



STEUERBERATUNG

H.a.a.S. Tax Call GmbH

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

Gutachterliche Stellungnahme

- Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 21 UStG bei Fahrschulen -



Inhaltsverzeichnis

1.	Das Problem	4
2.	Auftraggeber und Annahmen	5
3.	Die Ausgangslage	6
3.1.	Die nationale Regelung	6
3.2.	Voraussetzungen der gemeinschaftsrechtlichen Grundlage	7
3.2.1.	Sinn und Zweck.....	7
3.2.2.	Definition der Bildungsleistung.....	8
3.3.	Begünstigte Unternehmer	8
3.4.	Die derzeitige Auffassung der Finanzverwaltung	9
4.	Steuerrechtliche Würdigung	11
4.1.	Allgemeines.....	11
4.1.1.	Steuerbarkeit.....	11
4.1.2.	Steuerbefreiung	11
4.1.3.	Auswertung von Rechtsprechung des BFH, des EuGH und des Beschlusses des FG Berlin-Brandenburg	13
4.1.4.	Nicht ausschließlich der Freizeitgestaltung dienlich.....	17
4.1.5.	Auswertung der Rechtsprechung bezogen auf Fahrschulen	18
4.1.6.	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 UStG	20
4.2.	Rechtsfolgen der Steuerbefreiung	21
4.2.1.	Korrespondierende Vorsteuerversagung	21
4.2.2.	Privatnutzung des Fahrschulfahrzeugs	21
4.2.3.	Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a UStG.....	22
4.2.4.	Korrektur des erfolgten Steuerausweises gem. § 14c Abs. 1 UStG	23
4.2.5.	Optionsversagungsfolgen für Vermieter	24
4.2.6.	Umsatzsteuerfreiheit der bei der Fahrschule selbständig tätigen Fahrlehrer	24
4.2.7.	Rückzahlung vereinnahmter Umsatzsteuer der Fahrschule an den Fahrschüler	25



STEUERBERATUNG

H.a.a.S. Tax Call GmbH

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

5.	Ertragsteuerrechtliche Auswirkungen auf eine evtl. vorliegende Steuerbefreiung	26
6.	Zusammenfassung	28
7.	Weitere verfahrensrechtliche Vorgehensweise für Fahrschulen.....	30
8.	Abschließende Hinweise	31



STEUERBERATUNG

H.a.a.S. Tax Call GmbH

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

1. Das Problem

XXX



STEUERBERATUNG

H.a.a.S. Tax Call GmbH

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

2. Auftraggeber und Annahmen

Auftraggeber der gutachterlichen Stellungnahme ist:

XXX

Von folgenden Annahmen wurde ausgegangen:

- Die Fahrschulen unterliegen derzeit nicht den Regelungen des § 19 UStG, d.h. sie sind keine Kleinunternehmer i.S.d. UStG.

Es wird ferner davon ausgegangen, dass sämtliche für eine steuerliche Beurteilung erforderliche Unterlagen, durch den Auftraggeber vorgelegt wurden.



3. Die Ausgangslage

3.1. Die nationale Regelung:

§ 4 UStG

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

....

Nr. 21 Buchstabe a UStG

die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender 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,

Nr. 21 Buchstabe b UStG

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;

....

Die gemeinschaftsrechtliche Grundlage der Vorschrift bilden Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i und j MwStSystRL:

Art. 132 MwStSystRL

Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:



Buchstabe 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;

Buchstabe j:

von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht

....

3.2. Voraussetzungen der gemeinschaftsrechtlichen Grundlage:

3.2.1. Sinn und Zweck

Sinn und Zweck der Steuerbefreiung ist es den Zugang zu den Bildungsleistungen nicht durch höhere Kosten zu versperren, die entstehen, wenn diese Tätigkeiten der Umsatzsteuer unterworfen sind. Zweck der Steuerbefreiung ist es weiterhin, eine gleichmäßige umsatzsteuerliche Behandlung der privaten und der öffentlichen Schulen herbeizuführen, da die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unterhaltenen Schulen gemäß § 2 Abs. 3 UStG regelmäßig nicht der Umsatzsteuer unterliegen, vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2003, V R 62/02, BStBl 2004 II S. 252.

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL (bis 31.12.2006: Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i der 6. EG-RL) sind die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, der Schul- und Hochschulunterricht, die Aus- und Fortbildung und die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Lieferungen und Dienstleistungen zu befreien. Voraussetzung für die Befreiung ist, dass die Umsätze durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder durch andere Einrichtungen erbracht werden, die von dem jeweiligen EU-Mitgliedstaat als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung anerkannt werden.

Für die Steuerbefreiung von Unterrichtsleistungen ist es nicht ausreichend, wenn ausschließlich Kenntnisse und Fähigkeiten von einem Unterrichtenden an einen Studierenden oder Schüler vermittelt werden. Die begünstigte Unterrichtstätigkeit besteht vielmehr aus einer Gesamtheit von Elementen, zu denen auch der organisatorische Rahmen der das Wissen vermittelnden Einrichtung gehört.

Voraussetzung für die Befreiung ist, dass die Umsätze durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder durch andere Einrichtungen erbracht werden, die von dem jeweiligen EU-Mitgliedstaat als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung anerkannt werden.



3.2.2. Definition der Bildungsleistung

Bildungsleistungen sind Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung, Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahmen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung ist unerheblich. Auf die Ziele der Personen, welche die Bildungsleistungen in Anspruch nehmen, kommt es nicht an. Unerheblich ist deshalb, ob tatsächlich ein Schul- oder Hochschulabschluss erreicht werden soll oder die Bildungsleistungen diesen Personen lediglich dienen. Daher können auch Maßnahmen im frühkindlichen Bereich Bildungsmaßnahmen sein.

3.3. Begünstigte Unternehmer

Die Leistungen müssen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung ausgeführt werden.

Mit Urteil vom 07.09.1999, Rs. Greg und Greg, C-216/97, DB 1999 S. 1940 hat der EuGH klargestellt, dass unter den Begriff „Einrichtungen“ nicht nur juristische Personen fallen. Dieser Begriff sei so weit gefasst, um auch natürliche Personen zu erfassen, zumal die 6. EG-RL – und damit seit 01.01.2007 auch die MwStSystRL – an keiner Stelle den Begriff der juristischen Person verwende. Der Begriff der Einrichtung lege zwar das Vorliegen einer abgegrenzten Einheit nahe, die eine bestimmte Funktion erfüllt. Dieses Merkmal treffe aber sowohl auf juristische als auch auf natürliche Personen zu. Der EuGH stellt vor allem darauf ab, dass nach dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer Unternehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, unterschiedlich behandelt würden. Begünstigt sein können deshalb auch private Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht, denn der gewerbliche Charakter einer Tätigkeit schließt es nicht aus, dass es sich dennoch insgesamt um eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit handelt.

