

Finanzgericht Düsseldorf, 5 K 1106/20 U

Datum: 22.12.2021
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 1106/20 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2021:1222.5K1106.20U.00

Tenor: Die Klage wird abgewiesen.
 Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

<u>Tatbestand</u>	1
...	2
<i>Die Klägerin unterhält ein Orchester...</i>	3
In ihren Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Januar und Februar des Streitjahres 2015 erklärte die Klägerin eine festzusetzende Steuer von jeweils 0 €. Für die Monate März bis September wurden jeweils Vorsteuerüberhänge erklärt, denen der Beklagte (das Finanzamt --FA--) zustimmte.	4
Im Dezember 2015 begann das FA mit einer Umsatzsteuersonderprüfung bei der Klägerin, die sich auf die Voranmeldungszeiträume März bis November 2015 erstreckte. Im Rahmen dieser Prüfung beantragte das FA für die Klägerin bei der Bezirksregierung <i>Z-Stadt</i> mit Schreiben vom 28.12.2015 den Erlass einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buch. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG), die am 24.6.2016 erteilt wurde. Darin wurde beschieden, dass die Klägerin die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 1 UStG genannten staatlichen und kommunalen Einrichtungen erfülle.	5
Die Umsatzsteuersonderprüfung wurde mit Prüfungsbericht vorn 4.7.2016, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, abgeschlossen. Das FA gelangte darin zu dem Ergebnis, dass die Ausgangsleistungen der Klägerin nach § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 2 UStG steuerfrei seien und daher ein Abzug der von der Klägerin geltend gemachten Vorsteuer nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausscheide. Es erließ daher am 22.8.2016 entsprechend geänderte Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für die Voranmeldungszeiträume März bis Juni und August bis September 2015, die allesamt auf 0 € lauteten. Eine weitere Nullfestsetzung für den Voranmeldungszeitraum Juli 2015 datiert vom 25.8.2016.	6
Dagegen legte die Klägerin Einsprüche ein. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens reichte sie zunächst am 5.5.2017 ihre Umsatzsteuerjahreserklärung für 2015 ein, in der eine	7

verbleibende Umsatzsteuer von 0 € erklärt wurde. Das FA erteilte am 19.5.2017 eine entsprechende Abrechnung.

Am 21.5.2017 reichte die Klägerin sodann eine berichtigte Umsatzsteuerjahreerklärung für 2015 ein. In dieser Erklärung legte sie Ausgangsumsätze zum ermäßigten Steuersatz von 7% in Höhe von ... € und Vorsteuern von ... € zugrunde, so dass sich rechnerisch ein Erstattungsbetrag von ... € ergab.

...

Das FA teilte der Klägerin mit Schreiben vom 9.6.2017 mit, dass es von der am 5.5.2017 übermittelten Umsatzsteuererklärung nicht abweichen wolle und daher kein geänderter Umsatzsteuerbescheid für 2015 erlassen worden sei. Die Steueranmeldung vom 5.5.2017 stehe gem. § 168 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO gleich. Hierdurch hätten sich die Einsprüche gegen die Vorauszahlungsbescheide erledigt. Der berichtigten Jahreerklärung komme lediglich der Charakter eines Änderungsantrags i.S.v. § 164 Abs. 2 AO zu. Eine Änderung der Steuerfestsetzung erfolge erst mit der Zustimmung des FA gem. § 168 Satz 2 AO, über die noch gesondert entschieden werde.

Mit Einspruchsentscheidung vom 2.4.2020, auf die wegen ihres Inhalts Bezug genommen wird, wies das FA den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück.

