

H A N S - J Ü R G E N W E R N E R  
R E C H T S A N W A L T - M E D I A T O R

RA. Hans-Jürgen Werner, Melbweg 30, 53127 Bonn

Sekretariat der Kultusministerkonferenz  
Referat III D Kunst und Kultur  
Graurheindorferstr. 157  
53117 Bonn

Ihr Zeichen

Ihre Nachricht vom

Mein Zeichen

Datum

BaMu1/2012

30.07.2012

**Umsatzsteuerfalle für private Ballett-/künstlerische Tanz- und private Musikschulen ab 01.01.2013!?**

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Unterzeichner wendet sich wieder einmal in der Eigenschaft als Rechtsberater des Deutschen Berufsverbands für Tanzpädagogik e. V. (DBfT) und des Präsidiums des Deutschen Tonkünstlerverbandes e. V. (DTKV) sowie einiger seiner Landesverbände an die Kultusministerkonferenz, mit der Bitte, die die hiesige öffentliche Petition zu unterstützen (Anlage) oder im Geiste der früheren Empfehlungen, die das Bescheinigungsverfahren in der Sphäre der zuständigen Landesbehörde betrafen, sich, unverzüglich und vor der zweiten Lesung des geplanten Gesetzes im Bundestag, an dessen Finanzausschuss zu wenden, mit dem Ziel, die die geplante Änderung des § 4 Nr. 21 UStG zum 01.01.2013 ohne den vorgesehenen Satz 4 herbeizuführen.

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung des Jahressteuergesetzes 2013 sieht unter Abschaffung des Bescheinigungsverfahrens folgende Fassung des § 4 Nr. 21 UStG vor:

Melbweg 30 • 53127 Bonn • Germany

TELEFON: 02 28/28 22 92 • FAX: 02 28/28 29 45  
EMAIL: [WERNER-BONN@T-ONLINE.DE](mailto:WERNER-BONN@T-ONLINE.DE)

Steuerfrei sind

Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung (Bildungsleistungen) und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen durch

- Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind,
- Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind, und
- **andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung** sowie
- Bildungsleistungen von Privatlehrern.

Satz 2:

**Eine vergleichbare Zielsetzung ist gegeben, wenn die Leistungen der Einrichtung geeignet sind, dem Teilnehmer spezielle Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln.**

Satz 3:

Nicht befreit sind Leistungen, die der reinen Freizeitgestaltung dienen.

Satz 4:

Erbringt eine andere Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung Leistungen im Sinne des Satzes 1, **die auch der Freizeitgestaltung dienen können**, sind diese nur dann befreit, wenn die Einrichtung keine systematische Gewinnerzielung anstrebt und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht entnommen, sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.

In der Begründung zum Gesetzesentwurf wird betont, dass der Unterricht der privaten künstlerischen Tanz-/Ballettschulen und der privaten Musikschulen in den Anwendungsbereich des geplanten Satzes 4 fallen wird und die Steuerbefreiung nur unter den erwähnten Einschränkungen gewährt werden soll.

Mit der geplanten Änderung wird für die Einrichtungen der o. a. Berufsverbände mit Gewinnerzielungs- und Entnahmeabsicht die aktuelle Rechtslage auf den Kopf gestellt, denn es lässt sich der Grundsatz aufstellen, dass es für die Steuerbefreiung der begünstigungsfähigen Bildungsleistungen ausreicht, wenn diese auch den

Bildungszielen des § 4 Nr. 21 UStG dienen, unabhängig davon, ob eine Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung (z. B. Inhaber/innen einer private Ballett- bzw. künstlerischen Tanz- oder Musikschule) die Absicht haben systematisch Gewinne zu erzielen und diese auch zu entnehmen.

Auf die Erörterungen der Umsatzsteuerreferenten des Bundes und der Länder veröffentlichte das Bundesfinanzministerium „Ballettschulurteil“ des Bundesfinanzhofs vom 24.01.2008, V R 3/05, erst am 02.04.2012 im Bundessteuerblatt, mit dem Hinweis der Geltung für „alle Altfälle“. Es erfolgten zeitgleich Ergänzungen des Umsatzsteueranwendungserlasses, in dem die seit 2003 erkämpfte Rechtslage genau beschrieben wird, und die der Zielsetzung der früheren Beschlüsse zum Themenkomplex der Kultusministerkonferenz nahezu vollständig entsprechen dürfte:

**„(8) <sup>1</sup>Ballett- und Tanzschulen können als allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen beurteilt werden. <sup>2</sup>Eine Steuerfreiheit der Umsätze von Ballett- und Tanzschulen nach § 4 Nr. 21 UStG kommt insoweit in Betracht, als vergleichbare Leistungen in Schulen erbracht werden und die Leistungen nicht der bloßen Freizeitgestaltung dienen. <sup>3</sup>Steuerfrei können demnach insbesondere Kurse der tänzerischen Früherziehung und Kindertanzen für Kinder ab 3 Jahren und klassischer Ballettunterricht sein. <sup>4</sup>Unter Kurse, die von ihrer Zielsetzung auf reine Freizeitgestaltung gerichtet sind, fallen zum Beispiel Kurse, die sich an Eltern von Schülern richten, um die Wartezeit während des Unterrichts der Kinder sinnvoll zu nutzen, Kurse für Senioren oder Kurse für allgemein am Tanz interessierte Menschen (vgl. BFH-Urteil vom 24. 1. 2008, V R 3/05, BStBl 2012 II S. XXX). <sup>5</sup>Kurse für allgemein am Tanz interessierte Menschen können z. B. spezielle Hochzeits- und Crashkurse sein.“**

