4 Nr. 25 Rz. 9 ff.).

Das **Konkurrenzverhältnis** ist nicht abschließend geklärt, insbesondere weil das nationale Recht gegenüber den Richtlinienbestimmungen weitergehende Differenzierungen u.a. bei der Bestimmung der Leistungserbringer vornimmt. Lediglich in § 4 Nr. 21 Satz 2 UStG i.d.F. JStG 2024 vom 2.12.2024<sup>8</sup> wird der Anwendungsvorrang von § 4 Nr. 15b und Nr. 15c UStG bestimmt (Rz. 170 ff.). Ferner bestimmt § 4 Nr. 23 Satz 4 UStG den Anwendungsvorrang u.a. von § 4 Nr. 21 UStG (Rz. 61, 64.2 ff.).

Zu den Neuerungen zum **Ort der Bildungsleistungen** durch das JStG 2024 vom 2.12.2024<sup>9</sup> s. § 3a Rz. 165 ff.

### IV. Verfahrensrecht

Über die Merkmale der Befreiungsvorschrift entscheiden die **Finanzbehörden**. Es ist der Finanzrechtsweg eröffnet.<sup>10</sup> Lediglich über die Voraussetzungen der staatlichen, landesrechtlichen oder behördlichen Anerkennung der Leistungserbringer i.S.d. § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG

<sup>1</sup> Vgl. Kommentierung in der Voraufgabe zu § 4 Nr. 21 Rz. 13 ff.

<sup>2</sup> BT-Drucks. 20/12780, 177 f. und 20/13419, 256.

<sup>3</sup> Abschn. 4.21.1 Abs. 1 Satz 1, 4.21.6 Abs. 1 Satz 4 und 4.21.8 Abs. 1 UStAE.

<sup>4</sup> § 4 Nr. 14 UStG in der Neufassung v. 1.9.1951, BGBl. I 1951, 791.

<sup>5</sup> BGBl. I 1999, 402.

<sup>6</sup> BGBl. I 2024 Nr. 387.

<sup>7</sup> Vgl. zur Historie: *Stapperfend* in Rau/Dürrewächter, § 4 Nr. 21 UStG Rz. 10 ff. (Stand: Oktober 2025).

<sup>8</sup> BGBl. I 2024 Nr. 387.

<sup>9</sup> BGBl. I 2024 Nr. 387.

<sup>10</sup> BFH, Urt. v. 14.3.1974 – V R 54/73, BStBl. II 1974 = UR 1974, 167; BFH, Urt. v. 20.8.2009 – V R 25/08, BStBl. II 2010, 15 = UR 2010, 29.

und somit auch der Leistungsempfänger i.S.d. § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG entscheiden die zuständigen **Verwaltungsbehörden**. Insoweit ist der Verwaltungsrechtsweg eröffnet.<sup>1</sup>

- 22 Zur weiteren verfahrensrechtlichen Konnexität s. Rz. 118 ff.

## B. Leistungsbezogene Voraussetzungen nach Satz 1

### I. Steuerbefreite Leistungen von öffentlichen und privaten Einrichtungen (Buchst. a)

#### 1. Überblick

- 23 § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. a UStG befreit die „unmittelbar“ (Rz. 24 ff.) „dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen“ (Rz. 27 ff.), **ohne** diese **Begriffe zu definieren**.