Hiergegen richtet sich die fristgemäß erhobene Klage, zu deren Begründung die Klägerin vorträgt: Das FA verletze ihre Rechte, indem es von einer Steuerfreiheit ihrer Ausgangsleistungen nach § 4 Nr. 20 Buch. a UStG ausgehe und daher den Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen versage. Gemäß § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 1 UStG seien u.a. die Umsätze von Orchestern, Kammermusikensembles und Chören des Bundes, der Länder und der Gemeinden umsatzsteuerfrei. Gleiches gelte gemäß Satz 2 der Vorschrift für gleichartige Einrichtungen anderer (privater) Unternehmer, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinige, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die vorstehenden Einrichtungen erfüllten. Die Steuerbefreiung greife demnach, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt seien: Erstens müsse der Unternehmer die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllen, wie eine Einrichtung im Sinne des Satz 1, was von der zuständigen Landesbehörde (Bezirksregierung) bescheinigt werden müsse. Zweitens müsse der Unternehmer eine gleichartige Einrichtung wie die in Satz 1 genannten Einrichtungen sein.

Die letztgenannte Voraussetzung werde nicht von der Landesbehörde, sondern vom FA geprüft. Der Bundesfinanzhof (BFH) und das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) sähen die Gleichartigkeit der Einrichtung und die Gleichheit der kulturellen Aufgabenerfüllung als unterschiedliche Voraussetzungen der Steuerfreiheit an, auch wenn beide nur bedingt voneinander abgrenzbar seien. Da sich die beiden Tatbestandsmerkmale (gleiche kulturelle Aufgaben und gleichartige Einrichtung) nicht trennscharf voneinander abgrenzen ließen bzw. es zu Überschneidungen komme, sei für die Steuerbefreiung letztlich entscheidend, ob die Tätigkeit vom Anwendungsbereich der Vorschrift nach deren Sinn und Zweck erfasst sei.

Übertragen auf den Streitfall folge daraus, dass sie, die Klägerin, keine gleichartige Einrichtung wie die in § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 1 genannten Einrichtungen verkörpere. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buch. a UStG sei deshalb eingeführt worden, weil die darin genannten Einrichtungen in erheblichem Umfang staatlich subventioniert seien und die erzielten Einnahmen keine Aussagekraft hinsichtlich der Belastbarkeit ihrer Umsätze mit Umsatzsteuer besäßen. Der Steuerbefreiung liege die Erwägung zugrunde, dass im Falle

einer Steuerpflicht die Eintrittspreise voraussichtlich nicht erhöht werden könnten, sondern die gewährten Subventionen aufgestockt werden müssten (Hinweis auf den Bericht des Finanzausschusses in BT-Drucks. V/1581, Allgemeiner Teil Nr. 4 Buch. d Abs. 6). Der BFH habe daher in mehreren Fällen entschieden, dass Künstler, die keine Subventionen erhalten würden, nicht unter die Befreiungsvorschrift fielen (vgl. BFH-Urteile vom 24.02.2000 V R 23/99, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 2000, 302 und vom 14.12.1995 V R 13/95, BStBl II 1996, 386). Gleiches müsse für sie gelten, denn sie erhalte keinerlei staatliche Subventionen und sei daher auch keine gleichartige Einrichtung wie die in § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 1 UStG genannten Einrichtungen.

... 15

Entgegen der Auffassung des FA sei die Subventionierung als Abgrenzungskriterium auch nicht überholt. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) habe mit Urteil vom 3.4.2003 C-144 (BStBl II 2003, 679) die Entscheidung des BFH vom 14.12.1995 V R 13/95 (BStBl II 1996, 386) nur dahingehend fortgeführt, dass Einzelunternehmer in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung fallen könnten. Dies sei vorliegend jedoch irrelevant, ... Vielmehr habe der V. Senat des BFH seine Entscheidung aus dem Jahr 1995 mit Entscheidung vom 12.5.2005 (BStBl II 2005, 714) bestätigt. Die Fachliteratur vertrete ebenfalls die Auffassung, dass die staatliche Subventionierung im heutigen Recht ein Abgrenzungskriterium darstelle (Hinweis auf Schuhmann in Rau/Dürwächter, UStG, § 4 Nr. 20 Rz. 63). Die Klägerin erhalte keine Subventionen und falle damit nicht in den Kreis der Einrichtungen und Unternehmer des § 4 Nr. 20 Buch. a UStG.