Der Begriff der Einrichtung erfasst auch Personenvereinigungen und natürliche Personen, vgl. EuGH-Urteil vom 07.09.1999, Rs. C-216/97, Gregg, Rdnr. 18, 21, UR 1999 S. 419, EuGH-Urteil vom 03.04.2003, Rs. C-144/00, Matthias Hoffmann, Rdnr. 24, UR 2003 S. 286. Damit besteht Rechtsformneutralität.

Ebenfalls sind Einrichtungen mit privatem Gewinnstreben von der Befreiung erfasst, es sei denn, diese sind ausdrücklich von den Mitgliedstaaten von der Befreiung ausgeschlossen, vgl. EuGH-Urteil vom 26.05.2005, Rs. C-498/03, Kingscrest Associates Ltd. und Montecello Ltd., UR 2005, S. 453.

Im Gegensatz zu Art. 132 Abs. 1 Buchstabe j MwStSystRL ist die Anerkennung einer privaten Einrichtung durch den Mitgliedstaat erforderlich. Diese Anerkennung kann



sich aus einer Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG ergeben. Die Bescheinigung muss dem leistenden Unternehmer selbst erteilt sein.

3.4. Die derzeitige Auffassung der Finanzverwaltung:

Fahrschulen können nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich nicht als allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen beurteilt werden, vgl. Abschn. 4.21.2 Abs. 6 Satz 1 UStAE.

Eine Steuerbefreiung der Umsätze kann aber in Betracht kommen, als Fahrschulen Lehrgänge zur Ausbildung für die Fahrerlaubnisklassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L durchführen, da diese Leistungen in der Regel der Berufsausbildung dienen, vgl. Abschn. 4.21.2 Abs. 5 Satz 2 UStAE.

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 Fahrschülerlaubnisurkunde (§ 13 Abs. 1 FahrIG), 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 01.01.1999) berechtigt oder
- bei Fahrschulen, die bei Inkrafttreten des FahrIG bestanden und die Fahrschülerlaubnis somit nach § 49 FahrIG als erteilt gilt, eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, welche die Angabe enthält, dass die Fahrschülerlaubnis 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 Berufskraftfahrer-Qualifikationsgesetz (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 i.S.v. § 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 Fahr-



STEUERBERATUNG

H.a.a.S. Tax Call GmbH

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

schulen, 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.

Damit sind nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung die Leistungen der Fahrschulen für Lehrgänge zur Erlangung der Fahrerlaubnis der Klassen A, A1, A2, B, BE, C1, C1E (entspricht in etwa den bis 1998 geltenden Klassen 1 und 3 (vereinfacht ausgedrückt: Motorrad- und Pkw- und LKW- (bis 7,5 Tonnen zul. Gesamtgewicht) Fahrerlaubnis) nicht befreit.



4. Steuerrechtliche Würdigung

4.1. Allgemeines

4.1.1. Steuerbarkeit

Fahrschulen erbringen regelmäßig entgeltliche sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG, deren Ort sich als unterrichtende Leistungen nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchstabe a UStG (sofern der Leistungsempfänger eine nichtunternehmerische Person ist) bzw. § 3a Abs. 2 UStG (sofern der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist) bestimmt und im Inland liegt. Die Umsätze sind daher steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG.

4.1.2. Steuerbefreiung

Die Leistungen könnten entweder nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG oder aufgrund des Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts gegenüber nationalem Recht nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit sein.

Unstreitig trifft dies für Lehrgänge zur Ausbildung für die Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE D1 und D1E zu, da diese Leistungen i.d.R. der Berufsausbildung dienen.

Problematisch sind die Lehrgänge zur Ausbildung der übrigen Führerscheinklassen, da hierbei ein berufliches Ziel der Teilnehmer zumindest nicht im Vordergrund steht.

Mit der Vorschrift des § 4 Nr. 21 UStG hat der nationale Gesetzgeber die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen nicht hinreichend umgesetzt, vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2008, V R 3/05, UR 2008 S. 552. Der BFH hat in seiner Entscheidung offen gelassen, ob in diesen Fällen die Steuerbefreiung aus den nationalen Vorschriften folgt und ob insoweit eine richtlinienkonforme Auslegung dieser Vorschriften möglich ist.

Mit dem Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013) war beabsichtigt, die Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen an die Vorgaben der MwStSystRL anzupassen. Die bis dahin bestehenden Befreiungsvorschriften für Bildungsleistungen (§ 4 Nr. 21a und b UStG) sollten einheitlich in einem § 4 Nr. 21 UStG zusammengeführt werden und Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i und j MwStSystRL umfassen. Im Gesetzgebungsverfahren ist das Gesetz an der Hürde des Bundesrates letztendlich gescheitert.

Die Steuerpflichtigen können sich aber aufgrund des Anwendungsvorrangs unmittelbar auf die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben berufen, vgl. BFH-Urteil vom 18.08.2005, V R 71/03, BStBl. 2006 II S. 143 u.a..



STEUERBERATUNG

H.a.a.S. Tax Call GmbH

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL befreit Umsätze, die Unterrichtseinheiten darstellen, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen. Dies erfasst nicht nur Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern schließt andere Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten von Schülern oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben, vgl. BFH-Urteil vom 05.06.2014, V R 19/13.



4.1.3. Auswertung von Rechtsprechung des BFH, des EuGH und des Beschlusses des FG Berlin-Brandenburg

1. Heilpraktikerschulen

Heilpraktikerschulen sind nach Auffassung der Finanzverwaltung allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen, vgl. Abschn. 4.21.2 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

2. Ballettschulen

Die Umsätze eines Ballett- oder Tanzstudios können nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL steuerbefreit sein. Nach Auffassung des BFH kommt es darauf an, ob vergleichbare Leistungen in Schulen erbracht werden und ob die Leistungen der bloßen Freizeitgestaltung dienen. Dabei ist es ohne Belang, wie hoch der Anteil der Schüler ist, die den Ballettunterricht tatsächlich im Hinblick auf eine Berufsausbildung oder eine Prüfungsvorbereitung besuchen oder später tatsächlich den Beruf des Tänzers ergreifen werden, vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2008, V R 3/05, UR 2008 S. 552.

3. Musikschulen

Bei der Erteilung von Musikschulen wird nach Auffassung des BFH ein geistiges Gut vermittelt, das den Gegenstand einer Allgemeinbildung hat. Die Musikschule ist damit jedenfalls eine allgemeinbildende Einrichtung i.S.d. § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG. Ob alle oder nur einzelne Schüler den Musikunterricht im Hinblick auf eine Berufsausübung oder eine Prüfungsvorbereitung besuchen, ist dabei ohne Belang, vgl. BFH-Urteil vom 03.05.1989, V R 83/84, BStBl. 1989 II S. 815.