In Absatz 1 werden die folgenden Sätze 7 und 8 angefügt:

**„<sup>7</sup>Entscheidend sind vielmehr die Art der erbrachten Leistungen und ihre generelle Eignung als Schul- oder Hochschulunterricht. <sup>8</sup>Deshalb ist es auch ohne Belang, wie hoch der Anteil der Schüler ist, die den Unterricht tatsächlich im Hinblick auf eine Berufsausbildung oder eine Prüfungsvorbereitung besuchen oder später tatsächlich den entsprechenden Beruf ergreifen (vgl. BFH-Urteil vom 24. 1. 2008, V R 3/05, BStBl 2012 II S. XXX).“**

Auf die entsprechende Anwendung in Musikschulfällen wird hingewiesen.

Wie Sie wissen, hat der Unterzeichner in den vergangenen Jahren häufiger mit dem Sekretariat der Kultusministerkonferenz, Referat III D Kunst und Kultur, kommuniziert. Es ging dabei um die Anerkennung der Empfehlungen der Kultusministerkonferenz im Bescheinigungsverfahren nach § 4 Nr. 21 UStG der privaten Ballett- bzw. künstlerischen Tanzschulen und natürlich auch um die Umsetzung der erteilten Bescheinigungen beim Finanzamt, die ihren Ursprung in Beschlüssen aus den Jahren 1989 und 1993 haben.

Die diversen bestätigten Beschlüsse der zuständigen Ausschüsse der Kultusministerkonferenz haben die hiesigen Verwaltungsverfahren auf Erteilung von Bescheinigungen nach § 4 Nr. 21 UStG und deren Umsetzung beim Finanzamt unterstützt. Daher sei an dieser Stelle einmal dafür gedankt, dass die Kultusministerkonferenz immer sehr zeitnah auf die hiesigen Bitten und Anregungen reagierte, sodass die Empfehlungen in die anhängigen Verfahren einbezogen werden konnten und jetzt, nach einer Zeitspanne von ca. 10 Jahren, weitestgehend durchgesetzt werden konnten.

Daher besteht bei dem Unterzeichner auch die Überzeugung, dass die Kultusministerkonferenz noch in der Lage ist, zu helfen, eine Gesetzesänderung mit systemwidrigen und widersprüchlichen Konsequenzen zu stoppen.

Zur Rechtsentwicklung sei zunächst zusammengefasst vorgetragen:

Im grundlegenden Beschluss (166. Sitzung des Ausschusses für Kunst und Erwachsenenbildung, 20./21.4.1989) hieß es:

„Der Stand der Privatmusikerzieher hat jedoch im Bereich der Musikerziehung gerade bei der Vorbereitung auf die musikalische Berufsausbildung besondere Bedeutung. **Das gilt umso mehr, als sich in den vergangenen Jahren die**

**Zugangsvoraussetzungen zu den musikalischen Ausbildungsstätten erheblich verschärft haben, sodass praktisch ein Zugang ohne Einschaltung eines Privatmusikerziehers oder einer vergleichbaren Institution nicht möglich ist.**“

**Während aber Musikschulen kommunale und staatliche Zuwendungen erhalten können, besteht für die Privatmusikerzieher lediglich die Möglichkeit einer Förderung durch Existenzaufbaudarlehen und durch steuerliche Vergünstigungen. Unter diesem Gesichtspunkt kommt der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 b) UStG – Anm.: Fassung vor 2000 -, auch kulturpolitisch eine erhöhte Bedeutung zu.**“

Der Kulturausschuss der Kultusministerkonferenz (188. KA, 09.12.1993, Nr. 15) hatte auf der Basis des vorstehenden Beschlusses ausgeführt, dass eine differenzierte Behandlung von Musik- und Ballettschulen nicht gerechtfertigt ist.

Auf die Anregung und Bitte des Unterzeichners bestätigte der Kulturausschuss (230. KA, 16./17.06.2005, Nr. 14) einstimmig den Beschluss des 188. KA (09.12.1993, Nr. 15) zur Gleichbehandlung von Ballett- mit Musikschulen bei der Erteilung der Befreiungsbescheinigung nach § 4 Nr. 21 b) UStG als interne Orientierung für die Verwaltungspraxis der Länder.

Auf die nochmalige hiesige Anregung befasste sich der Kulturausschuss in der 236. Sitzung am 21./22.06.2007 mit der Problematik und bestätigte unter Bezugnahme auf das Urteil des oben erwähnte BFH vom 24.01.2008, V R 3/05 (Ballettschulfall) die Gleichbehandlung von Ballettschulen mit Musikschulen als interne Orientierung für die Verwaltungspraxis der Länder in Verwaltungsverfahren auf Erteilung der Bescheinigungen nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG, das erst am 02.04.2012 allgemeinverbindlich wurde.