... 17

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 18

die Umsatzsteuerfestsetzung für 2015 vom 5.5.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.4.2020 dahingehend zu ändern, dass die bislang auf 0 € lautende Umsatzsteuerfestsetzung auf -... € geändert wird. 19

Das FA beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

... 22

Ergänzend sei auszuführen, dass es sich bei der Inanspruchnahme der Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 20 Buch. a UStG für ein Orchester um ein zweistufiges Verfahren handle, in dem die Bezirksregierung prüfe, ob der Antragsteller die gleichen kulturellen Aufgaben erfülle, und das FA prüfe, ob die betriebene Einrichtung gleichartig zu einer öffentlich-rechtlich betriebenen Einrichtung sei. Die Prüfung der Gleichartigkeit der Einrichtung habe unabhängig von der Frage zu erfolgen, ob dem Steuerpflichtigen eine Bescheinigung der Bezirksregierung erteilt worden sei. Merkmale für die Gleichartigkeit eines Orchester könnten dabei sein: 23

- Aufführung öffentlicher Musikstücke in künstlerischer Form (vgl. Stellungnahme FM v. 26.7.2018) 24
25

26

Erreichen einer unbestimmten Anzahl von Zuschauern (vgl. Stellungnahme FM v. 26.7.2018)

- Funktionsfähigkeit des Orchester, d.h. Stamm von Musikern unter der Leitung eines Dirigenten (vgl. Rau/Dürnwächter, UStG, § 4 Nr. 20 Rn. 56) 27
- Auftritte nach der Maßgabe eines Spielplans (vgl. Rau/Dürnwächter, UStG, § 4 Nr. 20 Rn. 54 und Stellungnahme FM v. 26.7.2018). 28

Die Subventionierung eines Orchesters, auf die die Klägerin abstelle, sei dagegen kein geeignetes Merkmal und schon gar keine notwendige Voraussetzung für die Gleichartigkeit der Einrichtung und deshalb bei der Prüfung der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung irrelevant. 29

Entsprechend ... werde darauf hingewiesen, dass die abermals zitierte Rechtsprechung des BFH aus den Jahren 1995 und 2000, „dass Künstler, die keine Subventionen erhalten, nicht unter die Steuerbefreiung fallen“, verkürzt dargestellt und zudem überholt sei. 30

Entscheidungsgründe 31

I. Der Senat entscheidet gemäß § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung. Beide Beteiligte haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. 32

II. Der Senat legt den schriftsätzlich gestellten Klageantrag im Sinne einer rechtsschutzgewährenden Auslegung dahingehend aus, dass sich die Klage gegen die Umsatzsteuerjahresanmeldung für 2015 vom 5.5.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.4.2020 richtet. Die ursprünglichen Einspruchsverfahren gegen die Umsatzsteuervoranmeldungen hatten sich zunächst durch die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2015 am 5.5.2017 erledigt. Da es sich bei der Umsatzsteuerjahreserklärung gemäß § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG um eine Steueranmeldung i.S. der §§ 150 Abs. 1 Satz 3, 167, 168 AO handelt, hat sie die Wirkung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung. Die mit der Jahresanmeldung festgesetzte Umsatzsteuer von 0 € bedurfte gem. § 168 Satz 2 AO keiner Zustimmung des FA und entsprach dem Ergebnis der angefochtenen Umsatzsteuervoranmeldungen. Einer Einspruchsentscheidung bedurfte es gem. § 367 Abs. 2 Satz 3 AO nicht mehr. Die Abgabe einer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung am 21.5.2017 und damit innerhalb der Einspruchsfrist war – entgegen der Auffassung des FA – nicht als Änderungsantrag, sondern als Einspruch gegen die Steuerfestsetzung vom 5.5.2017 zu werten. Über diesen Einspruch wurde vom FA mit Einspruchsentscheidung vom 2.4.2020 entschieden. 33

III. Die so verstandene Klage ist zulässig, aber unbegründet. 34

Die von der Klägerin in der berichtigten Jahreserklärung für 2015 erklärten Ausgangsumsätze in Höhe von ... € sind – entgegen der Auffassung der Klägerin – nicht steuerpflichtig, sondern gem. § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 2 UStG steuerfrei. Die von ihr ebenfalls erklärte Vorsteuer in Höhe von ... € ist daher gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht abziehbar. 35

1. Nach § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 1 UStG sind die Umsätze folgender Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände steuerfrei: Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre, Museen, botanische Gärten, zoologische Gärten, Tierparks, Archive, Büchereien sowie Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst. § 4 36

Nr. 20 Buch. a Satz 2 UStG erstreckt die Steuerbefreiung auf Umsätze von mit § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 1 UStG gleichartigen Einrichtungen anderer Unternehmer, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 1 UStG bezeichneten Einrichtungen erfüllen.

