

Regelungsinhalt und Kulturverträglichkeit des § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG

Dr. Harald Grams*/Malte Christopher Boecker, LL.M.**

I. Problemaufriss: Umsatzsteuerbefreiung privater Kulturveranstalter

Das Umsatzsteuergesetz unterwirft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG u. a. sonstige Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 9 UStG der Umsatzsteuer, wenn sie durch einen Unternehmer i. S. d. § 2 UStG erbracht werden. Ist der Regelungsbereich des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfüllt, spricht man von einem steuerbaren Umsatz. Zu den Unternehmern i. S. d. § 2 UStG gehört nach Abs. 3 der Vorschrift auch die öffentliche Hand, soweit sie durch ihre Betriebe gewerblicher Art am Marktgeschehen teilnimmt. Zu den Betrieben gewerblicher Art sind wiederum auch kulturelle Einrichtungen der öffentlichen Hand zu rechnen¹.

Wurde festgestellt, dass ein Umsatz steuerbar ist und daher dem Grunde nach den Regelungen des Umsatzsteuergesetzes unterliegt, ist aber noch keine Aussage dahingehend getroffen worden, dass auch tatsächlich Umsatzsteuer geschuldet wird. Es können nämlich auch Steuerbefreiungen eingreifen, die in den §§ 4 und 5 UStG niedergelegt sind.

Nach § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG sind die Umsätze der von der öffentlichen Hand betriebenen Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre, Museen usw. unmittelbar von der Umsatzsteuer befreit. Daraus folgt, dass sie keine Umsatzsteuer aus den erzielten Eintrittsgeldern zu entrichten hat. Gleichartige kulturelle Einrichtungen »anderer Unternehmer«, die etwa in privater Stiftungs- oder GmbH-Rechtsform betrieben werden, unterliegen diesem Automatismus nicht. Sie erlangen die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG erst dann, wenn die zuständige Landesbehörde eine Bescheinigung darüber erteilt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wahrnehmen, wie die öffentlich-rechtlichen Einrichtungen (Gleichstellungsbescheinigung).

Die durch die Steuerbefreiung in § 4 Nr. 20a UStG dokumentierte Steuervergünstigung hat aber nicht nur Vorteile. Denn nach § 15 UStG hat ein Unternehmer grundsätzlich einen Anspruch auf Rückerstattung der Vorsteuer, also der Umsatzsteuer, die er für die Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit an andere Unternehmer für deren Lieferungen und sonstige Leistungen gezahlt hat. Dieser Anspruch entfällt aber, wenn der Unternehmer steuerfreie Umsätze erzielt (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG)². Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug bei steuerbefreiten Umsätzen ist insbesondere dann von Nachteil, wenn ein Vorsteuerüberschuss und

damit ein Erstattungsanspruch der kulturellen Einrichtung gegenüber dem Staat gegeben ist. Ein solcher Sachverhalt ist bei Kulturbetrieben regelmäßig gegeben, da die Ausgaben zur Vorbereitung des kulturellen Angebotes normalerweise die Einnahmen daraus überschreiten und oftmals auch erhebliche Bauinvestitionen für die steuerbefreiten Umsätze nach § 4 Nr. 20a UStG getätigt werden müssen. So lag z. B. der Entscheidung des BFH vom 16.08.1993³ ein Vorsteuerüberhang für einen Museumsbau zugrunde. Vor dem Hintergrund drastischer Steuerausfälle veranlassen die Finanzämter in jüngster Zeit zunehmend Gleichstellungsbescheinigungen zu Lasten und gegen den Willen der Kultureinrichtungen »anderer Unternehmer«, denen damit der Vorsteuerrückerstattungsanspruch genommen wird. Im Ergebnis kommt dies einer Erhöhung des Steueraufkommens auf Kosten kultureller Trägereinrichtungen gleich. Indem die Gleichstellungsbescheinigungen willkürlich erteilt werden, je nachdem, ob der »andere Unternehmer« einen hohen Vorsteuerabzug vorweist oder nicht, wird die Frage der Umsatzsteuer im Kulturbereich zudem zunehmend unkalkulierbar.

