

## Zum Regelungsumfang des Gleichstellungsbescheides nach § 4 Nr. 20a UStG

Von Dr. Harald Grams, Bielefeld, und Oliver Christian Schroen, Berlin\*

Nach § 4 Nr. 20 UStG werden bestimmte Umsätze aus dem Bereich der Kultur von der Umsatzsteuer befreit. Während nach § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG öffentlich-rechtliche Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre usw. kraft Gesetzes von der Umsatzsteuer befreit sind, gilt dieser Automatismus nach § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG nicht für Unternehmer aus dem Kulturbereich, die privatrechtlich organisiert sind. Die verankerte Steuerbefreiung gilt für Umsätze aus dieser Gruppe von Steuerschuldern erst dann, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie „... die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllen ...“ wie die in § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG genannten öffentlich-rechtlichen Kulturträger. In dieser Abhandlung soll der Frage nachgegangen werden, welche Prüfungsbefugnis die zuständige Landesbehörde im Verfahren über den Gleichstellungsbescheid nach § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG hat.

### 1. Einleitung

Zum 1. 1. 1980 wurde im Umsatzsteuergesetz eine Erweiterung der ursprünglichen Steuerbefreiungstatbestände nach § 4 Nr. 20 UStG auf Kammermusikensembles und Chöre vorgenommen (Weymüller, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 20 Rdnr. 1). Diese Gesetzesumstellung wurde erforderlich, da Deutschland im Rahmen der gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen die Grundsätze der 6. EG-Richtlinie (77/388/EWG) in nationales Recht umsetzen musste (Weymüller, a. a. O., § 4 Nr. 20 Rdnr. 2). Die Regelung des § 4 Nr. 20 UStG basiert auf Art. 13 A Abs. 1 Buchst. n) der 6. EG-Richtlinie (seit 1. 1. 2007: Art. 132 Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – MWStSystRL). Danach können „... bestimmte kulturelle Dienstleistungen ...“ von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen von der Umsatzsteuer befreit werden, aber auch solche von „... anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten kulturellen Einrichtungen ...“. Deutschland hat sich dafür entschieden die Prüfung, ob diese bestimmten kulturellen Dienstleistungen im Einzelfall erbracht werden, der für Kultur zuständigen Landesbehörde zu übertragen. Diese hat bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen einen sog. Gleichstellungsbescheid zu erlassen, welcher wiederum unabdingbare Voraussetzung für die von der Finanzverwaltung zu prüfende Steuerbefreiung ist (die zuständige Landesbehörde ist deshalb einzuschalten, da der Bereich der Kultur in die Gesetzgebungskompetenz der Länder fällt – Art. 70 Abs. 1 GG – Weymüller, a. a. O., § 4 Nr. 20 Rdnr. 27).

Die Regelung des § 4 Nr. 20a UStG ist in den letzten Jahren vermehrt in den Fokus der Steuerexperten gelangt. In der Rs. Matthias Hoffmann verwarf der EuGH zunächst die von Deutschland vertretene Rechtsauffassung, dass von der Steuervergünstigung nur Personenmehrheiten betroffen sind, nicht aber Solisten (EuGH v. 3. 4. 2003, C-144/00, Matthias Hoffmann, Slg. 2003, 2921, DStR 2003, 638). Des Weiteren hat das BVerwG entschieden, dass im Verfahren über den Erlass des Gleichstellungsbe-

scheides kein Antragstatbestand im Sinne des jeweiligen Verwaltungsverfahrensgesetzes der Länder gegeben ist (a. A. Grams, UR 1995, 41; Schuhmann, in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 4 Nr. 20 Rdnr. 56), sondern ein in § 4 Nr. 20a UStG spezialgesetzlich geregelter „Anregungstatbestand“ (BVerwG v. 4. 5. 2006, 10 C 10/05, DStRE 2006, 1476). Danach muss die Landesbehörde z. B. auch dann tätig werden, wenn sich das Finanzamt an sie wendet, selbst wenn dieser Umstand dem Willen des Steuerpflichtigen entgegensteht. Diese Betrachtungsweise führt zu latenten Gefahren, denn durch die gesetzliche Funktion als Grundlagenbescheid (Weymüller, a. a. O., § 4 Nr. 20 Rdnr. 32) kann in lang zurückliegende Zeiträume eingegriffen werden, was zu unüberschaubaren wirtschaftlichen Risiken führt (Kohlhaas, DStR 2007, 138). Im Nachfolgenden wird der Frage nachgegangen, welche Prüfungskompetenzen die zuständige Landesbehörde im Verfahren über den benannten Gleichstellungsbescheid hat. Der Schwerpunkt der Analyse wird – zur besseren Illustration – auf den Bereich der Musik gelegt, gilt aber sinntensprechend auch für andere kulturelle Einrichtungen i. S. des § 4 Nr. 20a UStG.

