

UR Umsatzsteuer- Rundschau

Verlag Dr. Otto Schmidt

2/95 · 8. Februar 1995

Seiten 41-80

44. Jahrgang

Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 UStG

Von Steuerberater HARALD GRAMS, Bielefeld

I. Einleitung

Nach der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 20 UStG sind neben öffentlich-rechtlich organisierten kulturellen Einrichtungen auch bestimmte privatrechtlich agierende Künstler und Veranstalter von der Umsatzsteuer befreit.

Während die öffentlich-rechtlichen Kulturträger unmittelbar durch das Gesetz von der Umsatzsteuer freigestellt werden, wird die Steuerbefreiung der Privaten von der Erteilung einer Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde abhängig gemacht. Inhalt dieser Bescheinigung ist die Feststellung der zuständigen Behörde darüber, daß die privatrechtlich organisierten Kulturträger die gleichen kulturellen Voraussetzungen erfüllen, wie die öffentlich-rechtlich organisierten.

In dieser Abhandlung soll der Frage nachgegangen werden, unter welchen Voraussetzungen die Bescheinigung zu erteilen ist.

II. Das Verfahren

Unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 20 UStG fallen nicht nur die dort genannten Theater, Orchester etc., sondern auch solche Künstler, die sich z. B. der modernen Popmusik verschrieben haben.¹ Aus Gründen der Gleichbehandlung i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG werden sie den Kammermusikensembles bzw. den Orchestern gleichgestellt.

Im Zusammenhang mit der Durchführung einer Tournee mit ausländischen Künstlern durch die Bundesrepublik Deutschland ist für die Erteilung besagter Bescheinigung die oberste Landesbehörde des Bundeslandes zuständig, in dem die Künstler ihren ersten

Auftritt durchführen.² Die Befugnisse zur Erteilung der Bescheinigung werden teilweise von der obersten Landesbehörde auf andere Organe innerhalb der Landesverwaltung übertragen.³

III. Die rechtliche Würdigung

Die durch die zuständige Landesbehörde erteilte Bescheinigung hat die Wirkungen eines Grundlagenbescheides.⁴ Soweit die Umsatzsteuer bereits durch Umsatzsteuer-Voranmeldung i. S. d. § 18 Abs. 1 UStG bzw. durch die Umsatzsteuer-Jahreserklärung nach § 18 Abs. 3 UStG angemeldet wurde, ist deren Festsetzungswirkung (§ 168 AO) über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern, soweit Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Anderenfalls ist die Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 2 AO zu ändern. Allerdings kann Verwirkung eintreten, soweit die Bescheinigung für weit zurückliegende Zeiträume erteilt wird.⁵ Tipke/Kruse wenden in diesem Zusammenhang ein, daß Verwaltungsakte ressortfremder Behörden durchweg ohne Berücksichtigung der steuerlichen Festsetzungsverjährungsfristen ergehen, was dazu führe, daß die Rechtssicherheit stark ausgehöhlt werde. Diesem Ergebnis könne nur durch den Verwirkungseinwand entgegengetreten werden.⁶ Der BFH hat in einer neueren Entscheidung festgestellt, daß die Besteuerung nach dem Wortlaut des § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG nicht auf Zeiträume vor ihrer Ausstellung zurückwirken soll.^{6a}

Für das Bescheinigungsverfahren gelten die Landes-Verwaltungsverfahrensgesetze, weil insofern der Anwendungsbereich über den jeweils geltenden § 1 des LVwVG eröffnet wird. Zur Vereinfachung bzw. zur Vereinheitlichung der Darstellung wird in dieser Abhandlung auf das Bundes-Verwaltungsverfahrensgesetz

1 BMF vom 3. 4. 1980, BStBl I 1980, 190 = UR 1980, 100.

2 Vogel, in: Vogel/Reinisch/Hoffmann/Schwarz, UStG, § 4 Nr. 20 Rdnr. 1; Abschn. 110 UStR.

3 Schuhmann, in: Rau/Dürwächter/Flick/Geist, UStG, § 4 Nr. 20 Rdnr. 52 m. w. N.

4 Völkel, UR 1989, 113 (114).

5 Vogel, aaO, § 4 Nr. 20 Rdnr. 2b.

6 Tipke/Kruse, AO, § 171 Rdnr. 30.

6a BFH-Urt. vom 15. 9. 1994 - XI R 101/92, UR 1995, 62 (in diesem Heft).

setz verwiesen, das in der Regel inhaltsgleiche Vorschriften zu den jeweiligen Landesgesetzen enthält.