Vor diesem Hintergrund ist die Frage von rechtlichem und kulturpolitischem Interesse, ob das Gleichstellungsbescheinigungsverfahren nach § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG gegen den Willen der »anderen Unternehmer« erfolgen darf, sei es von Amts wegen durch die zuständige Behörde oder auf Antrag der Finanzämter.

II. Literatur- und Rechtsprechungsübersicht

Die Regelung des § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG selbst trifft keine Aussage dahingehend, auf welche Art und Weise die Gleichstellungsbescheinigung rechtlich existent wird. Weder ist geregelt, dass die zuständige Behörde ein Gleichstellungsverfahren nach pflichtgemäßem Ermessen von Amts wegen durchzuführen hat, § 22 Satz 1 VwVfG, noch ob hierzu oder ggf. durch wen ein Antrag erforderlich ist, § 22 Satz 2 VwVfG. Die Verwaltung geht einvernehmlich davon aus, dass die Bescheinigung nur auf Antrag hin zu erteilen sei⁴. In Abschn. 110 i. V. m. Abschn. 114 Abs. 2 UStR heißt es etwas ungenau, dass die zuständige Behörde auch durch das Finanzamt »eingeschaltet« werden könne. Ist mit dem Wort »einschalten« die Antragstellung gemeint, so wäre auch die Finanzbehörde dazu berufen, das Verfahren durch Antragstellung einzulei-

* Rechtsanwalt – Fachanwalt für Steuerrecht – und Steuerberater, Bielefeld.

** Rechtsanwalt, Bertelmann Stiftung, Gütersloh.

1 RFH v. 23.04.1937, Az.: V A 409/36, RStBl 1937, 1306 zu Museen.

2 Von dieser Regel gibt es wiederum Ausnahmen (§ 15 Abs. 3 UStG), die aber bei Umsätzen i. S. d. § 4 Nr. 20a UStG nicht eingreifen.

3 BFH Beschl. v. 16.08.1993, V B 47/93, BFH/NV 1994, 278. In diesem Verfahren ging es um einen Museumsneubau und um ein Steuerguthaben von ca. 305.000 Euro.

4 Bezirksregierung Münster: <http://www.bezreg-muenster.nrw.de>; Regierung von Oberbayern: <http://www.regierung.oberbayern.bayern.de>; Regierungspräsident Chemnitz: <http://rpc.sachsen.de>; Bezirksregierung Hannover: <http://www.bezirksregierung-hannover.de>.

ten. In der Literatur wird demgegenüber die Auffassung vertreten, dass das Bescheinigungsverfahren erst auf die Stellung eines Antrages des Steuerpflichtigen selbst hin in Gang gesetzt werde⁵. Teilweise wird die Art und Weise der Verfahrenseinleitung nicht weiter problematisiert, sondern als Verfahrensvoraussetzung unterstellt⁶.

Die Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte ist uneinheitlich. Das VG Hamburg geht in seiner Entscheidung vom 04.09.2002⁷ unter Berufung auf § 22 S. 2 VwVfG von dem Ansatz aus, dass § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG antragsabhängig ausgestaltet sei. Einer verfahrenseinleitenden Willenserklärung bedürfe es schon aus der Natur der Sache, weil die Verwaltungsbehörde in einem Verfahren tätig werde, das ansonsten allein von einer anderen Behörde, nämlich der Finanzverwaltung, betrieben würde. Der Antrag sei verfahrensrechtlich nur durch den Steuerpflichtigen zu stellen, weil es allein in seinem Interesse liege, die Steuerbefreiung zu erlangen. Materiell-rechtlich sei die Gleichstellungsbescheinigung ein mitwirkungsbedürftiger Verwaltungsakt, der aufhebbar rechtswidrig ist, wenn es an der erforderlichen Mitwirkung des in seinen subjektiven Rechten Betroffenen fehlt. Das Hamburgische Obergericht hat diese Entscheidung auf Berufung der beklagten Behörde hin durch Urteil vom 23.05.2003 aufgehoben⁸. Das Gericht stützt sich in seinem Urteil auf die Feststellung, dass sich aus dem Wortlaut der Vorschrift nicht entnehmen lasse, dass nur der Steuerpflichtige allein antragsbefugt sei. Für diese Auslegung spreche auch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift, die 6. EG-Richtlinie (77/388/EWG), der Sinn und Zweck der Regelung als auch die allein in § 9 UStG vorgesehenen Optionen.