### 2. Zum Tatbestandsaufbau

Die Regelung des § 4 Nr. 20 UStG sagt wörtlich Folgendes aus:

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

20 a) die Umsätze folgender Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände: Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre... Das Gleiche gilt für die Umsätze gleichartiger Einrichtungen anderer Unternehmer, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in Satz 1 bezeichneten Einrichtungen erfüllen...“

b) die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer, wenn die Darbietungen von den unter Buchstabe a bezeichneten Theatern, Orchestern, Kammermusikensembles oder Chören erbracht werden ...“

Aus Satz 2 der Regelung wird erkennbar, dass die zuständige Landesbehörde lediglich eine Regelung dahingehend trifft, dass die privatrechtliche Einrichtung „... die gleichen kulturellen Aufgaben ... erfüllt“, wie die in Satz 1 bezeichneten Einrichtungen. Aus dem Umkehrschluss folgt, dass die Frage, ob ein Theater, Orchester usw. gegeben ist, rechtlich gesehen allein vom Finanzamt zu beurteilen ist (Weymüller, a. a. O., § 4 Nr. 20 Rdnr. 32; Schuhmann, a. a. O., § 4 Nr. 20 Rdnr. 56.1).

Die zuständige Landesbehörde muss ihre Sachkunde und besonderen Erfahrungen, bezüglich der kulturellen Aufgaben der in § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG genannten Einrichtungen anwenden. Ausdrücklich betont das BVerwG in Rz. 21 seines Urteils vom 4. 5. 2006 (10 C 10/05, a. a. O.): „Die Finanzbehörden sind damit rechtlich gehindert, in dieser Hinsicht selbst tätig zu werden. Sie sind darauf angewiesen, das Fachwissen der Verwaltungsbehörde für sich nutzbar zu machen...“. Ebenso hebt das BVerwG in Rz. 24 seines Urteils vom 11. 10. 2006 (10 C 07/05, NJW 2007, 711) hervor: „Der Bundesfinanzhof (Urteil vom 24. 9. 1998, V R 3/98, DStRE 1999, 116) betont zutreffend, dass der Sinn des Bescheinigungsverfahrens darin liegt, mit der Bescheinigung das Fachwissen der zuständigen Kultusbehörde für das Besteuerungsverfahren nutzbar zu machen. Fragen der Wissenschaft zählen zur Kernkompetenz der Kultusbehörde. Ein sachlicher Grund dafür, im Bescheinigungsverfahren dennoch die Prüfung der „Wissenschaftlichkeit“ einer Sammlung zugunsten der

\* Dr. Harald Grams ist Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater bei Grams und Partner, Rechtsanwälte – Steuerberater, Bielefeld; Dipl. Betriebswirt (FH) Oliver Christian Schroen ist Steuerberater in der Rechtsanwalts- und Steuerberatersozietät Barner und Schroen, Berlin.

in dieser Frage nicht bewanderten Finanzverwaltung auszuklamern, ist nicht erkennbar.“

Es geht im Rahmen der rechtlichen Beurteilung um die Frage, ob die von den privatrechtlich organisierten Kulturträgern jeweils ausgeführten Tätigkeiten im Bereich der Kultur „... gleich ...“ im Sinne von identisch mit denen der öffentlichen Hand sind. Die mit diesen Fragen „... nicht bewanderte Finanzverwaltung...“ darf sich nicht, wie das BVerwG klargestellt hat, mit der Prüfung der „Erfüllung der gleichen kulturellen Aufgaben“ befassen (BVerwG v. 4. 5. 2006, 10 C 10/05, a. a. O.).

Die zuständige Landesbehörde muss ihre eigene Prüfungshoheit folgendermaßen wahrnehmen:

- Sie muss feststellen, worin die „kulturellen Aufgaben“ der in § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG genannten öffentlich-rechtlichen Kulturträger zu sehen sind, um anhand dieser Kriterien sodann zu beurteilen,
- ob die jeweiligen Tätigkeiten des zur Beurteilung gestellten privatrechtlichen Trägers ebenso zur Erfüllung der – „gleichen“ – im Sinne von identischen – Aufgaben beitragen.

### 3. Verfassungsrechtlicher Ansatz

Auf den ersten Blick erscheinen die Prüfungshandlungen der Landesbehörde einfach und überschaubar zu sein. Jeder Bürger hat eine Vorstellung dahingehend, was ein Theater, Orchester usw. leistet. Man kann sich auch noch vorstellen, dass solche Einrichtungen individuelle Wertvorstellung gegenüber einem Publikum transportieren sollen, so dass Meinungsvielfalt und Anregungen zum Nachdenken gefördert werden. Nicht offenbar ist aber, worin denn gerade die kulturellen Aufgaben der öffentlich-rechtlichen Einrichtungen liegen. Die Beantwortung dieser Frage ist aber essentiell, denn bei einer fehlenden Definitionsmöglichkeit kann denkwürdig nicht überprüft werden, ob die privatrechtlichen Einrichtungen i. S. des § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG „... gleiche Aufgaben ...“ im Sinne der gesetzlichen Norm „erfüllen“. Kann man die kulturellen Aufgaben der öffentlich-rechtlichen Unternehmer überhaupt umfassend definieren, damit man einen entsprechenden Sachverhalt der privatrechtlich organisierten Unternehmer unter diese Norm subsumieren kann? Kann man die vom Gesetz unterstellten öffentlich-rechtlichen Aufgaben nicht bestimmen, könnte man zu dem Schluss gelangen, dass die Regelung des § 4 Nr. 20a UStG zu unbestimmt und damit verfassungswidrig ist. Dieser Frage wird zunächst nachzugehen sein.