#### 2. Unmittelbarkeitsmerkmal

- 24 Das Merkmal „unmittelbar“ bezieht sich nicht auf den Inhalt der Leistungen, sondern beschreibt die Art und Weise, in der die Leistungen bei der Erfüllung des Schul- und Bildungszwecks eingesetzt werden müssen, d.h. es dienen solche Leistungen unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck, die ihn nicht nur ermöglichen, sondern ihn **selbst bewirken**.<sup>2</sup>
- 24.1 Nach Ansicht des **BFH**<sup>3</sup> und der **FinVerw.**<sup>4</sup> kommt es auf die **generelle Eignung** als befreite Leistung nach § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. a UStG an, weshalb es ohne Belang ist, welche Ziele die Person, die die Leistung in Anspruch nimmt, verfolgt und wie hoch der Anteil der Personen ist, die die Leistung tatsächlich im Hinblick auf den Bildungszweck besuchen. Dies gilt auch für die **Erwachsenenbildung**.<sup>5</sup>
- 24.2 Richtlinienkonform schließt das Unmittelbarkeitsmerkmal die Steuerbefreiung für unselbständige **Nebenleistungen** und **eng verbundene Leistungen** (Rz. 69 ff.) nicht aus,<sup>6</sup> so dass die Zweifelhafteit der Vereinbarkeit des Unmittelbarkeitsmerkmals mit dem Unionsrecht bisher ohne praktische Relevanz ist.<sup>7</sup>
- 25 **Einzelfälle:**
- **Rechen-, Lese- und Schreibübungsleistungen**<sup>8</sup> erfüllen unmittelbar den Bildungszweck.
  - **Prüfungsleistungen** erfüllen ebenfalls unmittelbar den Bildungszweck, weil sie den Schlusspunkt und notwendigen Bestandteil zu einer Bildungsmaßnahme darstellen, unabhängig davon, ob ein und derselbe Anbieter die Bildungsmaßnahme und die Prüfung durchführen.<sup>9</sup>
  - Leistungen der **Betreuung**<sup>10</sup>, **Unterkunft und Verpflegung**<sup>11</sup> oder die Lieferung von **Lehr- und Lernmaterial**<sup>12</sup> erfüllen hingegen nicht unmittelbar den Bildungszweck, wobei sie gleichwohl als unselbständige **Nebenleistung** oder **eng verbundene Leistung** steuerfrei sein können (Rz. 69 f.).

---

1 BVerwG, Urt. v. 3.12.1976 – VII C 73.75, BStBl. II 1977, 334; BVerwG, Urt. v. 27.4.2017 – 9 C 5/16, HFR 2017, 977.

2 BFH, Urt. v. 21.3.2007 – V R 28/04, BStBl. II 2010, 999 = UR 2007, 687.

3 BFH, Urt. v. 26.5.2021 – V R 25/20, BStBl. II 2022, 131 = UR 2022, 20 und BFH, Urt. v. 15.5.2025 – V R 23/24, BFHE nn = UR 2025, 860, jeweils mit Verweis auf BFH, Urt. v. 3.5.1989 – V R 83/84, BStBl. II 1089, 815.

4 Abschn. 4.21.1 Abs. 1 Satz 4 bis 6 UStAE.

5 Abschn. 4.21.1 Abs. 3 Satz 5 UStAE.

6 BFH, Urt. v. 15.5.2025 – V R 23/24, BFHE nn = UR 2025, 860; Abschn. 4.21.1 Abs. 1 Satz 1 und 4.21.2 Abs. 2 UStAE; BT-Drucks. 20/13419, 256.

7 Vgl. *Stapperfend* in Rau/Dürnwächter, § 4 Nr. 21 UStG Rz. 169 f. (Stand: Oktober 2025); BeckOK UStG/Reis, 47. Ed. 1.1.2026, UStG § 4 Nr. 21 Rz. 240 ff.

8 BFH, Urt. v. 21.3.2007 – V R 28/04, BStBl. II 2010, 999 = UR 2007, 687.

9 BFH, Urt. v. 30.6.2022 – V R 32/21 (V R 31/17), BStBl. II 2025, 837 = UR 2022, 940.

10 BFH, Urt. v. 21.3.2007 – V R 28/04, BStBl. II 2010, 999 = UR 2007, 687.

11 BFH, Urt. v. 17.3.1981 – VIII R 149/76, BStBl. II 1981, 746 = UR 1981, 229 m. Anm. *Weiß*.

12 BFH, Urt. v. 12.12.1985 – V R 15/80, BStBl. II 1986, 499 = UR 1986, 146.

- Tätigkeiten, mit denen Auszubildende bzw. deren Ausbildungsstellen für die Ausbildung unerlässliche Dienstleistungen gegenüber Dritten gegen Entgelt erbringen, z.B. bei der **praktischen Ausbildung** von Psychotherapeuten durch Krankenbehandlungen, erfüllen nicht das Unmittelbarkeitskriterium,<sup>1</sup> wobei sie gleichwohl als unselbständige **Nebenleistung** oder **eng verbundene Leistung** steuerfrei sein können (Rz. 69, 72).

- **Zu digitalen Bildungsleistungen** s. Rz. 75.1 ff.