Das VG Düsseldorf nimmt in seiner Entscheidung vom 10.03.2003⁹ eine grundsätzlich andere Position ein. Bei § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG handele es sich nach Wortlaut und Normzweck um ein Amtsverfahren i.S.d. § 22 Satz 1 VwVfG. Ein Antrag durch die Finanzbehörde sei nicht als Antrag im Rechtssinne, sondern allein als eine Anregung an die zuständige Behörde dahingehend zu verstehen, eine Überprüfung des betreffenden Steuerpflichtigen nach § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG durchzuführen. Die Befreiung stehe daher nicht im Ermessen des Steuerpflichtigen. Eine fehlende Dispositionsbefugnis des Unternehmers über die Steuerbefreiung ergebe sich auch aus § 9 UStG. Diese Regelung lege fest, dass ein Verzicht und damit verbunden ein Wahlrecht auf die Steuerbefreiung i.S.d. § 4 Nr. 20a UStG nicht vorgesehen sei. Die fehlende Dispositionsbefugnis werde schließlich durch §§ 6 Abs. 4, 6a Abs. 4, 7 Abs. 4 bzw. 8 Abs. 3 UStG bestätigt, die anders als § 4 Nr. 20a UStG bestimmen, dass Steuervergünstigungen erst

dann zu gewähren seien, wenn ein entsprechender belegmäßiger Nachweis durch den Steuerpflichtigen selbst erfolge. Da § 4 Nr. 20a UStG einen solchen Nachweis nicht vorsehe, sei davon auszugehen, dass die Befreiung auch gegen den Willen des Unternehmers durchgeführt werden kann.

Das VG Osnabrück geht in seiner Entscheidung vom 19.03.2002¹⁰ gar nicht auf die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen ein, sondern prüft lediglich, welche inhaltlichen Prüfungskompetenzen die Behörde im Bescheinigungsverfahren nach § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG hat.

III. Der normative Regelungsgehalt des § 4 Nr. 20a UStG

Bei normativer Betrachtungsweise wird erkennbar, dass § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG als antragsabhängige Steuerbefreiung, verbunden mit einer Wahlmöglichkeit durch den Steuerpflichtigen ausgestaltet ist. Die zunehmend praktizierte und durch einen Teil der Rechtsprechung bestätigte Verwaltungspraxis von Gleichstellungsbescheinigungen ohne formelle Antragstellung und ohne materielle Mitwirkung des «anderen Unternehmers» ist weder mit rechtsstaatlichen Grundsätzen, noch mit dem Kulturstaatsgebot des Grundgesetzes vereinbar.

1. Formelles Antragsverfahren und materielles Mitwirkungserfordernis zum Schutz subjektiver Rechte

Nicht gefolgt werden kann der Auffassung des VG Düsseldorf vom 10.03.2003¹¹, wonach es sich bei der Erteilung der Bescheinigung nach § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG um ein Amts-, nicht aber um ein Antragsverfahren i.S.d. § 22 VwVfG handeln soll. Diese Auffassung verwundert bereits deshalb, weil die bisherige Praxis¹² als auch die Rechtsprechung¹³ immer von einem Antragsverfahren ausgegangen sind.

Zuzugeben ist zwar, dass § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG vom Regelungsinhalt her nicht eindeutig ist, denn von einem Antrag wird nicht ausdrücklich gesprochen. Da Steuervergünstigungen i.d.R. aber durch Antragsverfahren gekennzeichnet sind¹⁴, ist durch Auslegung zu ermitteln, ob das Gesetz konkludent von einer Antragstellung ausgeht¹⁵. Für das Vorliegen eines Amtsverfahrens spricht eine Vermutung, wenn das Verwaltungsverfahren im überwiegenden öffentlichen Interesse liegt; ein Antragsverfahren ist dagegen dann gegeben, wenn eine Regelung Individualinteressen zu dienen bestimmt ist¹⁶.