4. Computerkurse

Eine Einrichtung, die Unterricht für das Erlernen des Umgangs mit Computern (z.B. Grundkurse für die Erstellung von Textdokumenten) erteilt, erbringt unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen. Sie kann somit die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG erfüllen, vgl. Abschn. 4.21.2 Abs. 5 UStAE.

5. Kurse für Sofortmaßnahmen am Unfallort

Der BFH hat Kurse zum Thema Erste Hilfe/Sofortmaßnahmen am Unfallort ebenfalls als steuerbegünstigten Schul- oder Hochschulunterricht i.S.v. Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL eingeordnet, weil zwei Kultusministerien es für erforderlich oder wünschenswert hielten, entsprechende Kursinhalte als Allgemeinbildung auch in den allgemeinen Schulunterricht zu integrieren, vgl. BFH-



Urteil vom 10.01.2008, V R 52/06, UR 2008 S. 276.

6. Kampfsportschulen

Die Umsätze aus dem Betrieb einer Kampfsportschule können nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL steuerfrei sein, soweit die erbrachten Leistungen nicht lediglich den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben und vergleichbare Leistungen in Schulen oder Hochschulen erbracht werden. Die Steuerfreiheit der streitigen Leistungen hängt nicht davon ab, dass die angebotenen Lehrgänge weder Teil einer gesetzlich geregelten Berufsaus- oder Berufsbildung sind, noch auf einen bestimmten Beruf vorbereiten. Auf die Ziele der die Einrichtung besuchenden Personen kommt es für die Steuerbefreiung nicht an.

Entscheidend sind vielmehr die Art der erbrachten Leistungen und ihre generelle Eignung als Schulunterricht. Deshalb ist es auch ohne Belang, wie hoch der Anteil der Schüler ist, welche die Lehrgänge tatsächlich im Hinblick auf eine Berufsausbildung oder eine Prüfungsvorbereitung besuchten oder später tatsächlich den Beruf des Kampfkunstlehrers ergriffen haben, vgl. BFH-Urteil vom 28.05.2013, XI R 35/11.

7. Schwimmschule - Kurse zum Baby- und Kleinkindschwimmen sowie für Aqua-Jogging und Aqua-Fitness

Die Kurse für das Baby- und Kleinkindschwimmen können nach unionsrecht (Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSystRL) steuerfrei sein, da an der Erlernung der Fähigkeit, schwimmen zu können, zum einen ein hohes Gemeinwohlinteresse besteht und zum anderen die Erlangung dieser Fähigkeit auch in öffentlichen Schulen unterrichtet wird, vgl. BFH-Urteil vom 05.06.2014, V R 19/13.

Anders und damit steuerpflichtig sind Kurse für Babyschwimmen, Aqua-Jogging und Aqua-Fitness, bei denen der Charakter bloßer Freizeitgestaltung nicht zu vernachlässigen ist.

8. Schülercoaching

Im Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung in der Sache „Schülercoaching“ gewährte das FG München mit Beschluss vom 06.12.2012 – 14 V 3038/12 die Aussetzung der Vollziehung. Die Antragstellerin betrieb „Schülercoaching“, mit dem sie Kinder und Jugendliche unter anderem auf Abiturprüfungen, Realschul- und qualifizierte Hauptschulabschlüsse sowie auf den Übertritt von der vierten Klasse der Grundschulen auf weiterführende Schulen vorbereitet hat. Außerdem erteilte sie Nachhilfeunterricht für Schüler mit Lernschwächen. Alle Leistungen erfolgten unter den Vorgaben und mit den Büchern der jeweiligen Schule und werden bei Schülern aus gering verdienenden Familien im Rahmen des Bildungsprogramms des Bundesministeriums für Bildung und



Erziehung vergütet. Eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde lag nicht vor. Auch wenn die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG wegen der fehlenden Bescheinigung nicht vorlagen, kann sich die Antragstellerin nach Ansicht des FG unmittelbar die Steuerbefreiung in Art. 132 Abs. 1 Buchstabe j MwSt-SystRL beanspruchen, da die Bestimmung des Gemeinschaftsrechts vom nationalen Gesetz nicht hinreichend umgesetzt worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2008 V R 3/05, DStR 2008 S. 919) und gegenüber einer für ihn nachteiligen Bestimmung des nationalen Umsatzsteuerrechts auf eine für ihn günstigere Bestimmung des Unionsrechts berufen (vgl. BFH-Urteile vom 18.08.2005 V R 71/03, BStBl 2006 II S. 143 und vom 19.05.2005 V R 32/03, BStBl 2005 II S. 900 und EuGH-Urteil vom 19.01.1982, C-8/81, UR 1982 S. 70).

9. Jagdschulen

Eine "Jagdschule", die Schulungen zur Vorbereitung auf die Jägerprüfung durchführt, ist hingegen keine allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtung i. S. d. § 4 Nr. 21 UStG. Denn die in ihr vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten beziehen sich auf die Ausübung der Jagd. Die Lehrgänge bereiten die Kursteilnehmer auf keinen bestimmten Beruf, sondern auf die Jägerprüfung vor, vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2003, V R 62/02.

10. Fahrschulen

Das FG Berlin-Brandenburg schließlich sieht ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung und gewährt mit Beschluss vom 10.11.2015, Az.: 5 V 5144/15 einem Betreiber einer Fahrschule die Aussetzung der Vollziehung gem. § 361 AO. Das FG vertritt hierin, dass der in Rede stehende Fahrschulunterricht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL umsatzsteuerfrei sein dürfte.

Unter Bezugnahme der zuvor unter 1. bis 9. dargestellten Urteile begründet es seine Entscheidung wie folgt:

Es komme darauf an, ob der Steuerpflichtige Unterrichtseinheiten erbringt, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen. Dies erfasst nicht nur Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf eine Berufstätigkeit vermittelt, sondern schließt andere Tätigkeiten als die Lehrtätigkeit im eigentlichen Sinne ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten von Schülern und Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.