Der verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz fordert, dass für einen potentiellen Rechtsanwender der Rechtsanwendungsbefehl und die Rechtsfolgenseite erkennbar sind, damit er sein Verhalten darauf ausrichten kann (BVerfG v. 26. 9. 1978, 1 BvR 525/77, BVerfGE 49, 168/181, NJW 1978, 2446; BVerwG v. 3. 3. 1989, 8 C 98/85, NVwZ-RR 1990, 47); er – und nicht nur ein Experte – muss anhand der gesetzlichen Regelung die Rechtslage analysieren können, um für sich erkennbar zu machen, was von ihm gefordert wird (BFH v. 6. 9. 2006, XI R 26/04, DStR 2006, 2019). Der Steuerpflichtige muss dabei auch die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen können (Jarass/Pieroth, GG, Art. 20 Rdnr. 62). Verfassungsrechtlich erforderlich ist dabei lediglich, dass die äußeren Grenzen abgesteckt sind, damit die möglichen Randbereiche überschaubar werden (BVerfG v. 16. 1. 1957, 1 BvR 253/56, BVerfGE 6, 32/42; v. 5. 8. 1966, 1 BvF 1/61, BVerfGE 20, 150/158). Bei den „kulturellen Aufgaben“ i. S. des § 4 Nr. 20a UStG handelt es sich u. E. um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Unbestimmte Rechtsbegriffe sind verfassungsrechtlich gesehen nicht zu beanstanden (Kruse, in: Tipke/Kruse, AO, § 5 Rdnr. 21, m. w. N. zur Rechtsprechung des BVerfG). Sie sind regelmäßig auch im Bereich des Steuer-

rechts zulässig, ebenso wie Generalklauseln (Kruse, a. a. O., § 5 Rdnr. 21, m. w. N. zur Rechtsprechung des BVerfG). Die positive Bestimmung der öffentlich-rechtlichen Aufgaben der in § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG genannten Einrichtungen kann zu Problemen führen, denn Kultur ist auch subjektiv geprägt, so dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass bei unterschiedlichen zur Beurteilung berufenen Personen unterschiedliche Wertvorstellungen zu unterschiedlichen Beurteilungen führen werden. Verfolgt der Gesetzgeber über § 4 Nr. 20a UStG das öffentlich-rechtliche Ziel der Förderung der sog. Hochkultur oder aber ist aus Gründen der Gleichbehandlung zu fordern, dass auch Künstler aus dem Bereich der Rock- und Popmusik unter den Regelungsbebereich der Norm zu subsumieren sind (Huschens, in: Vogel/Schwarz, UStG, § 4 Nr. 20 Rdnr. 5; siehe auch zu § 4 Nr. 21 UStG: BMF v. 3. 4. 1980, IV A3 – S 7179 – 4/80, BStBl I 1980, 190)? Gibt es Grenzen für die Vergünstigung nach § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG und wenn ja, wo liegen sie und wie grenzt sich § 4 Nr. 20a UStG zum ermäßigten Steuersatz i. S. des § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG ab? Zur Beantwortung dieser Fragen muss zunächst der Versuch gestartet werden, den Begriff der Kultur einer inhaltlichen Bewertung zuzuführen.

#### 3.1 Zum Kulturbegriff

Ein Ansatz zur Bestimmung des Begriffs der Kultur und damit der öffentlich-rechtlichen kulturellen Aufgaben könnte sich aus dem Grundgesetz ableiten, soweit sich dort ein definiertes Verfassungsprinzip oder Staatsziel „Kultur“ wiederfinden würde. Das Grundgesetz selbst enthält aber keine Bestimmung zum Begriff der Kultur. Auch findet sich kein Hinweis darauf, dass die Bundesrepublik Deutschland ein „Kulturstaat“ ist, was zu der Annahme führen könnte, dass es keine öffentlich-rechtlichen kulturellen Aufgaben gibt. Man sucht vergebens nach einem Kulturstaatsangebot oder einer verfassungsrechtlich verankerten Pflicht des Staates, Kultur zu fördern, ganz im Gegensatz zur Weimarer Reichsverfassung von 1919 (vgl. Art. 142; vgl. dazu auch Häberle, Kulturverfassungsrecht im Bundesstaat, S. 21). Jedoch ist auch unter der Geltung des Grundgesetzes allgemein anerkannt, dass Deutschland ein „Kulturstaat“ ist (Evers, NJW 1983, 2161). Der Kulturstaat wird dabei als ein Staat angesehen, der die Autonomie der Kultur anerkennt, ihr dient und sie unter Beachtung ihrer Wesensgesetzlichkeit gestaltet (Huber, Zur Problematik des Kulturstaates, 1958). Der Begriff „Kultur“ hat seinen Ursprung im lateinischen Wort „cultus“. Danach fällt unter Kultur die Gesamtheit der geistigen und künstlerischen Lebensäußerungen einer Gemeinschaft und des einzelnen Menschen (Huber, a. a. O.). Kultur ist als Dreiklang von Kunst, Religion und Wissenschaft zu verstehen. Diese Begriffsbestimmung hilft aber zur Bestimmung dessen, was zu den kulturellen Aufgaben der öffentlich-rechtlichen Einrichtungen i. S. des § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG zu rechnen ist nicht weiter, da sie zu weit gefasst ist. Denn danach wäre faktisch jeder Lebensbereich unter den Begriff der Kultur zu subsumieren, denn der oben zitierte Dreiklang findet sich in jeder täglichen Lebenssituation wieder.