Normzweck des § 4 Nr. 20a UStG ist jedoch nicht der Schutz eines öffentlichen Interesses, sondern mit der Ausnahme von der Umsatzsteuerpflichtig-

5 Schuhmann in: Rau, Dürwächter, Flick, Geist, UStG, § 4 Nr. 20 UStG, Rdnr. 60.1; Grams, UR 1995, 41. Huschens: Vogel, Schwarz, UStG, § 4 Nr. 20, Rdnr. 39.

6 Kohlhaas, UR 1999, 106.

7 VG Hamburg Ur. v. 04.09.2002, Az.: 15 VG 1416/2000, abrufbar im Internet unter <http://www.hamburg.de/StadtPol/Gerichte/VG/entscheidungen2002/20020409.htm>.

8 Hamburgisches OVG Ur. v. 23.05.2003, Az.: 1 Bf 399/02.

9 VG Düsseldorf Ur. v. 10.03.2003, Az. 25 K 4379/02.

10 VG Osnabrück Ur. v. 19.12.2002, Az. 1 A 112/01/B.

11 VG Düsseldorf Ur. v. 10.03.2003, Az. 25 K 4379/02.

12 S. z.B. Ausführungen der Regierung von Oberfranken unter: <http://www.regierung.oberfranken.bayern.de>.

13 FG München v. 20.09.1993, Az.: 14 K 3507/89, EFG 1994, 416.

14 Söhn in: Hübschmann, Hepp, Spitaler, AO/FGO, § 118 AO, Rdnr. 311 m.w.N.

15 VG Hamburg, Ur. 04.09.2002, Az. 15 VG 1416/2000 a.a.O.; s.a. Grams, UR 1995, 41.

16 Grams, UR 1995, 41 m.w.N.

keit die Gewährung eines subjektiven Vorteils. Diese Erkenntnis leitet sich zum einen aus der Überschrift des § 4 UStG ab (»Steuerbefreiungen«), zum anderen aber auch aus den Gesetzesmaterialien zu § 4 Nr. 20a UStG, wonach nicht der Steuerausfall des Staates über die entgangene Umsatzsteuer im Vordergrund steht, sondern allein die Steuerentlastung der dort genannten Steuersubjekte¹⁷. Das VG Hamburg stellt deshalb richtig fest, dass jene Vorschrift durch die in Rede stehende Bescheinigung »idealtypisch« den Interessen des Steuerpflichtigen, nämlich der Steuerentlastung, zu dienen bestimmt ist¹⁸. Der subjektive Charakter der Regelung verbietet eine Umdeutung in dem Sinne, dass § 4 Nr. 20a UStG vorwiegend fiskalischen Interessen dient. Der idealtypische Fall muss die Frage der Auslegung einer Norm bestimmen, denn etwaige nicht in die Idealvorstellungen des Gesetzgebers aufgenommene Ausnahmen vermögen die Gesetzesintention nicht in eine andere Richtung zu leiten.

Das VG Hamburg hat in seiner Entscheidung vom 04.09.2002¹⁹ zu Recht darauf hingewiesen, dass es sich bei der Bescheinigung nach § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG deshalb auch um einen mitwirkungsbedürftigen Verwaltungsakt handelt.²⁰ Eine Mitwirkung ist immer dann erforderlich, wenn mit einer Entscheidung eine Zuweisung subjektiver Rechte an die Verwaltung oder eine sonstige Gestaltung der Rechtslage verbunden ist. Die gesetzlich vorgesehene Mitwirkung ist dabei Rechtmäßigkeitsvoraussetzung i.S. einer materiellen Rechtsbedingung²¹. Insoweit eine Gleichstellungsbescheinigung nicht nur zur idealtypischen Umsatzsteuerbefreiung, sondern auch zum Verlust der Vorsteuerabzugsberechtigung und damit zu realen Vermögensverlusten führt, handelt es sich je nach konkreter Fallgestaltung nur vordergründig um einen begünstigenden Verwaltungsakt und real um eine Zuweisung von Rechten an die Exekutive. Dieses Privileg darf dem Steuerpflichtigen deshalb schon aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht dadurch aufgedrängt werden, dass eine Behörde als Dritte den Antrag anstatt seiner selbst stellt. Nur die Mitwirkung des Steuerpflichtigen verhindert, dass der Steuerpflichtige zum bloßen Objekt eines ihn betreffenden Verfahrens wird und gewährleistet die verfassungsrechtlich gebotene, weil durch Art. 2 Abs. 1 GG als wirtschaftliche Handlungsfreiheit geschützte Wahlfreiheit zwischen der Umsatzsteuerpflichtigkeit und dem damit verbundenen Vorsteuerabzug einerseits oder der Umsatzsteuerbefreiung andererseits. Fehlt die Mitwirkung, darf ein Verwaltungsakt nicht ergehen, ansonsten wäre er anfechtbar rechtswidrig²².