1. Wirkung der Bescheinigung

Die Bescheinigung ist als Grundlagenbescheid Verwaltungsakt i. S. d. § 35 BVwVfG. Sie enthält eine Entscheidung über eine Tatbestands-Voraussetzung des § 4 Nr. 20 UStG und damit eine Regelung, die ein Träger hoheitlicher Gewalt auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts zur Regelung der Belange des Antragstellers, also zur Einzelfallregelung erlassen hat. Dieser für das Besteuerungsverfahren nach dem Umsatzsteuergesetz bindende Verwaltungsakt⁷ bewirkt, daß über die Vorschrift des § 171 Abs. 10 AO eine Änderung der Steuerfestsetzung auch außerhalb der regulären Festsetzungsverjährungsfrist innerhalb eines Jahres erfolgen kann.⁸ Die Auffassung des BFH, die Bescheinigung wirke nicht auf Zeiträume vor ihrer Erteilung zurück, ist mithin rechtsfehlerhaft. Nicht die Bescheinigung bewirkt die Rückwirkung, sondern die Tatsache, daß sie Grundlagenbescheid ist. Der landesrechtliche Verwaltungsakt trifft keine Aussage über einen rechtlich zu beurteilenden Zeitraum, sondern über die Frage, ob ein Steuerpflichtiger mit anderen öffentlich-rechtlichen Kulturträgern gleichzustellen ist.^{9a} Die Bescheinigung ist daher nicht bloßes Beweismittel⁹, wie früher angenommen, sondern materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal der Befreiungsvorschrift selbst.¹⁰

2. Wirksamwerden der Bescheinigung

Wie jeder Verwaltungsakt, wird er erst dann wirksam, wenn er bekanntgegeben wird. Hier ist § 41 BVwVfG einschlägig. Die Bekanntgabe ist der Abschluß eines nach § 9 BVwVfG begonnenen Verwaltungsverfahrens. Unter welchen Voraussetzungen dieses beginnt, regelt § 22 BVwVfG.

a) Antrag durch die Finanzbehörde?

aa) Beginn des Verfahrens von Amts wegen oder auf Antrag?

Nach § 22 Satz 1 BVwVfG entscheidet die Behörde nach pflichtgemäßem Ermessen, ob und wann ein Verwaltungsverfahren durchzuführen ist. Hierdurch wird die sog. *Offizialmaxime* verdeutlicht.¹¹ Danach gilt der Grundsatz des Amtsverfahrens, wonach die Behörde entscheidet, ob und wann sie dieses betreibt. In einem Verwaltungsverfahren „... steht die Wahrung des Gemeinwohls derart im Vordergrund, daß grundsätzlich nicht nur die Ermittlung des Sachverhalts von Amts wegen zu führen ist (Untersuchungsgrundsatz), sondern auch die Einleitung des Verfahrens selbst“.¹² Soweit in einem *Offizialverfahren* ein Antrag auf Tätigwerden vorliegt, ist dieser als bloße Anregung an die Behörde zu sehen, das Verfahren zu beginnen.¹³

Die *Offizialmaxime* wird begrenzt durch das sog. *Opportunitätsprinzip*. Hiernach muß die Behörde nicht in jedem Fall tätig werden. Ob sie handelt oder nicht, liegt nach diesem Prinzip ausschließlich in ihrem pflichtgemäßen Ermessen.¹⁴