#### 3.2 Eingrenzung des Kulturbegriffs über den Kunstbegriff

Möglicherweise lässt sich der Kulturbegriff aber durch den Kunstbegriff eingrenzen. Die Bestimmung des Kunstbegriffs leidet jedoch darunter, dass eine Definition der Kunst ihrem eigentlichen Wesen widerspricht (Jarass/Pieroth, a. a. O., Art. 5 III, Rdnr. 106). Verfassungsrechtlich gesehen muss nämlich bezogen auf die deutsche Historie während des 3. Reiches ein „staatliches Kunstrichtertum“ vermieden werden, so dass nach allgemeiner Meinung ein weiter Definitionsansatz gilt (Scholz, in: Maunz/

Dürig: Grundgesetz, Art. 5 III, Rdnr. 38). Die Rechtslehre kennt heute im Wesentlichen drei Kunstbegriffe.

Zum einen gilt der formelle Kunstbegriff, wonach Kunst dann vorliegt, wenn das Werk Strukturmerkmale aufweist, aufgrund derer es einem bestimmten Werktypus zugeordnet werden kann, wie z. B. der Gesang oder die Schauspielerei (*Pieroth/Schlink*, „Staatsrecht II – Grundrechte“, Rdnr. 694). Nach dem materiellen Kunstbegriff liegt Kunst dann vor, wenn das Werk „das geformte Ergebnis einer freien schöpferischen Gestaltung ist, in dem der Künstler seine Eindrücke, Erfahrungen und Erlebnisse zu unmittelbarer Anschauung bringt und das auf kommunikative Sinnvermittlung nach außen gerichtet ist“ (*Pieroth/Schlink*, a. a. O., Rdnr. 694). Der dritte Kunstbegriff ist der offene Kunstbegriff. Dieser Begriff sieht „das kennzeichnende Merkmal einer künstlerischen Äußerung darin, dass es wegen der Mannigfaltigkeit ihres Aussagegehalts möglich ist, der Darstellung im Wege einer fortgesetzten Interpretation immer weitreichendere Bedeutung zu entnehmen“ (*Pieroth/Schlink*, a. a. O., Rdnr. 694).

Betrachtet man nun alle drei Kunstbegriffe kommt man unweigerlich zu dem Schluss, dass es grenzenlose Möglichkeiten gibt, ein Werk oder eine Darbietung unter den Begriff der Kunst zu subsumieren. Der Kunstbegriff ist wegen seiner Weite nicht dazu geeignet, den Begriff der Kultur in ihren inneren Wertgrenzen einzugrenzen. Demzufolge kann der Kunstbegriff für sich betrachtet nicht sinnvoll zur Interpretation des Begriffs der „kulturellen Aufgaben“ i. S. des § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG mit herangezogen werden.

Das bestehende Dilemma wird letztlich auch durch die Rechtsprechung untermauert. Es wird regelmäßig vom Ergebnis her argumentiert, ohne dass klar wird, worin denn die eigentlichen öffentlich-rechtlichen kulturellen Aufgaben bestehen.

Das VG Minden führt z. B. aus, dass privatrechtliche Träger die gleichen kulturellen Aufgaben dann erfüllen, wenn sie in gleicher Weise wie öffentlich-rechtliche Träger zur Bereicherung des kulturellen Lebens Musik in öffentlich zugänglichen Konzerten darbieten (VG Minden v. 23. 2. 2005, 11 K 7523/03, NJW 2006, 636). Es führt dazu zunächst richtig aus, dass bei der Beurteilung der Frage, ob ein anderer Unternehmer die „gleichen kulturellen Aufgaben erfülle“, nicht ausreichend sei, dass er überhaupt kulturelle Aufgaben wahrnehme. Nach dem erkennbaren Sinn der Vorschrift sei vielmehr darauf abzustellen, ob er in vergleichbarer Weise regelmäßig öffentlich zugängliche musikalische Veranstaltungen durchführe, bei denen die musikalische Darbietung der Hauptzweck sei (VG Minden v. 23. 2. 2005, 11 K 7523/03, a. a. O.).

Das OVG Hamburg und das VG Düsseldorf nehmen eine Gesamtbetrachtung vor. Für das OVG Hamburg reicht schon ein Blick auf das Programm, um feststellen zu können, dass das im Sachverhalt geplante Festival die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllt wie ein staatliches Theater (OVG Hamburg v. 23. 5. 2003, 1 Bf 399/02, BeckRS 2004, 20080). Maßgeblich war für das OVG, dass an dem Festival bestimmte Personen beteiligt waren, die schon in der Vergangenheit mit der Leitung von kulturellen Programmen betraut waren und dass die Kulturbehörde der Meinung war, dass es sich bei der Veranstaltung um ein „kulturelles Spektakel“ handeln wird, das man durchaus an die Seite der Arena in Verona oder der Bregenzer Bodenseefestspiele stellen könnte (OVG Hamburg v. 23. 5. 2003, 1 Bf 399/02, a. a. O.).