Nach diesen Grundsätzen hat der BFH mit Urteil vom 10.01.2008 V R 52/06 entschieden, dass Kurse, deren Gegenstand "Sofortmaßnahmen am Unfallort" sind, als "Schul- oder Hochschulunterricht" zu qualifizieren seien und dies im Wesentlichen damit begründet, dass die Kultusministerien verschiedener Bun-



STEUERBERATUNG

H.a.a.S. Tax Call GmbH

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

desländer es für erforderlich oder zumindest für wünschenswert hielten, den Inhalt der in Rede stehenden Kurse in den Schulunterricht zu integrieren. Im Beschluss vom 10.07.2012, V B 33/12, hält der BFH es für ernstlich zweifelhaft, ob die Durchführung eines Fahrsicherheitstrainings Schul- oder Hochschulunterricht i.S.v. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL darstellt. Zwar sprächen erhebliche Gesichtspunkte dafür, dass das Fahrsicherheitstraining - soweit keine Aus- und Fortbildung vorliege - den Charakter bloßer Freizeitgestaltung habe, denn die im Rahmen des Trainings vermittelten Fähigkeiten und Kenntnisse beträfen auch den außerberuflichen Bereich. Zudem würden Fähigkeiten wie technische Geschicklichkeit, mechanische Reaktionsfähigkeit u.a. nach allgemeinem Verständnis des Begriffs nicht zu den Merkmalen gerechnet, die die "Allgemeinbildung" ausmachen. Es sei jedoch zu berücksichtigen, dass die Kultusministerkonferenz mit Beschluss vom 07.07.1972 i.d.F. vom 17.07.1994 (Sammlung der Beschlüsse der Ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland) Empfehlungen zur Verkehrserziehung in der Schule bekannt gemacht habe. Danach bestünden ernsthafte Anhaltspunkte dafür, dass ein Fahrsicherheitstraining in den Schulunterricht integriert werden könne und die entsprechenden Kurse als Schul- oder Hochschulunterricht i.S.d. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL angesehen werden könnten.

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung sieht das FG bei Fahrschulen eine vergleichbare Sachlage und geht vorläufig (im Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung) von einer Steuerfreiheit des Fahrschulunterrichts aus.

Die anders lautende Entscheidung des BFH vom 14.03.1974, V R 54/77, ist seit vor Geltung der 6. EG-Richtlinie, der Vorgängerrichtlinie der MwStSystRI, ergangen und daher überholt.



4.1.4. Nicht ausschließlich der Freizeitgestaltung dienlich

Weitere Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Leistungen nicht ausschließlich der reinen Freizeitgestaltung dienen, vgl. BFH-Urteil vom 28.05.2013, XI R 35/11. Dies setzt lediglich eine entsprechende Kursausrichtung, aber nicht entsprechende Ambitionen der Teilnehmer voraus. Im Bereich der kulturellen Bildung ist – wie bei der musikalischen Ausbildung – unstrittig, dass eine spätere erfolgreiche Berufslaufbahn eine intensive Frühförderung als Grundlage voraussetzt. Dieser Gesichtspunkt reicht dem BFH bereits aus, wenn der Kurs zugleich hinsichtlich der beworbenen Zielgruppe und der vermittelten Inhalte professionell ausgestaltet ist und eine sich anschließende Vertiefung und Fortentwicklung für eine berufliche Laufbahn zumindest ermöglicht.

Als „Kurs mit Freizeitcharakter“ wertet der BFH, soweit ein Kurs altersunabhängig Personen ganz allgemein z.B. für das Tanzen interessieren sollte oder sich zielgerichtet an Erwachsene bzw. Senioren richtet.

Bei Ballett- oder Musikschulen dürfte in aller Regel die Dokumentation der professionellen Ausrichtung bei Lehrplan, Lernmethodik, Lehrmaterial und des zum Einsatz kommenden Lehrpersonals ausreichen, wenn sich das Kursangebot an Personen im typischen „Schul- oder Hochschulalter“ richtet.



4.1.5. Auswertung der Rechtsprechung bezogen auf Fahrschulen

Die Leistungen der Fahrschulen in Bezug auf Pkw- und Motorradführerschein sind nicht nach nationalem Recht steuerfrei. Nach § 4 Nr. 21 UStG sind steuerfrei die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen, wenn sie als Ersatzschulen gemäß Art. 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind (Doppelbuchstabe aa) oder wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten (Doppelbuchstabe bb).

Diese Voraussetzungen liegen nicht vor. Die Fahrschule ist weder als Ersatzschule staatlich genehmigt noch nach Landesrecht erlaubt. Es liegt regelmäßig, soweit es Pkw- und Motorradführerschein betrifft, auch keine Bescheinigung über die Vorbereitung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung vor.

Die Unternehmer können sich für eine Steuerfreiheit der Leistungen aber auf das Unionsrecht berufen.

Steuerfrei ist nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe j MwStSystRL (zuvor Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe j der Richtlinie 77/388/EWG – kurz: 6. EG-Richtlinie) der von Privatlehrern erteilte Schul- und Hochschulunterricht.

Nach dem zu dieser Bestimmung ergangenen EuGH-Urteil vom 28.01.2010 C-473/08, Rs. Eulitz, Slg. 2010 I - 907) kommt es auf Unterrichtseinheiten an, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen. Dies erfasst nicht nur Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern schließt andere Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten von Schülern oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben, vgl. EuGH-Urteil vom 14.06.2007 C-445/05 Rs. Haderer, Slg. 2007 I - 4841. Dem hat sich der BFH mit Urteil vom 20.03.2014 V R 3/13, BFH/NV 2014 S. 1175 (unter II. 2.) angeschlossen. Danach können einzelne Kurse, die ein Unternehmer durchgeführt hat, als Schulunterricht eines Privatlehrers steuerfrei sein. Dies gilt insbesondere für das Kleinkindschwimmen, da an der Erlernung der Fähigkeit, schwimmen zu können, zum einen ein hohes Gemeinwohlinteresse besteht und zum anderen die Erlangung dieser Fähigkeit auch in öffentlichen Schulen unterrichtet wird.

Auch bei den Leistungen der Fahrschulen werden von der jeweiligen Fahrschule Leistungen erbracht, die nicht ausschließlich der Freizeitgestaltung dienen. Der Führerschein für Pkw und Lkw bis 7,5 Tonnen zulässigem Gesamtgewicht wird regelmäßig benötigt, um auf dem Arbeitsmarkt bestehen zu können. Wer als Arbeitssu-



STEUERBERATUNG

H.a.a.S. Tax Call GmbH

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

chender keinen Führerschein hat, ist regelmäßig nur schwer vermittelbar, denn Mobilität ist beinahe Grundvoraussetzung.

Sicher dient der Führerschein auch Freizeitzielen. Diese Zwecke sind aber nicht die vordergründigen Motive für die Erlangung eines Führerscheins.

Eine reine Freizeitgestaltung liegt unserer Auffassung nach (abgesehen vom Motorradführerschein) hier nicht vor.