2. Konformität mit Gemeinschaftsrecht

Diese Auslegung geht im Übrigen auch mit der 6. EG-Richtlinie konform²³. Die Mitgliedsstaaten haben wegen der Frage der Steuerbefreiung nach Art. 13 A Abs. 1 n) der 6. EG-Richtlinie eine europarechtlich gebilligte Rechtsetzungsbefugnis dahingehend, welche von ihr selbst bestimmten Einrichtungen von der Umsatzsteuer, ohne Vorsteuerabzug, freigestellt werden und welche nicht (»... anderen von den betreffenden Mitgliedsstaaten anerkannten Einrichtungen ...«)²⁴. Liegt die Gleichstellungsbescheinigung vor, handelt es sich um eine anerkannte Einrichtung; fehlt sie, mangelt es an diesem Tatbestandsmerkmal.

Dieses Auslegungsergebnis steht auch nicht der Entscheidung des EuGH vom 03.04.2003²⁵ entgegen. Darin hatte das Gericht festgestellt, dass in der Gruppe der durch die Bundesrepublik Deutschland anerkannten Einrichtungen, in der u.a. die steuerbefreiten Personenmehrheiten umsatzsteuerlich über § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG nach Erteilung der Bescheinigung begünstigt wurden, während Solisten (»Drei Tenöre«) trotz erteilter Bescheinigung davon ausgegrenzt sein sollten, eine willkürliche Differenzierung zu sehen ist, die nicht vom Regelungsrahmen des Art. 13 A Abs. 1 n) der 6. EG-Richtlinie getragen wird.

Eine willkürliche Differenzierung liegt schon deshalb nicht vor, weil öffentlich-rechtliche Kultureinrichtungen und solche des privaten Rechtes nicht miteinander vergleichbar sind. Dieses verdeutlicht sich durch einen Blick auf die Ausgangssituation. Öffentlich-rechtliche Orchester spielen z.B. regelmäßig mit einem festen Arbeitnehmerstamm z.B. an Technikern, Toningenieuren usw. Auch wird die Technik selbst angeschafft und langfristig genutzt. Der Spielbetrieb ist auf lange Zeit angelegt. Auf den Arbeitslohn haben diese kulturellen Einrichtungen keine Umsatzsteuer zu entrichten, so dass diesbezüglich kein Vorsteueranspruch verloren geht. Der Nachteil aus dem fehlenden Vorsteuerabzug bei Anschaffung der Technik wird langfristig gesehen durch die Entlastung von der Umsatzsteuer ausgeglichen.

Vergleicht man hiermit ein privatrechtliches Orchester, so wird erkennbar, dass die Situation grundsätzlich anders ausgestaltet ist. Der Stab an freien Mitarbeitern ist wesentlich größer²⁶. Dieser Umstand ist darin begründet, dass z.B. die Technik nicht selbst angeschafft wird sondern, z.B. für Tourneen, dazugemietet wird. Die Dienstleister stellen Umsatzsteuer mit 16% in Rechnung, die nicht mehr abziehbar ist.

17 BT-Drs. V/1581, 13; Schuhmann in: Rau, Dürwächter, Flick, Geist, UStG, § 4 Nr. 20, Rdnr. 4.

18 VG Hamburg, Ur. 04.09.2002, Az. 15 VG 1416/2000 a. a. O.

19 VG Hamburg, Ur. 04.09.2002, Az. 15 VG 1416/2000 a. a. O.

20 Bereits in dem in der Entscheidung des BFH vom 16.08.1993 (FN 3) zu beurteilenden Fall war die Bescheinigung nach § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG von der zuständigen Bezirksregierung auf Antragstellung durch die Finanzverwaltung unter Berufung auf dieses Rechtsinstitut abgelehnt worden.