Der subjektiv geprägte Ansatz für Kunst und Kultur wird schließlich auch durch die Rechtsprechung selbst verdeutlicht. Das FG Düsseldorf beispielsweise führte wörtlich wie folgt aus: „Über diese Sachkenntnis verfügen die Senatsmitglieder aufgrund ihrer Lebenserfahrung, privater Kontakte zu Künstlern und Gebrauchsgraphikern, Veranstaltungen von Ausstellungen

im Finanzgericht Düsseldorf, Besuch weiterer Kunstaussstellungen und sonstiger Auseinandersetzung mit Kunstwerken – etwa anlässlich des Erwerbs von Kunstgegenständen oder anhand von Literatur – selbst, wie den Beteiligten in der mündlichen Verhandlung, in der die Streitsache sachkundig erörtert wurde, zu erkennen gegeben worden ist; der Einholung eines Sachverständigengutachtens bedurfte es für die Entscheidung nicht“ (FG Düsseldorf v. 5. 11. 2004, 1 K 3118/02 G, Nichtzulassungsbeschwerde unbegründet durch BFH-Beschl. IV B 200/04 v. 1. 6. 2006, DStR 2006, 399).

Man kann auch anhand der Rechtsprechung erkennen, dass die Gerichte nur den Versuch starten, die kulturellen Aufgaben zu umschreiben. Der Versuch ist aber nicht von Erfolg gekrönt, denn ein weiter Kulturbegriff ist nicht dazu geeignet, öffentlich-rechtliche kulturelle Aufgaben in ihren Grenzen zu umreißen. Denn damit ist keine positive Grenzlinie bezüglich dessen gezogen, was der Staat gestalten oder fördern kann bzw. darf. Dem Rechtsanwender fehlt damit das zu schützende Rechtsgut (*Kirchhof*, NJW 1985, 225, 227). Demzufolge müsste man eigentlich zu dem Schluss gelangen, dass die Vorschrift des § 4 Nr. 20a UStG zu unbestimmt ist als es um die positive inhaltliche Bestimmung der kulturellen Aufgaben der Einrichtungen i. S. des § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG geht; die Regelung könnte daher als verfassungswidrig anzusehen sein.

### 3.3 Negative Bestimmung der kulturellen Aufgaben möglich?

Führt eine positive Bestimmung der kulturellen Aufgaben der staatlichen Einrichtungen nach § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG zu keinem Ergebnis im Hinblick auf das, was unter den Regelungsbereich zu subsumieren ist und was nicht, so könnte aber eine negative Abgrenzung des Regelungsansatzes möglich sein. Respektiert man mit den Vorgaben des Grundgesetzes einen weiten Kunstbegriff (*Jarass/Pieroth*, a. a. O., Art. 5 III Rdnr. 106), so kann dennoch eine Bestimmung der kulturellen Aufgaben der öffentlich-rechtlichen Einrichtungen i. S. des § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG möglich sein, wenn man von dem Denkansatz ausgeht, dass der Bereich der zulässigen Wahrnehmung kultureller Aufgaben dort endet, wo die öffentliche Hand in einem Bereich tätig werden würde, in dem sie nach den Vorgaben des Grundgesetzes gar nicht tätig werden darf.

Für den Bereich der Musik kann eine Abgrenzung staatlicher Befugnisse dort gefunden werden, wo es um die Verbreitung kommerzieller Musik geht. Das Grundgesetz hat sich für eine freie Wirtschaft entschieden. Der Staat darf sich erwerbswirtschaftlich und auf Gewinnerzielung gerichtet nur betätigen, wenn das Allgemeininteresse dieses erfordert. Die wirtschaftliche Betätigung des Staates ist aber im Falle „... der konkreten Betroffenheit eines Grundrechtsträgers rechtfertigungsbedürftig und nur dann zulässig ...“, wenn sie im öffentlichen Interesse liegt“ (*Di Fabio*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 2 Abs. 1 Rdnr. 123). Vor diesem Hintergrund erlauben die kommunalrechtlichen Regelungen der Länder zwar grundsätzlich gesehen die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand; erwerbswirtschaftliche Betätigungen des Staates zur Haushaltsfinanzierung sind dagegen mit dem Grundgesetz unvereinbar (*Di Fabio*, a. a. O., Art. 2 Abs. 1 Rdnr. 123). Auf der Grundlage dieser Erkenntnisse ergibt sich, dass der Staat dort nicht gerechtfertigt tätig wird, wo er in den freien Wettbewerb eingreifen würde und nur deshalb tätig wird, weil er Gewinne „einstreichen“ möchte. Das wäre bezogen auf den Bereich der Musik dann der Fall, wenn sich der Staat in auf Kommerz gerichtete Projekte „einemischen“ würde. Vor diesem Hintergrund wird erkennbar, warum es keinen öffentlich-rechtlichen „Elton John oder die Beatles usw.“

gibt. Solche Bereiche sind allein der Privatwirtschaft überlassen; eine Rechtfertigung, diese Betätigungsfelder der öffentlichen Hand zuzuerkennen ist nicht erkennbar.