Unionsrechtliche Grundlage für diese Steuerbefreiung ist Art. 132 Abs. 1 Buch. n der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Die Mitgliedstaaten befreien danach u.a. bestimmte kulturelle Dienstleistungen von der Steuer, die „von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten kulturellen Einrichtungen erbracht werden“. Art 132 Abs. 1 Buch. n MwStSystRL kommt zwar keine unmittelbare Wirkung zu, so dass Steuerpflichtige sich nicht darauf berufen können (EuGH-Urteil vom 15.2.2017 C-592/15, „British Film Institute“, EU:C:2017:117). Sie ist aber bei der Auslegung der nationalen Steuerbefreiungsvorschrift heranzuziehen. 37

2. Im Streitfall liegen die Voraussetzungen des § 4 Nr. 20 Buch. a UStG vor. 38

a) Eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde i.S.v. § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 2 2. Halbsatz UStG, wonach die Klägerin die gleichen kulturellen Aufgaben wie die Einrichtungen der Gebietskörperschaften erfüllt, wurde ihr auf Antrag des FA erteilt. 39

b) Die von der Klägerin erzielten Umsätze stammen aus einer Einrichtung, die mit den in § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 1 UStG aufgezählten Einrichtungen „gleichartig“ i.S.v. Satz 2 dieser Vorschrift ist. 40

Die Klägerin unterhält ein Orchester. Orchester gehören explizit zu den in § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 1 UStG aufgezählten Einrichtungen, mit denen die steuerfreien typischen kulturellen Dienstleistungen umschrieben werden. 41

Aus der Bescheinigung der Bezirksregierung gem. § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 2 2. Halbsatz UStG, deren Inhalt nach Maßgabe der (jüngeren) BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 22.8.2019 V R 14/17, BStBl II 2020, 720) indiziell zur Bestimmung der Gleichartigkeit heranzuziehen ist, geht zudem hervor, dass die Klägerin die gleichen kulturellen Aufgaben wie ein Orchester in staatlicher Trägerschaft erfüllt. 42

c) Darauf, dass die Klägerin, anders als Orchester in staatlicher Trägerschaft, nicht subventioniert wird, kommt es nach der Auffassung des Senats nicht an. 43

aa) Allerdings hatte der BFH, worauf die Klägerin mit Recht hinweist, in seiner älteren Rechtsprechung Solomusikern die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 20 Buch a Satz 2 UStG mit der Begründung versagt, dass diese, anders als die in Satz 1 der Vorschrift genannten Einrichtungen, nicht subventioniert würden. In seinem Urteil vom 14.12.1995 V R 13/95 hatte der BFH insoweit ausgeführt, dass eine Chorsängerin, die in einem Musical mitwirke, kein Theater, keinen Chor und auch keine sonstige in § 4 Nr.20 Buch. a UStG bezeichnete Einrichtung unterhalte. Zur Begründung heißt es in dieser Entscheidung: 44

Wenn das Gesetz die Leistungen der in § 4 Nr.20 UStG 1980 genannten Chöre von der Steuer befreit, nicht aber die Leistungen der einzelnen Chormitglieder, so verstößt dies nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 des Grundgesetzes --GG--). Der Steuerfreiheit der Chöre und der übrigen in § 4 Nr. 20 UStG 1980 genannten Einrichtungen liegt die Erwägung zugrunde, dass sie in erheblichem Umfang staatlich subventioniert sind und dass 45

im Falle einer Steuerpflicht die Eintrittspreise voraussichtlich nicht erhöht werden könnten, sondern die gewährten Subventionen aufgestockt werden müssten (vgl. Bericht des Finanzausschusses in BT-Drucks V/1581, Allgemeiner Teil Nr.4 Buch. d Abs.6). Diese Erwägung des Gesetzgebers erscheint für die in § 4 Nr. 20 UStG 1980 genannten Einrichtungen im Allgemeinen zutreffend. Sie gilt aber nicht für einzelne Chormitglieder; diese erheben typischerweise keine Eintrittspreise und erhalten in der Regel keine staatlichen Subventionen.