Der Leistungserbringer kann sich anderer Unternehmer (**Subunternehmer oder Kooperationspartner**) bedienen, z.B. selbständiger Lehrer (vgl. § 4 Nr. 21 Satz 1 Buchst. b UStG). Denn das Unmittelbarkeitsmerkmal ist erfüllt, wenn **die Leistung allein oder zusammen mit den Leistungen anderer Einrichtungen oder selbständiger Lehrer** die Bildungsleistung ermöglicht, fördert, ergänzt oder erleichtert.<sup>2</sup> Ob die Leistung des Subunternehmers oder Kooperationspartners dann ihrerseits befreit ist, ist eigenständig zu prüfen.<sup>3</sup> Für bestimmte **Kooperationsverträge** sieht die **FinVerw.** Erleichterungen vor.<sup>4</sup>

Die **Zwischenschaltung einer weiteren Leistung** kann jedoch schädlich sein, wofür maßgebend ist, welcher **wirtschaftliche Erfolg** mit der Leistung herbeigeführt werden soll.<sup>5</sup> Dies ist nach dem **BFH** jedoch nicht dahingehend zu verstehen, dass für das Unmittelbarkeitserfordernis der Leistung eigenständig auf die zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen abzustellen und nach den unterschiedlichen Leistungsbeziehungen zu unterscheiden ist und eine Steuerfreiheit bereits im Hinblick hierauf verneint werden kann.<sup>6</sup> Diese Klarstellung des BFH ermöglicht u.E. in der Praxis im größeren Umfang steuerfreie Kooperationsleistungen im Bildungssektor.

Nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen sind nach Ansicht des **BFH**<sup>7</sup> und der **FinVerw.**<sup>8</sup> solche, die der **bloßen Freizeitgestaltung** dienen. Bei der Frage, ob eine solche für die Steuerbefreiung schädliche Zielsetzung vorliegt, ist die richtlinienkonforme Auslegung des Begriffs „dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen“ (Rz. 27 ff.) zu beachten. Daraus folgt, dass insbesondere im Rahmen von berufsbildenden Leistungen (Rz. 52 ff.) und Erziehungsleistungen (Rz. 61 ff.) regelmäßig kein Angebot für Zwecke von bloßen Freizeitaktivitäten vorliegt.

### 3. Richtlinienkonforme Auslegung

Eine richtlinienkonforme Auslegung des Begriffs „dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen“ ist u.E. möglich, weil die Wortlautgrenze nicht überschritten wird. Davon geht auch der **Gesetzgeber**<sup>9</sup> und die **FinVerw.**<sup>10</sup> aus, offenbar auch der BFH ausweislich des **BFH-Urteils vom 15.5.2025**<sup>11</sup> (Rz. 12.1).

Somit umfasst der Begriff u.E.:

- den **Schul- und Hochschulunterricht** (Rz. 29 ff.),
- die **Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung** (Rz. 52 ff.),
- die bildungsbezogenen Leistungen der **Erziehung von Kindern und Jugendlichen** (Rz. 61 ff.)<sup>12</sup>
- sowie die mit den drei vorgenannten Tatbeständen **eng verbundenen Leistungen** (Rz. 69 ff.)

1 BFH, Urt. v. 26.5.2021 – V R 25/20, BStBl. II 2022, 131 = UR 2022, 20.

2 BFH, Urt. v. 15.5.2025 – V R 23/24, BFHE nn = UR 2025, 860.

3 BFH, Beschl. v. 27.7.2021 – V R 39/20, BStBl. II 2021, 964 = UR 2021, 897.

4 Vgl. Abschn. 4.21.7 Abs. 7 UStAE.

5 BFH, Urt. v. 26.5.2021 – V R 25/20, BStBl. II 2022, 131 = UR 2022, 20.

6 BFH, Urt. v. 15.5.2025 – V R 23/24, BFHE nn = UR 2025, 860.

7 BFH, Urt. v. 22.1.2025 – XI R 9/22, BStBl. II 2025, 842 = UR 2025, 491.

8 Abschn. 4.21.2 Abs. 1 UStAE.

9 BT-Drucks. 20/12780, 177 ff. und 20/13419, 256.

10 Abschn. 4.21.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

11 BFH, Urt. v. 15.5.2025 – V R 23/24, BFHE nn = UR 2025, 860.

12 A.A. der Gesetzgeber, vgl. BT-Drucks. 20/12780, 177 f. und 20/13419, 256, und die FinVerw., vgl. Abschn. 4.21.1 Abs. 1 Satz 1 und Abschn. 4.21.2 Abs. 1 Satz 7 UStAE.