21 Sohn in: Hübschmann, Hepp, Spitaler, AO/FGO, § 118 AO, Rdnr. 310; Stalkens, Bonk, Sachs, § 35 VwVfG, Rdnr. 138; Wolff, Bachof, Stober, VerwR I, § 46, Rdnr. 34.

22 VG Hamburg, Ur. 04.09.2002, Az. 15 VG 1416/2000 a. a. O.

23 Anders aber OVG Hamburg Ur. v. 23.05.2003, Az.: 1 Bf 359/02: »Die Richtlinie ermächtigt die Mitgliedstaaten lediglich, den Steuerpflichtigen (nur) für einen begrenzten Teilbereich der steuerbefreiten Umsätze ein Optionsrecht zum Verzicht auf die Steuerbefreiung einzuräumen. Kulturelle Dienstleistungen gehören nicht zu den optionsfähigen Umsätzen.«

24 Huschens in: Vogel, Schwarz, UStG, EU-Teil, Rdnr. 136.

25 EuGH Ur. 03.04.2003, Rs. C-144/00, Hoffmann, ISIR 2003, 312 mit Anm. Lausterer.

26 Aus dem Beschluss des FG München vom 27.08.2004, Az. 14-V-2466/04 kann entnommen werden, dass es für die Frage der Vergleichbarkeit gerade auch auf die Frage der Anstellung des Personals ankommt.

Stellt man diese beiden Gruppen von Kulturträgern gegenüber wird erkennbar, dass die öffentlich-rechtlichen Einrichtungen bei der unterschiedlich ausgestalteten Kostenbelastung mit Umsatzsteuer eher von der Steuervergünstigung profitieren, als privat organisierte. Demgemäß besteht auf der Grundlage der zitierten Regelung aus der 6. EG-Richtlinie kein Grund, diese verschiedenartigen Einrichtungen von der Umsatzsteuer zu befreien und damit mittelbar den Vorsteuerabzug auszuschließen.

3. Gesetzssystematische Überlegungen

Das VG Düsseldorf kommt unter gesetzssystematischen Erwägungen zu der Auffassung, dass die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 20a UStG nicht zur Disposition des Steuerpflichtigen stehe. Zum einen sei in § 9 UStG keine Verzichtsmöglichkeit für Gleichstellungsbescheinigungen vorgesehen, zum anderen sei anders als in §§ 6 Abs. 4, 6a Abs. 4, 7 Abs. 4 oder 8 Abs. 3 UStG die Rechtsfolge (der Steuerbefreiung) nicht von der Vorlage der Gleichstellungsbescheinigung durch den Steuergläubiger selbst gefordert.

Diese Argumente überzeugen jedoch nicht und sprechen nach Ansicht der Verfasser nicht gegen ein formelles Antragsverfahren, materielles Mitwirkungserfordernis und damit auch Wahlrecht.

In § 9 UStG wurden Verzichtsmöglichkeiten des steuerpflichtigen Unternehmers hinsichtlich einiger in § 4 UStG genannter Befreiungsnormen aufgenommen, die unmittelbare rechtliche Geltung, also ohne ein Zwischenverfahren, entfalten. In diesen Fällen kann der Steuerpflichtige auf die Befreiung verzichten. Nicht geregelt ist in dieser Vorschrift, welche Konsequenzen sich aus dem Vorliegen oder Fehlen einer Gleichstellungsbescheinigung der zuständigen Landesbehörde nach § 4 Nr. 20a UStG ergeben. Denn diese Rechtsfolgen ergeben sich ausschließlich aus § 4 Nr. 20a UStG selbst:

Liegt aufgrund des Vorverfahrens der zuständigen Behörde eine Gleichstellungsbescheinigung vor, so ist sie ohne jede Einschränkung materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Fehlt eine Gleichstellungsbescheinigung der zuständigen Behörde, kann keine Befreiung ausgesprochen werden. Deshalb kam die Rechtsprechung in dem Fall, der vom BFH mit Datum vom 16.08.1993²⁷ entschieden wurde, folgerichtig zu dem Ergebnis, dass die Befreiung nach § 4 Nr. 20a UStG mangels Weigerung der Verwaltungsbehörde, die Bescheinigung zu erteilen, nicht zu gewähren ist. § 9 UStG als Argument dafür anzusehen, dass § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG kein Wahlrecht enthält, verkennt mithin die materiell-rechtliche Regelungswirkung des in dieser Vorschrift genannten, vorgelagerten Bescheinigungsverfahrens für die nicht öffentlich getragenen Einrichtungen. Indem der Gesetzgeber für alle »anderen Unternehmer« zum Ausdruck brachte, dass nur im Falle einer Gleichstellungsbescheinigung die Steuerbefreiung eintreten solle, bedurfte es keiner Verzichtsmöglichkeit mehr nach § 9 UStG. Jede an-

dere Interpretation würde das Bescheinigungsverfahren zu einer bloßen Formalie ohne Regelungsgehalt degradieren.

Diesem Auslegungsergebnis steht auch nicht Art. 13 C der 6. EG-Richtlinie entgegen, auf dem § 9 UStG aufbaut²⁸. Dadurch, dass nach Art. 13 A Abs. 1 n) der 6. EG-Richtlinie nur die durch den Mitgliedsstaat anerkannten Einrichtungen befreit werden, ergibt sich quasi über das Erfüllen der durch den nationalen Gesetzgeber im Detail festgelegten Voraussetzungen mittelbar eine weitere Optionsmöglichkeit. Wer die festgelegten Voraussetzungen erfüllt ist befreit, während derjenige, der die Voraussetzungen nicht erfüllen will, auch nicht in den Genuss der Befreiungsvorschrift kommen kann.

Zuzugeben ist dem VG Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 10.03.2003²⁹, dass der Gesetzgeber die Steuerbefreiende Regelungswirkung anders als in §§ 6 Abs. 4, 6a Abs. 4, 7 Abs. 4 bzw. 8 Abs. 3 UStG nicht von der Vorlage der Bescheinigung durch den Steuergläubiger selbst abhängig gemacht hat. Dies bedeutet aber nicht, dass die Gleichstellungsbescheinigung auch gegen den Willen des Unternehmers erfüllt werden kann. Vielmehr ist dies so zu verstehen, dass die steuerbefreiende Rechtswirkung der unter der gebotenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen ergangenen Gleichstellungsbescheinigung nicht dadurch willkürlich werden soll, dass der Steuerpflichtige sie nach seinem Belieben der Finanzbehörde vorlegt oder nicht³⁰. Eine solche Tragweite wollte der Gesetzgeber offensichtlich vermeiden, indem er eine mittelbare Regelungswirkung setzte und die Befreiung allein von der Existenz der Bescheinigung abhängig machte³¹.

4. Wettbewerbsrechtliche Sicht: Öffentliche Hand wird nicht benachteiligt

Auch das Argument des OVG Hamburg³², VG Düsseldorf³³ sowie das des FG München³⁴, die Bescheinigung diene dazu, Wettbewerbsverzerrungen zwischen den öffentlichen Einrichtungen und den privaten zu verhindern, greift im Ergebnis nicht durch. Es wird nämlich übersehen, dass sich auch die öffentliche Hand der Gesellschaftsformen des Privatrechts bedienen kann³⁵, um in den Genuss des Wahlrechts zu kommen. Auch der Fall des VG Düsseldorf war offensichtlich dadurch gekennzeichnet, dass ein Museum aus einer öffentlich-rechtlichen Trägerschaft in eine privatrechtliche überführt wurde.