Grundsätzlich soll die von Inhabern privater Ballett- und Musikschulen erkämpfte Rechtslage ab 01.01.2013 weiter gelten, für die privaten Einrichtungen mit

systematischer Gewinnerzielungs- und Entnahmeabsicht sollen die Bildungsleistungen jedoch wieder steuerpflichtig behandelt werden. Da die Inhaber/innen dieser Einrichtungen ganz überwiegend Einzelunternehmer/innen sind, werden ihnen praktisch die Früchte ihrer Leistungen wieder entzogen.

Um die Systemwidrigkeit der beabsichtigten Regelung zu untermauern, werden die wesentlichen Argumente der Rechtsprechung der Gegenwart in Verwaltungsverfahren auf Erteilung von Bescheinigungen nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG zum besseren Verständnis derer zusammengefasst, die sich an unserer Kommunikation nicht beteiligten und in den der Unterzeichner der Prozessbevollmächtigte der Unternehmer/innen gewesen ist.

Im Bescheinigungsverfahren nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG war es u. a. erforderlich, die bestehende Verfügungslage zu beseitigen, die darin bestand, den Unterricht an Kinder unter zwölf Jahren und insbesondere den Unterricht in der musikalischen Früherziehung nicht als begünstigungsfähige Bildungsleistung anzuerkennen. Lediglich die bayerischen Einrichtungen hatten das Glück, im Bayerischen Staatsministerium für Unterricht, Kultus, Wissenschaft und Kunst auf einen Ministerialrat zu treffen, der bereits Mitte 1993 verfügte, unter welchen Voraussetzungen die Regierungen für Privatmusiklehrer und private Musikinstitute Bescheinigungen nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG erteilen dürfen, unter Einschluss des Unterrichts der Musikalischen Früherziehung. Die bayerischen Landesdirektionen wandten diese Verfügung für private Ballettschulen entsprechend an. In den anderen Bundesländern war eine Bescheinigung der Landesbehörden für private Ballettschulen und auch für private Musikschulen, wenn überhaupt, nur mit großen Einschränkungen und unter erschwerten Voraussetzungen zu erlangen.

Die Änderung der Verwaltungspraxis der Länder, im Bescheinigungsverfahren auch Leistungen im Bereich der Früherziehung als ordnungsgemäß i. S. d. Gesetzes anzuerkennen, beruht auf zwei Urteilen des VG Düsseldorf vom 10.03.2003, 25 K 144/02 und 25 K 6938/02. Die Rechtstreite wurden von den Inhaberinnen (1 Einzelunternehmerin, 1 GbR) privater Ballettschulen geführt. Es darf angemerkt werden,

dass hier die Welt der Lehre des künstlerischen Tanzes etwas Positives für die Welt der Lehre der Musik getan hat, weil die Landesbehörden die für gut befundenen Urteile des VG Düsseldorf seitdem, über die Grenzen des Landes Bayern hinaus, bundesweit entsprechend anwenden.

Es gilt seit 2003 der Grundsatz: Die Berufsausbildung zum Tänzer bzw. zur Tänzerin oder zum Musiker bzw. zur Musikerin muss bereits im Kindesalter beginnen.

Das VG Düsseldorf hat in den v. g. Urteil unter Bezugnahme auf Ausbildungspläne staatlicher und staatlich anerkannter Ballettschulen sowie eine fachliche Stellungnahme des Deutschen Berufsverbandes für Tanzpädagogik e. V. überzeugend ausgeführt, dass eine Berufsausbildung zum Tänzer bzw. zur Tänzerin in der Regel im Alter von etwa fünf bis sechs Jahren beginnt. Ein bereits ab diesem Alter erteilter qualifizierter Ballettunterricht ist regelmäßig unerlässliche Voraussetzung, um den Beruf des Tänzers bzw. der Tänzerin später erfolgreich ausüben zu können. Insofern unterscheidet sich dieser Beruf von vielen anderen Berufen, bei denen die Berufsausbildung regelmäßig erst nach Beendigung der allgemeinen Schulausbildung beginnt. Da die für den Beruf des Tänzers bzw. der Tänzerin erforderlichen und bereits im Kindesalter zu erwerbenden Fertigkeiten im Rahmen einer herkömmlichen Schulausbildung nicht vermittelt werden, ist es unerlässlich, zu diesem Zweck an einem qualifizierten Ballett-/künstlerischem Tanzunterricht teilzunehmen.

Musikalische Früherziehung und tänzerische Früherziehung richtete/richtet sich regelmäßig an Kinder im Alter ab etwa 4 Jahren. Wer sich die Stundenpläne der öffentlichen Musikschulen anschaut, die inzwischen auch über eigene Tanzabteilungen verfügen, die also mit privaten Einrichtungen im Wettbewerb stehen, wird feststellen, dass sich dort auch Angebote fanden/finden, die der klassischen Früherziehung vorgelagert sind und es für künftige Lehrkräfte inzwischen auch besondere Studiengänge der Elementarpädagogik an den einschlägigen Hochschulen gibt.