Unter Bezugnahme auf diese Feststellungen wird klar, dass die kulturellen Aufgaben der öffentlichen Hand dort enden, wo Bereiche primär der Privatwirtschaft überlassen sind. Daraus folgt, dass ein Gleichstellungsbescheid bezüglich der Erfüllung der „... gleichen kulturellen Aufgaben ...“ dort nicht erteilt werden darf, wo es um die kommerzielle Vermarktung von Musik geht. Das ist insbesondere bezogen auf Konzerte im Bereich der Rock- und Popmusik der Fall, erstreckt sich aber auf jede Form kommerziell vermarkteter Konzerte. Der in § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG genannte Gleichstellungsbescheid ist mithin unter Berücksichtigung der im Rahmen der Bestimmtheitsprüfung gefundenen negativen Abgrenzung dann zu versagen, wenn die privatrechtliche Einrichtung auf Kommerz ausgerichtet ist. Dieser Bereich gehört nicht zu den Aufgaben der in § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG genannten öffentlich-rechtlichen Einrichtungen; der zuständigen Landesbehörde ist die Erteilung des Gleichstellungsbescheides versagt. Es kann mithin nicht kulturelle Aufgabe des Staates sein, Kunst, die sich wirtschaftlich selbst trägt, selbst darzubieten. Was bleibt, ist die Bewahrung der Vergangenheitskunst und die Förderung der Gegenwartskunst, aber nur soweit diese wirtschaftlich bedürftig sind. Eine Abgrenzung ist in der Praxis einfach. Denn wer erwerbswirtschaftlich tätig wird, erhält i. d. R. keine staatlichen Subventionen, was bei den in § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG genannten öffentlich-rechtlichen Einrichtungen aber regelmäßig der Fall ist.

### 3.4 Abgrenzung zu § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG liegt auf der Hand

Die zuvor herausgearbeitete negative Bestimmung der kulturellen Aufgaben führt im Übrigen auch zu einem definierten Tatbestandsinhalt der Regelung des § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG. Eine solche Abgrenzung ist der Literatur jedenfalls bisher nicht zu entnehmen (*Klenk*, in: *Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuer, § 12 Rdnr. 233; *Weymüller*, a. a. O., § 4 Nr. 20 Rdnr. 4) und ist mithin dringend geboten. Diese Regelung würde nämlich, sollte man auf der Grundlage eines weiten Kulturbegriffs jede Form der musikalischen Darbietung als umsatzsteuerbefreit i. S. des § 4 Nr. 20a UStG ansehen, ins Leere gehen; sie wäre als inhaltsleer anzusehen und hätte keine rechtliche Funktion mehr.

Deutschland hat von der in Art. 12 Abs. 3 Buchst. a i. V. m. Anhang H Nr. 7 und 8 der 6. EG-Richtlinie (seit 1. 1. 2007: Art. 98 Abs. 2 i. V. m. Anhang III Nrn. 7 und 9 der MwStSystRL) vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht und in § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG eine Steuerbegünstigung in Form eines ermäßigten Steuersatzes ausgesprochen. In der ab 1980 geltenden Fassung des Gesetzes waren die „Leistungen der Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre ...“ dem ermäßigten Steuersatz unterworfen (*Klenk*, a. a. O., § 12 Rdnr. 232). Dieser ursprüngliche Wortlaut des § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG, der im Übrigen bezogen auf die begünstigten Einrichtungen § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG glich, wurde in Folge des EuGH-Urteils vom 23. 10. 2003 (EuGH v. 23. 10. 2003, C-109/02, *Kommission/Deutschland*, DStRE 2003, 1411, UR 2004, 34 mit Anm. *Nieskens*) sprachlich genauer gefasst und dadurch an die 6. EG-Richtlinie angepasst. So heißt es in der BT-Drs. 15/3677 vom 6. 9. 2004:

„Mit der Neufassung des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG wird auf Artikel 12 Abs. 3 Buchstabe a Unterabsatz 3 in Verbindung mit Anhang H Nr. 7 und Nr. 8 der 6. EG-Richtlinie Bezug genommen. Der Wortlaut der Neufassung orientiert sich auch sprachlich am Wortlaut der 6. EG-Richtlinie. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in dem Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission gegen die Bundesrepublik Deutsch-

land mit Urteil vom 23. 10. 2003, C-109/02, entschieden, dass für die Solistenleistungen an Konzertveranstalter – wie für Ensembles – der ermäßigte Steuersatz gewährt werden muss. Er hebt dabei auf den Grundsatz der Steuerneutralität ab, der einer umsatzsteuerlichen Ungleichbehandlung gleichartiger Waren oder Dienstleistungen, die miteinander im Wettbewerb stehen, entgegensteht. Nach Ansicht des EuGH erfasst der Begriff „ausübende Künstler“ in Anhang H Nr. 7 und 8 der 6. EG-Richtlinie sowohl die Leistungen einzelner ausübender Künstler als auch die Leistungen der zu einer Gruppe zusammengeschlossenen ausübenden Künstler. Die Anzahl der auf der Bühne anwesenden Personen spiele dafür keine Rolle. Die Neufassung des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG bewirkt, dass für die Leistungen der ausübenden Künstler, die mit denen der Theater, Orchester, Kammermusikensembles und Chöre vergleichbar sind, der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist.“

Hierdurch – aber auch durch die frühere Gesetzesfassung – wird erkennbar, dass Deutschland nach wie vor an einem ermäßigten Steuersatz für Umsätze bestimmter kultureller Träger festhalten will.