Das Umsatzsteuergesetz knüpft im Hinblick auf die Einstufung eines Umsatzes an den Unternehmerbegriff i. S. d. § 2 UStG an. Wenn in § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG von »Einrichtungen des Bundes ...«

27 BFH Beschl. v. 16.08.1993, V B 47/93, BFH/NV 1994, 278.

28 A. A. FG München v. 20.09.1993, Az.: 14 K 3507/89, EFG 1994, 416.

29 VG Düsseldorf Ur. v. 10.03.2003, Az. 25 K 4379/02.

30 So im Ergebnis richtig: FG München v. 20.09.1993, Az.: 14 K 3507/89, EFG 1994, 416.

31 A. A. FG Bremen Ur. v. 19.06.1980, Az. II 18/78, EFG 1980, 622.

32 OVG Hamburg Ur. v. 23.05.2003, Az.: 1 Bf 399/02.

33 VG Düsseldorf Ur. v. 10.03.2003, Az. 25 K 4379/02.

34 FG München v. 20.09.1993, Az.: 14 K 3507/89, EFG 1994, 416.

35 Studie In: Rau, Dürrwächter, Flick, Golst, UStG § 2, Rdnr. 900.

gesprochen wird, so können damit nur die hoheitlich geführten Betriebe gewerblicher Art als die maßgeblichen Unternehmer i.S.d. § 2 UStG gemeint sein, da die Umsatzsteuer allein an den Unternehmerbegriff nach § 2 UStG und die ihn prägende rechtliche Organisationsform anknüpft³⁶. Agiert der Staat daher in Form eines privatrechtlich organisierten Rechtsträgers, ist die Regelung des § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG, so wie vom VG Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 10.03.2003 geprüft, einschlägig, nicht aber § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG³⁷.

Für diese Auslegung spricht auch Art. 13 A Abs. 1 n) der 6. EG-Richtlinie. Nach dieser Regelung wird ebenfalls zwischen den »... Einrichtungen des öffentlichen Rechts ...« und den »... anderen ... anerkannten Einrichtungen ...« unterschieden. Die zuerst genannten »... Einrichtungen des öffentlichen Rechts ...« sind denknötwendig andere Rechtsträger als die privatrechtlich organisierten, selbst dann, wenn die öffentliche Hand in der Position des Anteilseigners sein sollte.

Eine Kommune, die ein Theater als Betrieb gewerblicher Art führt und deshalb die Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug automatisch erlangt hätte, kann diesen Betrieb kraft ihres organisationsrechtlichen Gestaltungsspielraumes in eine gemeinnützige GmbH oder Stiftung des Privatrechts umwandeln, deren Gesellschafter allein die Kommune ist.

Optiert sie dann gegen eine Gleichstellungsbescheinigung, kommt auch die Kommune in den Genuss der Vorsteuererstattung, wie jede andere privatrechtliche Träger Einrichtung auch. Das Argument der Wettbewerbsverzerrung verfängt deshalb nicht.

IV. Zusammenfassung

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG zum einen antragsabhängig ausgestaltet ist; zum anderen darf eine Entscheidung in der Sache nur dann erfolgen, wenn der Antrag durch den steuerpflichtigen Unternehmer i.S.d. § 2 UStG gestellt wurde. Mithin kann der Steuerpflichtige selbst über die Antragstellung festlegen, ob er in den Genuss der Steuervergünstigung kommen will oder nicht, es besteht also ein Wahlrecht. Indem die normativ gebotene Auslegung des § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG verhindert, dass sich die Umsatzsteuerbefreiung, die dem Gesetz nach als Privileg gedacht war, im Kulturbereich zunehmend als Belastung und mit Blick auf die Gründung neuer Kulturträger, insbesondere die Gründung neuer Stiftungen, als Investitionshemmnis auswirkt, trägt sie zur Kulturverträglichkeit des Umsatzsteuerrechtes bei. Die zunehmend zu beobachtende und allein von fiskalischen Gesichtspunkten geleitete Verwaltungspraxis, die die Gleichstellungsbescheinigungen auch gegen den ausdrücklichen Willen der betroffenen Kulturinstitutionen ausstellt, macht die Behandlung der Umsatzsteuer für private Kulturbetriebe nicht nur unkalkulierbar, sondern ist auch mit rechtsstaatlichen Grundsätzen unvereinbar.

36 EuGH Ur. 03.04.2003, Rs. C-144/00, Hoffmann, IStR 2003, 312, Rdnr. 18f. mit Anm. Lausterer.

37 A. A. Schuhmann in: Rau, Dürnwächter, Flick, Geist, UStG § 4 Nr. 20, Rdnr. 6.