Zu berücksichtigen ist hierbei insbesondere, dass nach § 1 Abs. 2 der Fahrerschüler-Ausbildungsordnung zu den Zielen der Fahrausbildung neben den verkehrstechnischen Fähigkeiten auch das Wissen über die Auswirkungen von Fahrfehlern und eine realistische Selbsteinschätzung, Bereitschaft und Fähigkeit zum rücksichtsvollen und partnerschaftlichen Verhalten und das Bewusstsein für die Bedeutung von Emotionen beim Fahren sowie Verantwortung für Leben und Gesundheit, Umwelt und Eigentum gehören - Fähigkeiten also, die über die bloße Beherrschung von Fahrzeug und Verkehrsregeln deutlich hinausgehen. Dies kann ein Gemeinwohlinteresse begründen.

Das FG Berlin-Brandenburg sieht ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der von der Finanzverwaltung angenommenen Steuerpflicht der Leistungen der Fahrschule unabhängig von der unterrichteten Fahrerlaubnisklasse. Danach wären auch Unterrichtsleistungen zur Erlangung der Führerscheinklasse A befreit.

Weitere Voraussetzung ist, dass die Leistungen auch in öffentlichen Schulen oder Hochschulen angeboten werden, vgl. BFH-Urteil vom 05.06.2014, V R 19/13. Oberflächlich betrachtet liegt diese Voraussetzung nicht vor.

In öffentlichen Schulen wird zwar keine unmittelbare Vorbereitung auf die Führerscheinprüfung vorgenommen. In Schulen wird aber auch Unterricht in Sachen Verkehrserziehung erteilt. Dass sich daran keine unmittelbare Prüfung anschließt, ist u. A. bedeutungslos.

Es reicht nach dem Beschluss des FG Berlin-Brandenburg, dass die Kultusministerkonferenz mit Beschluss vom 07.07.1972 i. d. F. vom 17.07.1994 Empfehlungen zur Verkehrserziehung in der Schule bekannt gemacht habe.

Die Lieferungen von Lehr- und Lernmaterial dienen nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck. Sie sind nur insoweit steuerfrei, als es sich um unselbständige Nebenleistungen handelt. Eine unselbständige Nebenleistung liegt in diesen Fällen vor, wenn das den Lehrgangsteilnehmern überlassene Lehr- und Lernmaterial inhaltlich den Unterricht ergänzt, zum Einsatz im Unterricht bestimmt ist, von der Schule oder der Bildungseinrichtung für diese Zwecke selbst entworfen worden ist und bei Dritten nicht bezogen werden kann (BFH-Urteil vom 12.12.1985, BStBl 1986 II S. 499). Diese Lieferungen sind daher gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. der Anlage 2 Nr. 49 dem Steuersatz von 7% zu unterwerfen. Die Überlassung von Lehrmaterial auf Datenträgern (oder als Download über das Internet) unterliegt jedoch dem Steuersatz von



19%. Dagegen wären Hörbücher ab 01.01.2015 unter den Steuersatz von 7% zu subsumieren, vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. der Anlage 2 Nr. 50.

4.1.6. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 UStG

Nach § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG sind steuerfrei die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden. Steuerfrei sind auch andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in Buchstabe a genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht (§ 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG).

Bei Fahrschulen liegen diese Voraussetzungen nicht vor, da diese die nach dem eindeutigen Wortlaut von § 4 Nr. 22 Buchstabe a und b UStG erforderlichen unternehmerbezogenen Voraussetzungen nicht erfüllt.



4.2. Rechtsfolgen der Steuerbefreiung

Geht man von der Steuerbefreiung für Fahrschulen aus, ist aber zu beachten, dass dies neben der Steuerbefreiung der Umsätze auch Folgen für den Vorsteuerabzug hat:

4.2.1. Korrespondierende Vorsteuerversagung

Für bezogene Eingangsleistungen der jeweiligen Fahrschulen ist die grundsätzlich gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 – 5 UStG abziehbare Vorsteuer gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG vom Abzug ausgeschlossen. Ein Vorsteuerabzug entfällt also. Dies verteuert im Ergebnis die Kosten der Fahrschulen um 19%-Punkte soweit es vorsteuerbelastete Kosten betrifft (zur ggfs. anteiligen Vorsteuerabzugsberechtigung vgl. auch 4.2.2.).

4.2.2. Privatnutzung des Fahrschulfahrzeugs

Gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen (i.d.R. Privatfahrten), einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Geht man wie oben beschrieben von der Steuerbefreiung der Leistungen der Fahrschulen aus, ist die Vorsteuer jedoch vom Abzug ausgeschlossen. Eine Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe über ein Fahrtenbuch oder die sog. 1%-Regelung entfällt damit. Der Vorgang ist nicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar.

Wird das Fahrschulfahrzeug einem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassen, liegt regelmäßig eine gegen Entgelt ausgeführte sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 Satz 2 UStG vor. Die Gegenleistung des Arbeitnehmers besteht in diesen Fällen in der anteiligen Arbeitsleistung des Arbeitnehmers, die er für die Überlassung des gestellten Fahrzeugs erbringt. Diese Leistung ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar und (unabhängig von der von uns vertretenen Steuerbefreiung für Fahrschulen) steuerpflichtig. Entsprechend ist insoweit, als es die Privatnutzung des Arbeitnehmers betrifft, ein anteiliger Vorsteuerabzug aus der Anschaffung bzw. Leasingrate und den laufenden Kosten zu gewähren. Der Anteil des Vorsteuerabzugs ist ggfs. über ein Fahrtenbuch oder im Schätzungswege zu ermitteln.

Betragen die steuerpflichtigen Umsätze der Fahrschulen (Überlassung des Fahrzeugs an Arbeitnehmer, Verkauf von Lehrmaterial etc.) nicht mehr als 17.500 EUR, findet § 19 UStG Anwendung, sodass die Steuer hierauf nicht erhoben wird. Entsprechend wäre die Vorsteuer wegen § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG nicht (auch nicht anteilig) abziehbar.



4.2.3. Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a UStG

Gemäß § 15a Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 (ggfs. i.V.m. Abs. 7) UStG ist im Fall der Änderung für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse eine Berichtigung der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Zu beachten ist hierbei ein Berichtigungszeitraum von 5 Jahren (bei beweglichen Wirtschaftsgütern) bzw. von 10 Jahren (typischerweise bei Gebäuden).

Das folgende Beispiel soll dies verdeutlichen:

Eine Fahrschule hat am 02.01.2012 einen Pkw für deren Fahrschulzwecke für 30.000 EUR zzgl. 5.700 EUR gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer angeschafft. Der erste verfahrensrechtlich offene Besteuerungszeitraum, in welchem die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG greift, soll das Jahr 2014 sein.