Nach § 22 Satz 2 Nr. 1 Alt. 1 BVwVfG kann das *Opportunitätsprinzip* bzw. die *Offizialmaxime* durch das *Legalitätsprinzip* eingeschränkt sein. In diesem Fall wird die Behörde nur dann von sich aus tätig, wenn hierzu eine *Rechtsvorschrift* besteht (z. B. § 35 Abs. 2 GewO, Antrag auf Führung des Gewerbes durch einen Stellvertreter nach Gewerbeuntersagung wegen Unzuverlässigkeit).¹⁵

Im Gegensatz zu den genannten Amtsverfahren steht das Antragsverfahren nach § 22 Satz 2 Nr. 1 Alt. 2 und Nr. 2 BVwVfG. Beide Normbereiche unterscheiden sich dadurch, daß im Falle des § 22 Satz 2 Nr. 1 Alt. 2 BVwVfG die Behörde tätig werden muß, während sie nach § 22 Satz 2 Nr. 2 BVwVfG nur auf Antrag tätig werden darf, also nur dann, wenn ein Antrag auch tatsächlich vorliegt. Im ersten Fall besteht eine Pflicht, im zweiten Fall ein Verbot zur Durchführung des Verwaltungsverfahrens.¹⁶ Ohne Antrag gibt es kein Verfahren, der Grundsatz nach § 22 Satz 1 BVwVfG wird ausgeschlossen.¹⁷

Im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 UStG ist zu ermitteln, ob es sich bei dem Bescheinigungsverfahren um ein Amtsverfahren oder ein Antragsverfahren handelt.

Der Wortlaut gibt hierauf keine eindeutige Antwort. Er stellt nur darauf ab, daß im Falle der Erteilung der Bescheinigung die Steuerbefreiung gewährt wird, sagt aber nichts darüber aus, wie das Verwaltungsverfahren beginnen soll. Auch die Kommentierung bzw. die Umsatzsteuerrichtlinien treffen hierzu keine eindeutige Aussage. Sie sprechen nur davon, daß die zuständige Landesbehörde auch von der Finanzverwaltung „eingeschaltet“ werden kann.¹⁸

In einem solchen Fall ist der Regelungsumfang durch Auslegung zu ermitteln. Dabei spricht eine Vermutung für das Amtsverfahren, wenn das Verwaltungsverfahren überwiegend öffentlichen Interessen dient, während ein Antragsverfahren angenommen werden kann, wenn überwiegend Interessen des einzelnen Anlaß für das Tätigwerden der Behörde sind.¹⁹

Es stellt sich daher die Frage, ob die gesetzliche Vorschrift des § 4 Nr. 20 UStG überwiegend öffentlich-rechtlichen Belangen dient oder vielmehr den individuellen Belangen der jeweiligen Steuerschuldner.

Die Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 7 bis 28 UStG verfolgen sozial- und kulturpolitische Zwecke.²⁰ Insbesondere die Vorschrift des § 4 Nr. 20 UStG verfolgt nach den Ausführungen des Finanzausschusses des Deut-

7 Vogel, aaO, § 4 Nr. 20 Rdnr. 2 b.

8 Völkel, aaO, 113.

8a S. FN 6 a.

9 Weiß, UR 1972, 129.

10 Völkel, aaO, 113; Vogel, aaO, § 4 Nr. 20 Rdnr. 2 b; Schuhmann, aaO, § 4 Nr. 20 Rdnr. 56.2.

11 Clausen, in: Knack, Verwaltungsverfahrensgesetz, § 22 Rdnr. 3.

12 Stelkens, in: Stelkens u. a., Verwaltungsverfahrensgesetz, § 22 Rdnr. 1.

13 Stelkens, aaO, § 22 Rdnr. 1.

14 Stelkens, aaO, § 22 Rdnr. 7.

15 Clausen, aaO, § 22 Rdnr. 3.

16 Stelkens, aaO, § 22 Rdnr. 9.

17 Stelkens, aaO, § 22 Rdnr. 3.

18 Abschn. 110, 114 Abs. 1 UStR; Vogel, aaO, § 4 Nr. 20 Rdnr. 2 a.

19 Clausen, aaO, § 22 Rdnr. 3.3; Kopp, Verwaltungsverfahrensgesetz, § 22 Rdnr. 9.

20 Vogel, aaO, vor § 4 Rdnr. 4.