Es war nur eine Frage der Zeit, bis verwaltungsgerichtlich im Bescheinigungsverfahren geklärt werden musste, unter welchen Voraussetzungen sog. Mutter-Kind-

Kurse das Merkmal der ordnungsgemäßen Vorbereitung auf einen Beruf bzw. staatlichen Prüfungsvorbereitung erfüllen. Auch hier waren zwei Urteile der 25. Kammer des VG Düsseldorf wegweisend. In parallel verhandelten Verfahren auf Erteilung einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG, in denen es in einem Fall um die steuerfrei Behandlung des Angebots „Kurs Elementare Musikerziehung I Musikgarten (Einstiegsalter 2 Jahre)“ (vgl. 25 K 1742/04) und in dem anderen Fall um das Angebot „Musikalische Früherziehung ab dem 3. bis 5. Lebensjahr“ (vgl. 25 K 4194/04) ging, führte die Kammer eine Beweisaufnahme durch Anhörung des in Fachkreisen sehr renommierten Sachverständigen Prof. Dr. Dr. Manfred Spitzer, Universität Ulm, durch, der ausführte:

„Das Gehirn des Kleinkindes lernt eigentlich schon im Mutterleib. Das Kind lernt dort Musik, die es hört. Es kann sich auch später daran erinnern, dies ist nachgewiesen. Es ist auch nachgewiesen, dass Kinder im Alter von etwa einem halben bis zu einem Jahr unterschiedlich auf verschiedene Melodien reagieren. Sie erkennen verschiedene Melodien und verschiedene Rhythmen, dies also bereits schon in dem Alter von wenigen Monaten. Ein Musiktraining in ganz jungen Jahren ist hiernach sehr gut für die spätere Ausbildung. Herausragende Beispiele hierfür sind Mozart und Bach. Beide gelten zwar als Genies, bei Mozart ist dies aber auch dadurch unterstützt worden, dass er ganz früh intensivst gefördert worden ist. Wenn die Förderung der Fähigkeiten eines Kindes sehr früh einsetzt, wird insgesamt am Ende ein höherer Stand der Qualifikation erreicht, als wenn die Förderung erst später einsetzt.

Jegliches Lernen beruht auf elektrischen Impulsen, die über Nervenverbindungen, sog. Synapsen, laufen. Das Gehirn lernt eigentlich immer mit jedem Impuls, den es aufnimmt. Es lernt insoweit recht langsam. Es bildet auch nicht jegliche Zufälle ab, sondern das Gehirn bildet im Laufe der Zeit die Regeln ab, die hinter den gemachten Erfahrungen aus den einzelnen Impulsen stehen. Ein Kleinkind ab dem Alter von 7 Monaten merkt bei verschiedenen ihm vorgespielten Silben Änderungen. Als Beispiel möchte ich auch erwähnen, dass wir in Deutschland ohne weiteres die Regeln der Grammatik lernen und verinner-

licht haben, ohne dass wir bestimmte grammatische Regeln zur Wortbildung jemals richtig in der Schule gelernt haben. Dies merkt man etwa bei der Vorsilbe „Ge“ bei verschiedenen Partizipien verschiedener Verben. Manchmal wird das Partizip passiv mit der Vorsilbe „Ge“ gebildet und manchmal nicht. Wir wissen, wann diese Vorsilbe einzusetzen ist und wann nicht. Das ergibt sich daraus, dass wir es früher als Sprachregel gelernt haben.

Grundsätzlich kann die Ausbildung und diese Förderung nicht früh genug einsetzen. Kinder haben beispielsweise auch zunächst ein absolutes Gehör. Sie merken es, wenn ein Lied in einer anderen Tonart gesungen wird. Im Laufe der ersten Jahre verlernen die Kinder das absolute Gehör, indem sie sich mehr auf Rhythmen und Liedfolgen und Tonhöhenfolgen konzentrieren. Man kann wohl das absolute Gehör stützen und es weiter lernen. Mit sechs Jahren ist es aber verloren und wenn es verloren ist, kann man es auch nicht wieder neu erlernen.

Die besten Erkenntnisse zum Gehirn gibt es über die Musik. In der Großhirnrinde sind z.B. bestimmte Zellen zuständig für die linke Hand. Diese werden bei Geigenspielern stärker ausgebildet. Je nachdem, in welchem Alter ein Schüler mit dem Geigenspielen beginnt, entwickelt er in seiner Großhirnrinde mehr oder weniger Platz für die Zellen, die für die Finger der linken Hand benötigt werden. Das kann ein erheblicher Unterschied sein.“

Auf Fragen der Beklagtenvertreter (Anm.: Bezirksregierung Düsseldorf), ob hiernach auch sog. „spielerische“ Maßnahmen zum Lernen führen können, erklärte der Sachverständige:

„Lernen findet eigentlich immer statt. Die Hirnstrukturen werden immer angelegt und es ist in der Forschung festgestellt worden, dass diese Gehirnstrukturen sich auch verfestigen, je eher sie angelegt werden. Dies entspricht im Übrigen auch den internationalen Erkenntnissen. International wird insbesondere im Bereich der Musik immer früher gefördert, anders als es noch vor etlichen Jahren gewesen ist.“

Mit Urteilen vom 16.05.2005 verpflichtete das VG Düsseldorf die Landesbehörde in beiden Verfahren, für die Angebote eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG zu erteilen und begründete dies mit den für überzeugend gehaltenen Ausführungen des Sachverständigen.

Die Gründe dieser Urteile sind auch in anderen Ländern für überzeugend gehalten worden und führten zu einer weiteren Ausdehnung der Bildungsleistungen, die prinzipiell geeignet waren, der Ausbildung zum Musiker zu dienen.