In der MwStSystRL erfolgte außerdem inzwischen eine – auch rückwirkend gültige – Klarstellung. So heißt es nun für die Steuersatzermäßigung: „Dienstleistungen von ... ausübenden Künstlern ...“. Hierdurch wurde die bisherige Formulierung „Werke bzw. Darbietungen“ klarstellend ersetzt.

Somit dürfte auch für deutsche Spitzfindigkeiten kein Raum mehr verbleiben. In der Rs. C-109/02 behauptete die deutsche Regierung in Randnr. 14 vergeblich, dass in der deutschen Fassung des Anhangs H der 6. EG-Richtlinie der Ausdruck „Werke ... von ... ausübenden Künstlern“ den unbestimmten Artikel für den Begriff „ausübende Künstler“ verwende, was nahe lege, dass die Mitgliedstaaten die Anwendung des ermäßigten Satzes auf bestimmte Leistungen beschränken könnten. Die in der Kategorie 8 des Anhangs H der Sechsten Richtlinie genannten Leistungen müssten nicht zwangsläufig in gleicher Weise der Mehrwertsteuer unterworfen werden, da die Mitgliedstaaten hierbei über einen Ermessensspielraum verfügten.

Diese Rechtsansicht wies der EuGH entschieden zurück. So heißt es in Randnr. 21: „Die deutsche Fassung des Wortlauts ... für den Begriff „ausübende Künstler“ den unbestimmten Artikel verwendet, entkräftet diese Feststellung nicht, da es sich dabei um eine sprachliche Feinheit handelt, die nicht einmal auf Deutsch dahin gehend verstanden werden kann, dass der nationale Gesetzgeber die Freiheit hätte, nach seinem Belieben zwischen den so bezeichneten Personen zu unterscheiden und den Kreis derer, deren Leistungen dem ermäßigten Satz unterliegen, willkürlich zu beschränken.“ Der Begriff „ausübender Künstler“ wird vom deutschen Gesetzgeber lediglich im Urheberrechtsgesetz definiert. Er lautet:

„Ausübender Künstler i. S. dieses Gesetzes ist, wer ein Werk vorträgt oder aufführt oder bei dem Vortrag oder der Aufführung eines Werkes künstlerisch mitwirkt.“

Unter Zugrundelegung der gesetzgeberischen Intention muss es sich in § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG aber um andere Umsätze bestimmter Unternehmer handeln als um die in § 4 Nr. 20a UStG bezeichneten. Deutlich wird dieses auch auf der Grundlage der Umsatzsteuer-Richtlinien. Für die Finanzverwaltung gilt nämlich nach Abschnitt 166 Abs. 1 UStR: „Begünstigt sind die Leistungen der in § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG bezeichneten Einrichtungen ..., wenn sie nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 20a UStG fallen.“

## 4. Ergebnis

Da es gemäß unserer vorangegangenen Ausführungen zu den öffentlich-rechtlichen kulturellen Aufgaben der in § 4 Nr. 20a Satz 1 UStG genannten Einrichtungen nicht gehört, Kultur kom-

## RECHTSPRECHUNG

merziell zu verbreiten, scheidet eine Steuerbefreiung für die Umsätze privatrechtlicher Einrichtungen aus, die rein erwerbswirtschaftlich aufgestellt sind. Diese unterliegen allein der Vergünstigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG, d. h. dem ermäßigten Steuersatz; ein Gleichstellungsbescheid der zuständigen Landesbehörde i. S. des § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG darf nicht ergehen. In der Rundverfügung der OFD Koblenz vom 27. 12. 2006 (S 7177 A – St 442, BeckVerw 088205) wird mit Bezugnahme auf die dort erwähnten Entscheidungen des BVerwG ausdrücklich bestätigt, dass es ausschließlich die Aufgabe der zuständigen Landesbehörde ist, über das Vorliegen der Erfüllung der „gleichen kulturellen Aufgaben“ zu entscheiden. Erst wenn diese vorliegt, kann für die Prüfung der Umsatzsteuerfreiheit bezüglich der in der Bescheinigung bestimmten Umsätze – und zwar nur vom zuständigen Finanzamt,

nicht etwa von der Kulturbehörde – entschieden werden, ob auch die „Gleichartigkeit der Einrichtung“ eines privatrechtlichen Unternehmers gegeben ist. Erst wenn das Finanzamt darüber positiv befindet, kann der betreffende Umsatz steuerfrei nach § 4 Nr. 20a Satz 2 UStG sein. Die Entscheidung, ob es unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes geboten sein kann, die Bescheinigung einer Kulturbehörde nicht rückwirkend zu verwenden, obliegt dem Finanzamt bzw. dem FG und nicht der Kulturbehörde.