Diese Rechtsprechung hatte der BFH In dem ebenfalls von der Klägerin zitierten Urteil vom 24.2.2000 V R 23/99 (BStBl II 2000, 302) mit nahezu wortgleicher Formulierung bestätigt. 46

bb) In der jüngeren BFH-Rechtsprechung wird das Kriterium der „Subventionierung“ indes im Rahmen der Bestimmung der „Gleichartigkeit“ der Einrichtung nicht mehr herangezogen. 47

Mit Urteil vom 18.2.2010 V R 28/08 (BStBl II 2010, 876) hat der BFH – unter Anknüpfung an das EuGH-Urteil vom 3.4.2003 C-144/00, „Hoffmann“ (Slg. 2003, I-2921) – seine Rechtsprechung dahingehend geändert, dass auch die Leistungen einzelner Orchestermusiker gegenüber ihrem Orchester als kulturelle Dienstleistung anzusehen und damit steuerfrei gem. § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 2 UStG sein könnten. Zwar hielt der BFH in dieser Entscheidung daran fest, dass das Mitglied eines Chors nicht gegenüber einem Chor in seiner Gesamtheit „gleichartig“ i.S.v. § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 1 UStG sein könne, da der eindeutige Wortlaut der Vorschrift eine Einbeziehung einzelner Personen nicht zulasse. Er ließ jedoch eine unmittelbare Berufung auf die seinerzeit gültige Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buch. n der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG, der Vorgängervorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buch. n MwStSystRL, zu. 48

Diese Rechtsprechung hat der BFH in seiner jüngsten Entscheidung zu § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 2 UStG betreffend die Leistungen eines Dirigenten im Ergebnis, allerdings mit einer abweichenden Begründung bestätigt (vgl. BFH-Urteil vom 22.8.2019 V R 14/17, BStBl II 2020, 720). Die Steuerbefreiung soll sich danach nicht durch eine unmittelbare Berufung auf die europarechtliche Vorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buch. n MwStSystRL, sondern unmittelbar aus § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 2 UStG ergeben. Im Rahmen der deshalb notwendigen Prüfung, ob es sich bei dem Dirigenten um eine gleichartige Einrichtung handelt, hat der BFH die Frage der Subventionierung allerdings nicht thematisiert, sondern lediglich Folgendes ausgeführt: 49

Der Begriff der "anerkannten Einrichtungen" (Art. 132 Abs. 1 Buch. n MwStSystRL) und demgemäß auch der Ausdruck der gleichartigen Einrichtung (§ 4 Nr. 20 Buch. a Satz 2 UStG) schließt Einzelkünstler nicht aus (...). Kann mithin der Kläger als natürliche Person und als Dirigent eine Einrichtung sein, kommt es für die weitere Voraussetzung der Gleichartigkeit auf die Vergleichbarkeit mit den im § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 1 UStG genannten Einrichtungen an. Diese Voraussetzung ist im Rahmen der Steuerfestsetzung grundsätzlich selbständig zu prüfen (...). Denn die Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 2 UStG bezieht sich auf die im konditionalen zweiten Halbsatz des Satzes 2 nach dem Wort "wenn" aufgeführten Voraussetzungen. (...) Indes ist der Inhalt der Bescheinigung auch für den Begriff der Gleichartigkeit in § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 1 UStG heranzuziehen. Wenn danach eine natürliche Person eine Einrichtung sein kann, so ist auch die Leistung eines Dirigenten der Leistung eines Orchesters oder Kammermusikensembles gleichartig, wenn --was sich aus der Bescheinigung ergibt-- der Dirigent die gleichen kulturellen Aufgaben wie ein Orchester oder wie ein Kammermusikensemble erfüllt. Beide Einrichtungen, das Orchester ebenso wie der Dirigent, wirken bei der Erbringung der Leistung --z.B. bei einem Konzert-- zusammen 50

und erfüllen ihre kulturellen Aufgaben gemeinsam.