In einem Verwaltungsverfahren nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG erteilte eine zuständige hessische Landesbehörde in Anwendung der Gründe des v. g. Urteile der Inhaberin einer privaten Musikschule die begehrte Bescheinigung für die Angebote „Baby-MuGa (Kinder im Alter ab ca. 6 Monaten bis 1,5 Jahren)“ und „MuGa (Kinder im Alter ab ca. 1,5 bis 4 Jahren).“

Auf Veranlassung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, die – so das Ergebnis der persönlichen Recherchen des Unterzeichners – nur das grundlegende Urteil des VG Düsseldorf kannte, das für das konkrete Angebot ein Einstiegsalter von 3 Jahren eines Kindes vorsah, regte das Finanzamt bei der Landesbehörde die Überprüfung der Bescheinigung an, mit dem Ziel ihrer Aufhebung, soweit sich das Angebot an Kinder im Alter unter 3 Jahren richtete.

Die Landesbehörde folgte der Anregung auch, was zu einem Rechtsstreit zwischen der Musikschulinhaberin und der Landesbehörde vor dem Verwaltungsgericht Darmstadt führte. Das VG Darmstadt verpflichtete die Landesbehörde unter Bezugnahme auf die überzeugenden Gründe der Urteile des VG Düsseldorf, für die in Rede stehenden Leistungen wieder die Bescheinigungen nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG zu erteilen (vgl. VG Darmstadt, Urteil vom 09.07.2009, 7 K 97/08.DA (3)).

Nachdem das Urteil des VG Darmstadt rechtskräftig wurde, wandte sich der Unterzeichner fernmündlich an den Umsatzsteuerdezernenten der OFD Frankfurt am

Main, mit der Anregung, in einer Verfügung an die Finanzämter klarzustellen, wonach begünstigungsfähige Bildungsleistungen auch ab einem Alter der Kinder ab 6 Monaten vorliegen können. Er lehnte dies ab und wollte die Entwicklung in der Praxis abwarten. In den Verwaltungsverfahren in der Sphäre des Finanzamts hat sich scheinbar durchgesetzt – so die aktuelle Erlasslage und die Begründung zur geplanten Gesetzesänderung -, von einer steuerfrei zu behandelnden Bildungsleistung nur dann auszugehen, wenn sich das Angebot an Kinder im Alter ab 3 Jahren richtet.

In der Rechtspraxis des Unterzeichners spielte die Problematik der Altersuntergrenze noch keine wirtschaftlich bedeutende Rolle. Da sich der steuerpflichtige Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG unter Abzug der nach § 4 Nr. 21 UStG steuerfreien Erlöse errechnet, konnten die entsprechenden Umsätze über die sog. Kleinunternehmerregelung (vgl. § 19 Abs. 1 UStG) steuerfrei gehalten werden. Es ist aber abzusehen, dass die Umsätze im Elementarbereich der entsprechend ausgebildeten Privatlehrer die Grenze der Kleinunternehmerschaft von aktuell 17.500 € (Vorjahresvergleich) überschreiten werden und die steuerpflichtige Behandlung der Umsätze einer finanzgerichtlichen Prüfung zugeführt werden muss, wenn es bei der aktuellen Altersuntergrenze von 3 Jahren bleibt. Die steuerliche Ungleichbehandlung der Leistungen, die eben auch von steuerfreien öffentlichen Trägern erbracht werden, ist nicht zu rechtfertigen.

Umsatzsteuerrechtlich führten/führen erteilte Bescheinigungen der Landesbehörde nicht automatisch zur Umsatzsteuerfreiheit der Leistungen. In eigener Zuständigkeit prüft das Finanzamt das Vorliegen der bestimmter Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG, die **nicht Gegenstand des Bescheinigungsverfahrens** sind. Dabei geht es um das Vorliegen des Kriteriums der unmittelbar dem Bildungszweck dienenden Leistung und insbesondere das Vorliegen der Voraussetzungen einer begünstigungsfähigen Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 UStG.

Hier war für Privatmusiklehrer bzw. private Musikschulen eigentlich bereits seit 1989 geklärt, dass der Unterricht als solcher das Unmittelbarkeitskriterium erfüllt,

unabhängig vom Motiv eines Schülers/einer Schülerin für die Inanspruchnahme des Unterrichts. Der Bundesfinanzhof lehnte die Auffassung der Verwaltung ab, wonach die Steuerbefreiung den tatsächlichen Nachweis der Berufs- bzw. Prüfungsvorbereitung voraussetzt. Dass der Unterricht ordnungsgemäß sei, folge aus der die Finanzverwaltung bindenden Entscheidung der Verwaltungsbehörde, welche die Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 UStG erteilte (BFH-Urteil vom 03.05.1989, V R 83/84; Streitjahr 1980!).

Hinsichtlich der institutionellen Voraussetzungen einer begünstigungsfähigen Einrichtung führte der V. BFH-Senat damals aus, dass die klagende Unternehmerin (Klavierlehrerin) „jedenfalls“ als andere allgemeinbildende Einrichtung im Sinne des Gesetzes anzusehen sei, weil sie ein Geistiges Gut vermittelt, das Gegenstand der Allgemeinbildung ist (vgl. BFH, wie vor).