Deshalb sollte man gegenüber der für Kultur zuständigen Landesbehörde darauf bestehen, dass diese ihre Kriterien für die Prüfung der Erfüllung der „gleichen kulturellen Aufgaben“ nachvollziehbar darlegt, um eine ungerechtfertigte Bescheinigung und damit einen falschen Grundlagenbescheid zu vermeiden.

## RECHTSPRECHUNG

## Doppelbesteuerungsabkommen

### Nachversteuerung von in vorangegangenen Veranlagungszeiträumen abgezogenen Verlusten einer österreichischen Betriebsstätte nach § 2 Abs. 1 Satz 4 AIG und § 2a Abs. 3 Satz 4 EStG 1990 gemeinschaftsrechtswidrig?

EStG 1990 § 2a Abs. 3; AIG § 2 Abs. 1; DBA-Österreich 1954 Art. 4 Abs. 1, Art. 15 Abs. 1; Protokoll zum DBA-Österreich 2000 Abs. 12 Buchst. b zu Art. 24; EWR-Abkommen Art. 31; EStG 1988 (Österreich) § 102 Abs. 2 Nr. 2

1. Der Senat hält auch für Art. 4 Abs. 1 DBA-Österreich 1954 daran fest, dass sich der Begriff der Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen i. S. dieser Vorschrift auf einen Nettobetrag bezieht und dass Deutschland deshalb auch für Verluste, die ein in Deutschland ansässiges Unternehmen in seiner in Österreich befindlichen Betriebsstätte erwirtschaftet, kein Besteuerungsrecht hat (Anschluss an BFH v. 28. 6. 2006, I R 84/04, BStBl II 2006, 861, und v. 22. 8. 2006, I R 116/04, BStBl II 2006, 864; v. 13. 11. 2002, I R 13/02, BFHE 201, 73, BStBl II 2003, 795).

2. Von der in § 2 Abs. 1 Satz 3 AIG und § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG 1990 bestimmten Nachversteuerung negativer ausländischer Betriebsätteneinkünfte, welche in einem vorangegangenen Veranlagungszeitraum nach § 2 Abs. 1 Satz 1 AIG, § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG 1990 bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen worden sind, kann nach Maßgabe von § 2 Abs. 1 Satz 4 AIG, § 2a Abs. 3 Satz 4 EStG 1990 nur dann abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass nach den für ihn geltenden Vorschriften des ausländischen Staates ein Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr allgemein nicht beansprucht werden kann. An einem derartigen „allgemeinen“ Ausschluss des Verlustabzugs fehlt es, wenn sich der Abzugsausschluss lediglich aus Gründen der verwirklichten Gegebenheiten des Einzelfalles verbietet.

3. Dem EuGH werden die folgenden Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

- a) Steht Art. 31 des EWR-Abkommens der Regelung eines Mitgliedstaates entgegen,
- nach welcher ein in dem einen Mitgliedstaat ansässiger und dort unbeschränkt Steuerpflichtiger zwar nach einem

DBA von der Einkommensteuer befreite Verluste aus in einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte unter bestimmten Voraussetzungen bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abziehen kann,

- nach der der abgezogene Betrag jedoch, soweit sich in einem der folgenden Veranlagungszeiträume bei den nach dem DBA zu befreienden Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit aus in dem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätten insgesamt ein positiver Betrag ergibt, in dem betreffenden Veranlagungszeitraum bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wieder hinzuzurechnen ist,
- Letzteres allerdings dann nicht, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass nach den für ihn geltenden Vorschriften des anderen Mitgliedstaates ein Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr „allgemein“ nicht beansprucht werden kann, woran es fehlt, wenn ein Verlustabzug in dem anderen Staat nach dessen Recht zwar allgemein eingeräumt wird, jedoch in der konkreten Situation, in der sich der Steuerpflichtige befindet, unterbleibt?

b) Bejahendenfalls: Wirkt es sich auf den Ansässigkeitsstaat aus, wenn die Verlustabzugsbeschränkungen in dem anderen Mitgliedstaat (als dem Quellenstaat) ihrerseits gegen Art. 31 des EWR-Abkommens verstoßen, weil sie den dort mit seinen Betriebsätteneinkünften nur beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber den dort unbeschränkt Steuerpflichtigen benachteiligen?

c) Weiterhin bejahendenfalls: Muss der Ansässigkeitsstaat auf die Nachversteuerung der ausländischen Betriebsstättenverluste verzichten, soweit diese andernfalls in keinem Mitgliedstaat abgezogen werden können, weil die Betriebsstätte im anderen Mitgliedstaat aufgegeben worden ist?

BFH, Beschl. v. 29. 11. 2006, I R 45/05

## Sachverhalt:

## I. Sach- und Streitstand

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Kl.) ist eine in Deutschland ansässige GmbH, die von 1982 bis zum Streitjahr 1994 eine Betriebsstätte in Österreich unterhielt. Bis einschließlich des Jahres 1990 erzielte sie in dieser Betriebsstätte Verluste von insgesamt 2 467 507 DM (richtig wohl: 2 467 407 DM) – davon 36 295 DM in 1990 –, welche für die Veranlagungszeiträume 1982 bis 1990 auf ihren Antrag vom Beklagten und Revisionskläger (FA) gemäß § 2 Abs. 1 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz – AIG –) vom 18. 8. 1969 (BGBl I 1969,