cc) In der Literatur ist die Auslegung des Begriffs der „gleichartigen Einrichtung“ umstritten. Ein Teil der Literatur ist der Auffassung, dass die Frage, ob eine Einrichtung Subventionen erhalte, bei der Bestimmung ihrer „Gleichartigkeit“ zu berücksichtigen sei. 51

Kossak (in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 4 Nr. 20 Rn. 9b) vertritt insoweit die Auffassung, dass sich das Merkmal der Gleichartigkeit der Einrichtung nicht nur auf äußerliche Gegebenheiten sondern auch auf die innere Betriebsführung beziehe. Auch bei äußerer Gleichartigkeit müsse die private Einrichtung daher nicht zwingend gleichartig i.S.v. § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 2 UStG sein. Öffentliche Kultureinrichtungen seien regelmäßig defizitär, da die Eintrittsgelder und sonstigen Erlöse die Kosten nicht decken würden und sie auch nicht auf Kostendeckung angelegt seien. Öffentliche Einrichtungen dienten vielmehr der Allgemeinheit und würden daher regelmäßig subventioniert. Demgegenüber seien Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht Teilnehmer am Wirtschaftsleben und daher nicht gleichartig mit öffentlichen Kultureinrichtungen. 52

Ähnlich äußert sich Kohlhaas (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 1020, 1023 f.), der unter Bezugnahme auf die frühere BFH-Rechtsprechung darauf hinweist, dass der Begriff der Einrichtung belege, dass die Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 20a UStG nicht allein tätigkeitsbezogen zu bestimmen sei, sondern zusätzlich die wirtschaftliche Definition der Einrichtungen fordere. Im Unterschied zu den öffentlichen Einrichtungen nähmen die Einrichtungen privater Unternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil und handelten auch in Gewinnerzielungsabsicht. Sie erhielten darüber hinaus auch grundsätzlich keine Zuschüsse zur Verlustabdeckung. Auch wenn die Einrichtungen anderer Unternehmen gleiche kulturelle Aufgaben erfüllten, liege deshalb noch keine gleichartige Einrichtung vor, wenn eines der unverzichtbaren Tatbestandsmerkmale „Erhalt von Subventionen zur Verlustabdeckung“, „Nichtteilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ und „fehlende Gewinnerzielungsabsicht“ nicht vorhanden sei. Hieran habe sich auch durch die EuGH-Rechtsprechung zu den Solokünstlern nichts geändert. Der EuGH habe den Begriff der „anderen anerkannten Einrichtungen“ lediglich auf Solokünstler ausgedehnt, während der Anwendungsbereich im Übrigen aber unverändert geblieben sei. 53

Die Gegenauffassung, die etwa von Moldan vertreten wird, steht hingegen auf dem Standpunkt, dass diejenigen Einrichtungen i.S.v. § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 2 UStG „gleichartig“ seien, die mit den in Satz 1 aufgezählten gesonderten kulturellen Einrichtungen (im Sinne einer dauerhaften Zusammenfassung sachlicher und persönlicher Mittel) identisch seien, d.h. Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre, Museen, botanische Gärten, zoologische Gärten, Tierparks, Archive, Büchereien sowie Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst (vgl. Moldan in Wäger, UStG, 1. Aufl. 2020, § 4 Nr. 20 Rn. 59). Die Auffassung, dass Einrichtungen anderer Unternehmer nicht als „gleichartig“ i.S.d. Satzes 2 zu qualifizieren seien, die mit Gewinnerzielungsabsicht am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und ohne Subventionen zur Verlustabdeckung betrieben würden, sei abzulehnen, da nichts im Wortlaut von Art. 132 Abs.1 Buch. n MwStSystRL darauf schließen lasse, dass die Anwendung auf gewerbliche kulturelle Dienstleistungen ausgeschlossen sei (Moldan in Wäger, UStG, 1. Aufl. 2020, § 4 Nr. 20 Rn. 60). 54