Da die Finanzverwaltung davon absah, in den früheren Umsatzsteuerrichtlinien und zunächst auch im diesen folgenden Umsatzsteueranwendungserlass darauf hinzuweisen, dass für Privatmusiklehrer oder für private Musikschulen die Voraussetzungen einer anderen allgemeinbildenden Einrichtung vorliegen, ist die tägliche Praxis des Unterzeichners bundesweit seit 2003 bis heute immer noch davon geprägt, auch Privatmusiklern und privaten Musikschulen zu einer Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 a) bb) UStG zu verhelfen.

Die Erweiterung der begünstigungsfähigen Leistungen im Bescheinigungsverfahren, die von der Finanzverwaltung zunächst auch umgesetzt wurde, führte dann ausgerechnet im Land Bayern zu neuen Hürden, die auf dem persönlichen Ehrgeiz eines Finanzbeamten beruhten! Sein Ziel war es, die in Bayern ohnehin großzügig praktizierte Umsatzsteuerbefreiung der privaten Ballettschulen zu stoppen, obwohl der Umsatzsteuerdezernent der damaligen Oberfinanzdirektion München dem Finanzamt auf Anfrage im Verfahren auf Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen der Unternehmerin empfahl, wie bei Musikunterricht von einer allgemeinbildenden Einrichtung auszugehen. Der Finanzbeamte „kämpfte“ auf internen Fortbildungsveranstaltungen der Finanzverwaltung solange gegen diese Empfehlung, bis der

Dezernent, inzwischen genervt von diversen Aufforderungen zur Stellungnahme, dem Finanzamt mitteilte, er halte daran nicht mehr fest.

Der Finanzbeamte argumentierte, dass die Bescheinigung der Landesbehörde nichts nutzen würde. Die Bescheinigung binde das Finanzamt nur eingeschränkt und betreffe lediglich das Merkmal der „ordnungsgemäßen Vorbereitung“ auf einen Beruf bzw. staatlichen Prüfung (seit 1989 unstrittig). Die anderen Merkmale der Vorschrift würden ausschließlich vom Finanzamt geprüft und entschieden, insbesondere das Vorliegen der Voraussetzungen einer allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung (seit 1989 unstrittig). Eine private Ballettschule sei keine begünstigungsfähige Einrichtung im Sinne des Gesetzes. Das Finanzgericht München folgte im Urteil vom 18.11.2004, 14 K 5057, dieser Auffassung und versagte die Steuerbefreiung der Inhaberin der Ballettschule mit der Begründung, die Einrichtung sei nicht allgemeinbildend. Selbst wenn Tanz zur Allgemeinbildung zähle, werde nur ein kleiner Ausschnitt daraus vermittelt. Begrifflich setze Allgemeinbildung jedoch eine breitgefächerte Wissensvermittlung voraus.

Die Einrichtung sei auch nicht berufsbildend. Die vermittelten Fertigkeiten dienten allenfalls, die Voraussetzungen dafür zu schaffen, erfolgreich die Aufnahmeprüfung an einer Einrichtung zu bestehen, bei der dann die Ausbildung als solche zum Tänzer stattfindet. Das reiche nicht aus, um einer privaten Ballettschule den Charakter einer berufsbildenden Einrichtung zu bestätigen.

Dem widersprach das Finanzgericht Düsseldorf im Urteil vom 24.11.2006, 1 K 530/03 U. Es urteilte, dass eine private Ballettschule, die für ihre Leistungen eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nach § 4 Nr. 21 UStG verfügte, die Voraussetzungen einer berufsbildenden Einrichtung erfüllt. Entscheidend sei, dass die von ihr erbrachten Leistungen ihrer Art nach erforderlich und geeignet sind, um den Beruf des Tänzers bzw. der Tänzerin ausüben zu können. Es verwies auf die wesentlichen Gründe des Urteils des VG Düsseldorf vom 10.03.2003 25 K 6938/02 (vgl. oben; es handelte sich um dieselbe Klägerin).

Da die für den Beruf des Tänzers bzw. der Tänzerin erforderlichen und bereits im Kindesalter zu erwerbenden Fertigkeiten im Rahmen einer herkömmlichen Schulausbildung nicht vermittelt werden, ist es unerlässlich, zu diesem Zweck an einem Ballettunterricht in der von dem Unternehmer erteilten Form teilzunehmen.

Die die Steuerfreiheit verneinenden BFH-Entscheidungen zu Fahr- und Jagdschulen, soweit sie auf Fahrprüfungen (BFH, Urteil vom 14.03.1974 V R 54/73, BStBl II 1974, 527) und die Jägerprüfung vorbereiten (BFH, Urteil vom 18.12.2003 V R 62/02, BStBl II 2004, 252), stehen der Anerkennung einer Ballettschule als berufsbildende Einrichtung nicht entgegen. Angesichts der aufgezeigten Besonderheiten der Berufsausbildung zum Tänzer bzw. zur Tänzerin sind die jeweiligen Sachverhalte - entgegen der Ansicht des FG München im Urteil vom 18.11.2004 14 K 5057/01 (EFG 2005, 740) - nicht miteinander vergleichbar. Vielmehr weist die im Streitfall zu beurteilende Erteilung von Ballettunterricht mehr Gemeinsamkeiten mit der Erteilung von Musikunterricht auf, welcher – bei Vorliegen der entsprechenden Bescheinigung - unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 b UStG 1980 fällt (BFH, Urteil vom 03.05.1989 V R 83/84, BStBl II 1989, 815).