Infolge der nun wirkenden Steuerbefreiung haben sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse innerhalb von 5 Jahren seit der Anschaffung des Pkw um 100%-Punkte geändert. Es ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a Abs. 1 und Abs. 5 UStG vorzunehmen:

Berechnung:

Änderung der Verhältnisse: 100%-Punkte x 1/5 von 5.700 EUR = 1.140 EUR.

Dieser Betrag ist für jedes einzelne Jahr bis zum Besteuerungszeitraum 2016 (= Ende des Berichtigungszeitraums) an das Finanzamt zurückzuzahlen. Wegen § 44 Abs. 3 UStDV ist dieser Betrag, da er nicht mehr als 6.000 EUR für das einzelne Wirtschaftsgut beträgt, in der Jahressteuererklärung zu erfassen.

Die Berichtigung des § 15a UStG erfasst nicht nur Pkw, sondern auch alle anderen Wirtschaftsgüter, welche die Fahrschule angeschafft hat, (z.B. Computer, Kopierer, Büromöbel etc.). Wegen § 44 Abs. 1 UStDV unterbleibt jedoch eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs, wenn die auf die Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes entfallende Vorsteuer 1.000 EUR nicht übersteigt.

§ 15a Abs. 3 UStG ist für Erhaltungsaufwendungen von Gebäuden zu beachten. Ebenso werden gem. § 15a Abs. 4 UStG z.B. Leasingsonderzahlungen für geleaste Pkw von der Berichtigung des Vorsteuerabzugs erfasst.

Gem. § 15a Abs. 8 und Abs. 9 UStG liegt eine Änderung der Verhältnisse auch vor, wenn Wirtschaftsgüter veräußert oder entnommen werden und dieser Umsatz anders zu beurteilen ist, als der ursprüngliche Vorsteuerabzug.

Fortführung des zuvor genannten Beispiels:

Der Pkw wird am 01.07.2015 veräußert.



Die Veräußerung ist, da nicht ausschließlich für steuerfreie Umsätze verwendet, nicht gem. § 4 Nr. 28 Alt. 2 UStG steuerfrei, sondern steuerpflichtig. Somit ändern sich die Verhältnisse gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug nicht. Eine Berichtigung gem. § 15a Abs. 8 und Abs. 9 UStG hat demnach nicht zu erfolgen.

Bis 30.06.2015 wurde der Pkw steuerfrei verwendet. Für diese 6 Monate ist die Berichtigung nach § 15a Abs. 1 und Abs. 5 UStG noch vorzunehmen.

Berechnung:

Änderung der Verhältnisse: 100%-Punkte x 6/12 x 1/5 von 5.700 EUR = 570 EUR.

Dieser Betrag ist wegen § 44 Abs. 3 Satz 2 UStDV bereits für den Voranmeldungszeitraum der Veräußerung, also für den Monat Juli 2015, an das Finanzamt zurückzuzahlen.

4.2.4. Korrektur des erfolgten Steuerausweises gem. § 14c Abs. 1 UStG

Sind für Leistungen der Fahrschulen in der Vergangenheit entsprechende Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer erteilt worden und geht man davon aus, dass diese Leistungen steuerfrei sind, wird die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet. Dies gilt nicht nur für die Rechnungen an die Kursteilnehmer, sondern auch für den Verkauf von Anlagevermögen.

Die Rechnungen können jedoch nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG i.V.m. § 17 UStG berichtigt werden. Die Berichtigung wirkt nicht zurück, sondern ist erst im Zeitpunkt der berichtigten Rechnung wirksam, vgl. BFH-Beschluss vom 19.05.2015 V B 133/14, BFH/NV 2015 S. 1116.

Mit BMF-Schreiben vom 07.10.2015, III C 2 – S 7282/13/10001, vertritt die Finanzverwaltung gestützt auf die BFH-Urteile vom 18.09.2008, V R 56/06, BStBl 2009 II S. 250, und vom 02.09.2010, V R 34/09, BStBl 2011 II S. 991, dass wenn ein zu hoch ausgewiesener Rechnungsbetrag bereits vereinnahmt wurde und dem Leistungsempfänger aus der Rechnungsberichtigung ein Rückforderungsanspruch zusteht, die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags erst nach einer entsprechenden Rückzahlung an den Leistungsempfänger zulässig ist. Bleibt der Rechnungsbetrag unverändert, was bei Fahrschulen unter Annahme einer Preisvereinbarung vorliegt (vgl. zu 4.2.7), ist die Rechnungsberichtigung auch ohne Rückzahlung des Entgelts anzuerkennen.



4.2.5. Optionsversagungsfolgen für Vermieter

Die Fahrschulen werden regelmäßig ihr Unternehmen in gemieteten Räumen betreiben. Die jeweiligen Vermieter werden oft für die grundsätzlich nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG vorliegende Steuerbefreiung gegenüber den Fahrschulen gem. § 9 Abs. 1 UStG verzichtet haben.

Der Verzicht ist aber gem. § 9 Abs. 2 UStG nur gegenüber solchen Mietern zulässig, die ihrerseits die Räume nur für Umsätze verwenden oder zu verwenden beabsichtigen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Eine Option zur Steuerpflicht ist damit nicht mehr möglich.

Eine Ausnahme bilden lediglich Objekte, bei denen das Gebäude vor dem 11.11.1993 begonnen worden zu errichten und die Fertigstellung vor dem 01.01.1998 erfolgt ist, vgl. § 27 Abs. 2 Nr. 3 UStG. In diesen Fällen ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG gegenüber der Fahrschule (auch bei Steuerfreiheit der Fahrschule) weiterhin möglich.

4.2.6. Umsatzsteuerfreiheit der bei der Fahrschule selbständig tätigen Fahrlehrer

Geht man von der Steuerbefreiung der Fahrschulen nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe b UStG aus, können auch die dort selbstständig tätigen Lehrer mit Unterrichtsumsätzen gemäß § 4 Nr. 21 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb UStG steuerfrei bleiben. Eine Rückwirkung kann dabei u.E. aber nur auf § 164 AO gestützt werden, denn die Wirkung des Grundlagenbescheids i.S.v. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO entfaltet die der Schule erteilte Bescheinigung nur für die Schule selbst, während beim Lehrer nur § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht käme. Diese Korrekturvorschrift scheidet jedoch an § 175 Abs. 2 Satz 2 AO.