55

dd) Der Senat schließt sich der letztgenannten Auffassung an. Nach seiner Ansicht bezieht sich das Tatbestandsmerkmal „gleichartig“ ausschließlich auf die Art der in § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 1 UStG aufgezählten Einrichtungen. Für die Auffassung der Klägerin, dass es an einer Gleichartigkeit fehlen soll, wenn eine Einrichtung nicht subventioniert wird, ist vor dem Hintergrund dieser grammatikalischen Anknüpfung an die Art der Einrichtung kein Raum.

Der Senat vermag auch – entgegen der früheren Rechtsprechung des BFH – nicht zu erkennen, dass der Gesetzgeber eine derartige Unterscheidung bezweckt hätte. In dem vom BFH zitierten schriftlichen Bericht des 14. Finanzausschusses (BT-Drucks. V/1581, 5) heißt es wörtlich:

Im kulturellen Bereich hielt der Finanzausschuss eine Reihe von Steuerbefreiungen für notwendig. Er schlägt vor, die öffentlichen und die ihnen gleichgestellten Theater, Orchester, Museen, Archive und Büchereien von der Mehrwertsteuer freizustellen, da es sich um Einrichtungen handelt, die in erheblichem Umfang staatlich subventioniert sind und bei denen die erzielten Einnahmen keine Aussagekraft hinsichtlich der Belastbarkeit ihrer Umsätze mit Umsatzsteuer besitzen, es kommt hinzu, dass im Falle einer Steuerpflicht dieser Einrichtungen die Eintrittspreise etc. voraussichtlich nicht erhöht werden könnten, sondern die gewährten Subventionen aufgestockt werden müssten.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich nach der Ansicht des Senats eindeutig, dass der Finanzausschuss sowohl in Bezug auf die in § 4 Abs. 20 Buch. a Satz 1 UStG bezeichneten „öffentlichen“ Einrichtungen als auch in Bezug auf die diesen „gleichgestellten“ Einrichtungen i.S.d. § 4 Nr. 20 Buch. a Satz 2 UStG pauschal von einer erheblichen staatlichen Subventionierung ausgegangen ist. Dementsprechend hat der Finanzausschuss für beide Arten von Einrichtungen gleichermaßen eine Steuerbefreiung für notwendig gehalten. Dass der Erhalt von Subventionen die Voraussetzung für eine Gleichstellung von „privaten“ und „öffentlichen“ Einrichtungen sein soll, lässt sich den Ausführungen des Finanzausschusses hingegen gerade nicht entnehmen.

Selbst wenn man aber mit der Klägerin davon ausgehen würde, dass ursprünglich die Subventionierung als Abgrenzungskriterium hätte dienen sollen, wäre dieses Merkmal durch die jüngere Auslegung des Einrichtungsbegriffs in der Rechtsprechung des EuGH und BFH obsolet geworden. Dies wird am Beispiel des „Dirigentenfalls“ deutlich, über den der BFH in seinem Urteil vom 22.8.2019 V R 14/17 (BStBl II 2020, 720) zu entscheiden hatte. Durch die Ausdehnung der Steuerbefreiung auf Einzelpersonen kann das Subventionierungskriterium nach Auffassung des Senats keine Bedeutung mehr entfalten, da diese schon rein praktisch i.d.R. nicht als (unmittelbare) Empfänger entsprechender Subventionen in Betracht kommen dürften und daher eine entsprechende Abgrenzung innerhalb des Gesamtgefüges der Vorschrift keinen Sinn mehr ergibt.

4. Angesichts des Umstandes, dass die Klägerin ausschließlich steuerfreie Ausgangsumsätze getätigt hat, kommt ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht. Gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ist vom Vorsteuerabzug u.a. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen ausgeschlossen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet.

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