Die Umsatzsteuerreferenten des Bundes und der Länder haben sich dann – entgegen den o. a. (bestätigenden) Empfehlungen der Kultusministerkonferenz - zunächst darauf verständigt, das Urteil des Finanzgerichts München anzuwenden. Die Umsatzsteuerbefreiung der Ballettschulen sollte abgelehnt werden, und in den Fällen, in denen sie bereits gewährt wurde, im Rahmen des verfahrensrechtlich zulässigen wieder rückgängig gemacht werden. Die abschließende Haltung sollte festgelegt werden, wenn Entscheidungen des Bundesfinanzhofs in den Revisionen gegen die Urteile der Finanzgerichte München (Revision der Ballettschulinhaberin) und Düsseldorf (Revision des Finanzamts) vorliegen.

In der hiesigen Praxis wurde in dieser Zeit sogar die Umsatzsteuerbefreiung von Musikschulen abgelehnt, im Hinblick auf die von den Finanzämtern erhoffte / erwartete Änderung der Rechtsprechung des BFH, aus der auch für Privatmusiklehrer bzw. für private Musikinstitute nicht mehr davon ausgegangen werden

darf, dass die Voraussetzungen einer allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtung erfüllen.

Das „ballettfreundliche“ Urteil des FG Düsseldorf wurde am 02.07.2008 rechtskräftig. Das Finanzamt nahm die Revision (BFH V R 11/07) zurück, nachdem der Bundesfinanzhof am 24.01.2008 das „ballettunfreundliche“ Urteil des FG München aufhob und an dieses zurückverwies (BFH V R 3/05). Das Finanzgericht musste prüfen, welche Erlöse aus reinen Freizeitkursen herrühren (steuerpflichtig) und welche vertieft gelernt beruflich genutzt zur konnten (steuerfrei). Im 2. Rechtszug wurde das Verfahren in der Hauptsache – ohne Urteil – erledigt, nachdem das Finanzamt die Umsatzsteuer in den Streitjahren auf 0 € festsetzte (Kombination §§ 4 Nr. 20 a (Erlöse aus öffentlichen Schulaufführungen), 4 Nr. 21 (Erlöse aus bestimmten Unterrichtsleistungen, neben Ballett auch andere Tanzstile ab Früherziehung), 19 Abs. 1 UStG (Erlöse aus an sich steuerpflichtigen reinen Freizeitkursen)).

Formell handelte es sich bei dieser zunächst nicht veröffentlichten Entscheidung des Bundesfinanzhofs um Einzelfallentscheidungen, d. h., sie galt nur für die am Verfahren Beteiligten! Wer von den Ballettschulinhaber/innen dann ab Mitte 2008 und vor dem 02.04.2012 eine Umsatzsteuerbefreiung durchsetzte, profitierte insoweit von Absprachen der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder, die der Unterzeichner als Rechtsberater des DBfT über den Umsatzsteuerreferenten des Bundes herbeiführte.

Die Umsetzung der Bescheinigungen der Landesbehörden der Musiklehrer und der privaten Musikschulen nach § 4 Nr. 21 UStG war unproblematischer, zumal der BFH im Falle eines Privatmusiklehrers, der auch als selbständiger Lehrer an einer städtischen Musikschule unterrichtete, das Vorliegen der Voraussetzungen einer „anderen allgemeinbildenden“ und „berufsbildenden“ Einrichtung bestätigte (BFH-Urteil vom 17.07.2008, V R 25/08).

Was sich die Entwerfer des Gesetzes aus dem Finanzministerium dabei gedacht haben, einerseits das o. a. BFH-Urteil V R 3/05 am 02.04.2012 für alle Altfälle

allgemeinverbindlich zu erklären und im Entwurf des geplanten Gesetzes die Steuerpflicht der privaten Einrichtungen mit systematischem Gewinnstreben und Entnahmeabsicht wieder zu verankern, entzieht der Kenntnis des Verfassers dieses Schreibens.

**Sollte gedacht worden sein, dass die von der geplanten Gesetzesänderung betroffenen Ballettschul- bzw. Musikschulinhaber/innen dies finanziell verschmerzen können, weil sie jetzt noch – soweit noch nicht geschehen - weit rückwirkende und umfassende Umsatzsteuerbefreiungen mit entsprechender Erstattung der Guthaben durchsetzen können, wäre dies aus hiesiger Sicht nicht legitim. Letztlich haben die von dem Rechtsberater des DBfT e. V. und des DTKV geführten Prozesse lediglich dazu geführt, für die Privatlehrer im Bereich des künstlerischeren Tanzes und der Musik sowie für die Inhaber/innen der privaten künstlerischen Tanz- und Musikschulen einen Weg zu ebnen, der die Jahrzehnte lange rechtswidrige Besteuerungspraxis der Finanzverwaltung rückgängig macht!**

Klar ist, dass der Gesetzesentwurf darauf abzielt, den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung aus fiskalischen Gründen zu begrenzen. Der Unterzeichner ist davon überzeugt, dass dies verfassungskonform nicht möglich ist.