Generell ist aber zu prüfen, ob die Einschaltung eines selbständig tätigen Fahrlehrers überhaupt zulässig ist. Für das Sozialversicherungsrecht hat dies das bayrische Landessozialgericht mit Urteil vom 11.11.2014, Az. L 5 R 910/12, jedenfalls verneint. Ob ein Fahrlehrer sozialversicherungspflichtig ist, bestimmt danach die Rechtsordnung, insbesondere § 1 Abs. 4 Fahrlehrergesetz. Danach darf von der Fahrlehrererlaubnis nur zusammen mit der Fahrschulerlaubnis oder im Rahmen eines Beschäftigungs- oder Ausbildungsverhältnisses Gebrauch gemacht werden. Dies setzt einen Arbeitsvertrag voraus, der den Inhaber der Fahrlehrererlaubnis zu einer bestimmten Ausbildungsleistung nach Weisung des Inhabers der Fahrschulerlaubnis verpflichtet.

Umsatzsteuerrechtlich existiert jedoch keine Bindung an außersteuerrechtliche Entscheidungen. Liegen die Voraussetzungen für Selbständigkeit (keine Bindung an Ort und Zeit der Tätigkeit, ggfs. mehrere Auftraggeber etc.) vor, ist der für die Fahrschule tätige Fahrlehrer u.E. Unternehmer i. S. d. UStG.



4.2.7. Rückzahlung vereinnahmter Umsatzsteuer der Fahrschule an den Fahrschüler

Geht man davon aus, dass zivilrechtlich von der Fahrschule mit dem Fahrschüler sog. Preisvereinbarungen geschlossen worden sind, so liegt darin der vom Fahrschüler zu zahlende Geldbetrag vor. Die Umsatzsteuer ist ein rechtlich unselbstständiger Teil des vertraglich vereinbarten Preises, so dass vereinbarte Preise in der Regel immer Bruttopreise sind (vgl. Palandt/Heinrichs, § 157 BGB Rdnr. 13; BGHZ 60 S. 199). Dies ergibt sich nicht zuletzt auch aus § 1 Abs. 1 Preisangabenverordnung, nach dem gegenüber Letztverbrauchern diejenigen Preise anzugeben sind, „die einschließlich der Umsatzsteuer und sonstiger Preisbestandteile zu zahlen sind (Endpreise)“.

Dies gilt unabhängig davon, ob hierin 19 % oder 0 % enthalten ist bzw. ob hierbei ein Betrag von 19 % oder 0 % von der Fahrschule an das Finanzamt abzuführen ist. Eine Rückzahlung von anteilig vereinnahmter Umsatzsteuer an den Fahrschüler hat somit unserer Auffassung nicht zu erfolgen.

Wir weisen darauf hin, dass die H.a.a.S. Tax Call GmbH Steuerberatungsgesellschaft nicht zur Rechtsberatung befugt ist und die Rechtsberatung auch nicht Gegenstand des Auftrages war. Eine Haftung für die Richtigkeit dieser Aussage kann daher nicht übernommen werden. Eine abschließende Prüfung der außersteuerrechtlichen Aussagen bleibt einer juristischen Überprüfung vorbehalten. Hierbei bedarf es insbesondere der Einsicht in die einzelnen Verträge der Fahrschulen mit dem jeweiligen Fahrschüler.



5. Ertragsteuerrechtliche Auswirkungen auf die ggfs. vorliegende Steuerbefreiung

Geht man davon aus, dass die beschriebenen Umsätze der Fahrschulen umsatzsteuerfrei sind und der zivilrechtlich vereinbarte und vom Fahrschüler geforderte Preis sich nicht ändert, erhöht sich der Gewinn der Fahrschule insoweit um 19 Prozentpunkte, denn aus diesem vereinnahmten Preis ist keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Selbstredend verteuern sich die von der Fahrschule bezogenen Eingangsleistungen, soweit darin Umsatzsteuer enthalten ist, ebenfalls um 7 bzw. 19 Prozentpunkte, da die Vorsteuer wegen des Ausschlusses gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG vom Finanzamt nicht vergütet wird.

Im Ergebnis erhöht sich der Gewinn im Vergleich zu umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen um den Betrag der Umsatzsteuer, der ansonsten an das Finanzamt zu zahlen wäre.

Ergab sich bei der Fahrschule bisher eine Umsatzsteuererstattung, so verringert sich der Gewinn entsprechend in Folge der Steuerbefreiung.

Dies ergibt sich unabhängig davon, ob die Fahrschule ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 bzw. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.



STEUERBERATUNG

H.a.a.S. Tax Call GmbH

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

Für die Stellungnahme haben wir mangels unmittelbar zu dieser Problematik ergangener aktueller höchstrichterlicher Entscheidungen allgemeine Grundsätze aus Gesetz und diverser vergleichbarer Rechtsprechung zu ähnlich gelagerten Sachverhalten ausgewertet. Da es sich im Folgenden somit um die Rechtsauffassung des Verfassers handelt, obliegt es dem Auftraggeber, das Risiko einer abweichenden richterlichen Entscheidung selbst zu beurteilen und zu tragen.

Um entsprechende Rechtssicherheit zu erlangen, müsste ein Antrag auf eine verbindliche Auskunft gestellt werden.



6. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist zu konstatieren, dass gewichtige Gründe für die Umsatzsteuerbefreiung der Leistungen der Fahrschulen für Lehrgänge zur Erlangung der Fahrerlaubnis der Klassen A, A1, A2, B, BE, C1, C1E (entspricht in etwa den bis 1998 geltenden Klassen 1 und 3 (vereinfacht ausgedrückt: Motorrad- und Pkw- und LKW- (bis 7,5 Tonnen zul. Gesamtgewicht) Fahrerlaubnis) vorliegen.

Insbesondere die unter Pkt. 4.1.3 zitierten BFH-Urteile zu Ballettschulen, Musikschulen, Computerkursen, Kurse für Sofortmaßnahmen am Unfallort, Kampfsportschulen und Schwimmkurse lassen diesen Schluss zu.

Entscheidendes Kriterium für die Steuerbefreiung dieser angebotenen und erbrachten Leistungen war jeweils, ob vergleichbare Leistungen in Schulen erbracht werden und ob die Leistungen der bloßen Freizeitgestaltung dienen. Dabei ist es ohne Belang, wie hoch der Anteil der Schüler ist, die den Unterricht tatsächlich im Hinblick auf eine Berufsausbildung oder eine Prüfungsvorbereitung besuchen.

Die Leistungen der Fahrschulen dienen auch nicht ausschließlich der bloßen Freizeitgestaltung. Der Führerschein für Pkw und Lkw bis 7,5 Tonnen zulässigem Gesamtgewicht wird regelmäßig benötigt, um auf dem Arbeitsmarkt bestehen zu können. Wer als Arbeitssuchender keinen Führerschein hat, ist regelmäßig nur schwer vermittelbar, denn Mobilität ist beinahe Grundvoraussetzung.

Sicher dient der Führerschein auch Freizeit Zwecken. Diese Zwecke sind aber nicht die vordergründigen Motive für die Erlangung eines Führerscheins.

Eine reine Freizeitgestaltung liegt unserer Auffassung nach hier nicht vor.

Weitere Voraussetzung ist, dass die Leistungen auch in öffentlichen Schulen oder Hochschulen angeboten werden. In öffentlichen Schulen wird zwar keine unmittelbare Vorbereitung auf die Führerscheinprüfung vorgenommen. In Schulen wird aber auch Unterricht in Sachen Verkehrserziehung erteilt. Dass sich daran keine unmittelbare Prüfung anschließt, ist u. A. bedeutungslos.

Bestätigt wird die von uns vertretene Auffassung der Steuerbefreiung der Leistungen der Fahrschulen durch den Beschluss über die Aussetzung der Vollziehung des FG Berlin-Brandenburg vom 10.11.2015 (a.a.O.).

Da aber speziell in Bezug auf die Leistungen der Fahrschulen **kein höchstrichterliches Urteil** existiert, kann die von uns vertretene Steuerbefreiung nicht garantiert werden.

Es bestehen durchaus auch Argumente (wie z.B. dass ein vergleichbarer Unterricht in öffentlichen Schulen nicht besteht) gegen die Steuerbefreiung.



STEUERBERATUNG

H.a.a.S. Tax Call GmbH

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

Es obliegt daher dem Auftraggeber, das Risiko einer abweichenden richterlichen Entscheidung selbst zu beurteilen und zu tragen.

Geht man von der Steuerbefreiung der Leistungen der Fahrschulen aus, sind auch die unter 4.2. dieses Gutachtens aufgezählten Rechtsfolgen zu beachten. Dies wären insbesondere die korrespondierende (ggfs. anteilige) Versagung des Vorsteuerabzuges, die Berichtigung eines ggfs. vorher vorgenommenen Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG, Berichtigung von Rechnungen, die bisher unter Ausweis von Umsatzsteuer erfolgten etc..

Die Lieferungen von Lehr- und Lernmaterial dienen nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck. Sie sind daher nicht steuerfrei. Diese Lieferungen sind daher gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. der Anlage 2 Nr. 49 dem Steuersatz von 7% zu unterwerfen. Die Überlassung von Lehrmaterial auf Datenträgern (oder als Download über das Internet) unterliegt jedoch dem Steuersatz von 19%. Dagegen wären Hörbücher ab 01.01.2015 unter den Steuersatz von 7% zu subsumieren, vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. der Anlage 2 Nr. 50.



7. Weitere verfahrensrechtliche Vorgehensweise für Fahrschulen

Wie oben dargestellt, kann die Steuerbefreiung derzeit noch nicht garantiert werden. Insbesondere der Beschluss des FG Berlin-Brandenburg geht nur vorläufig im Verfahren über den einstweiligen Rechtsschutz (Aussetzung der Vollziehung gem. § 361 AO) von der Steuerbefreiung für Fahrschulen aus.

Das Hauptsacheverfahren steht noch aus. Sollte das FG in der Hauptsache seine Entscheidung aus dem FG-Beschluss bestätigen, wird es aller Voraussicht nach wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitsache die Revision beim BFH zulassen. Wie der BFH dann letztendlich entscheidet, bleibt abzuwarten. Denkbar ist auch, dass der BFH die Rechtssache in einem Vorabentscheidungsersuchen dem EuGH vorlegt.

Jedenfalls bindet der Beschluss über die Aussetzung der Vollziehung nur die Beteiligten. Eine allgemein bindende Wirkung kann aus dem Beschluss des FG nicht abgeleitet werden.

Betroffene Fahrschulen sollten mit ihrem jeweiligen steuerlichen Berater in Kontakt treten, um das weitere Vorgehen zu beraten.

Beantragt der Betreiber einer Fahrschule die Aussetzung der Vollziehung und gibt das jeweilige Finanzamt dem Antrag statt, ist zu bedenken, dass zwar zunächst keine Umsatzsteuer mehr an das Finanzamt zu entrichten ist. Kommt es letztendlich aber zu einer anderen Entscheidung beim FG oder BFH, sind Zinsen für die Aussetzung der Vollziehung gem. § 237 AO zu entrichten. Der Zinssatz beträgt derzeit gem. § 238 AO 6 % p.a.

Jedenfalls sollten betroffene Fahrschulen die Verfahren offen halten, um der Gefahr einer Festsetzungsverjährung zu entgegenen.

Abschließend sollte sichergestellt sein, dass die Ausgangsrechnungen der Fahrschulen künftig ohne gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer erteilt werden.



8. Abschließende Hinweise

Wir haben das Gutachten bzw. die Antwort auf Ihre Anfragen auf Grundlage der uns überlassenen Unterlagen und erteilten Auskünften erstellt.

Wir bitten den dargestellten Sachverhalt und die getroffenen Annahmen zu prüfen. Da unserer Stellungnahme der dargestellte Sachverhalt sowie die getroffenen Annahmen zu Grunde gelegt worden sind, kann sich eine nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung des Sachverhaltes bzw. eine falsch getroffene Annahme auf die Gültigkeit der Aussagen der vorliegenden Stellungnahme auswirken.

Unsere Stellungnahme stellt unsere Interpretation der relevanten steuergesetzlichen Bestimmungen, der hierzu ergangenen Rechtsprechung und der hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung dar. Der Stellungnahme haben wir den zum Zeitpunkt der Erstellung der Stellungnahme geltenden Rechtsstand zu Grunde gelegt.

Das Steuerrecht unterliegt einer permanenten Weiterentwicklung durch Änderungen der Steuergesetze, neuen bzw. überarbeiteten Verwaltungsanweisungen sowie durch die Rechtsprechung. Derartige Änderungen können dazu führen, dass eine spätere Neubeurteilung des Sachverhalts zu einer anderen Lösung führt. Wir bitten um Mitteilung, falls wir unsere Stellungnahme zu einem späteren Zeitpunkt an den neuen Rechtsstand anpassen sollen.

Sofern im Rahmen der Beantwortung der oben genannten steuerrechtlichen Fragestellungen auch außersteuerrechtliche Aussagen getroffen werden, weisen wir darauf hin, dass die H.a.a.S. Tax Call GmbH Steuerberatungsgesellschaft nicht zur Rechtsberatung befugt ist und die Rechtsberatung auch nicht Gegenstand des Auftrages war. Eine abschließende Prüfung der außersteuerrechtlichen Aussagen bleibt einer juristischen Überprüfung vorbehalten, die sie vornehmen lassen sollten.

Hannover, den 10.12.2015

Frank Rininsland
-Dipl.-Oec.-
Steuerberater
Geschäftsführer