Im Entwurf und der Begründung der Bundesregierung wird auf Artikel 133 der MwStSystRL-Richtlinie verwiesen:

„Die Mitgliedstaaten **können** demnach die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben ..., ....., **i**, .....,...und ... für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

a) Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen

nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.“

Hier ist der Buchstabe „i“ von Bedeutung, eine der unionsrechtlich verbindlichen Grundlagen für die Befreiung von Bildungsleistungen. Es geht dabei im Rahmen des geplanten § 4 Nr. 21 UStG um die Art der erbrachten Leistungen und ihre generelle Eignung **als Schul- oder Hochschulunterricht**.

Sollte das Gesetz, so wie geplant in Kraft treten, wird es unvermeidlich sein, gerichtlich – ggf. verfassungsgerichtlich - klären zu lassen, ob der Gesetzgeber das ihm eingeräumte Ermessen richtig ausgeübt hat! In der v. g. Kannvorschrift ist der Buchstabe „j“ nicht aufgeführt. Dabei geht es um die Bildungsleistungen, die ein Privatlehrer erteilt. Privatlehrer sind typische Unternehmer, die Tanz- und Musikunterricht an Kinder im Alter ab 3 Jahren erteilen.

Mit welcher nachvollziehbaren, rechtlich haltbaren Begründung soll – auch im Lichte der Empfehlungen der Kultusministerkonferenz - diesem Einzelunternehmer für die gleichen Bildungsleistungen, die auch der Freizeitgestaltung dienen können, Gewinnstreben steuerunschädlich erlaubt sein und einem privaten Schulinhaber nicht?

Es ist kaum denkbar, dass dies damit begründet wird, dass der Umsatz des Privatlehrers geringer ausfallen dürfte, als dies bei einer privaten Ballett- und Musikschule der Fall sein dürfte und damit dem Staat ein geringerer Steuerausfall entsteht.

Wie will man einem Privatlehrer erklären, dass sein eigener Unterricht – ohne Wahlrecht - umsatzsteuerfrei behandelt werden **muss**, aber dann eine umsatzsteuerpflichtige Bildungsleistung darstellt, wenn er die inhaltsgleiche Leistung auch als selbständiger Lehrer an einer privaten Einrichtung mit Gewinnstreben und Privatentnahmeabsicht durchführt?

Wie will man dem Privatlehrer verständlich machen, dass bei der Unterrichtserteilung an eigene Schüler/innen das Verbot zum Vorsteuerabzug und bei der Unterrichtserteilung an der Musikschule von dem Recht des Vorsteuerabzugs auszugehen ist (vgl. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Verwirrend dürfte für den Privatlehrer schließlich sein, dass die gleiche Leistung dann wieder zwingend als steuerfreie zu behandeln ist, wenn er auch für eine staatliche Einrichtung (z. B. städtische Musikschule mit Tanzabteilung) Unterricht erteilt, wieder einhergehend mit dem Verbot des Vorsteuerabzugs.

Von einer einfachen Handhabung der Befreiungsvorschriften, die das Unionsrecht ebenfalls fordert, kann kaum die Rede sein.

Wie will man den Schüler/innen bzw. deren Eltern verständlich machen, dass bei der privaten Einrichtung des Vertrauens, für eine Leistung, die tatsächlich für berufliche Zwecke und eben nicht für Freizeitwecke in Anspruch genommen wird, ein Unterrichtshonorar bezahlt werden muss, das mit Umsatzsteuer belastet ist?

Muss nach erfolgter Gesetzesänderung ein seriöser Unternehmer darüber aufklären, dass die Belastung des Unterrichtsentgelts mit Umsatzsteuer vermieden werden kann, wenn sich die Schülerin/der Schüler eine Einrichtung aussucht, die – ggf. mit staatlichen Mitteln gefördert – die vergleichbare Leistung umsatzsteuerfrei anzubieten hat oder sich alternativ einen Privatlehrer als Vertragspartner aussucht, bei dem das Unterrichtsentgelt ebenfalls nicht mit Umsatzsteuer belastet sein darf?

Wäre es weiter als seriös einzustufen, wenn der selbständige Lehrer an einer Einrichtung mit systematischem Gewinnstreben und Privatentnahmeabsicht die unterrichtenden Schüler/innen bzw. deren Eltern über die Gesetzeslage ab 01.01.2013 aufklärt und den Rat erteilt, die Kündigung des Unterrichtsvertrages mit der Ballettschule bzw. der Musikschule in Erwägung zu ziehen, da ein unmittelbarer Vertragsabschluss mit ihm/ihr als Privatlehrer/Privatlehrerin günstiger sein wird, weil

das Unterrichtsentgelt nicht mit Umsatzsteuer belastet werden muss, richtiger nicht belastet sein darf?

Eine gravierende Ungleichbehandlung und eine Wettbewerbsverzerrung ist offensichtlich!

Es wird an dieser Stelle betont, dass bei Inhaber/innen von privaten Ballett- und Musikschulen eine Gewinnerzielungs- und Entnahmeabsicht unabdingbar ist, nicht nur, weil sie von Etwas leben müssen: Vielfach besteht für die Schulinhaber/innen in den Branchen Musik und künstlerischer Tanz eine Pflichtmitgliedschaft in der Künstlersozialversicherung nach dem Künstlersozialversicherungsgesetz, weil es sich um Lehre der Kunst handelt. Der notwendige Erhalt dieses bedeutenden Sozialversicherungsschutzes setzt einen Jahresgewinn von nicht unter 3.900,00 € voraus, der teilweise nicht zum Erhalt bzw. nicht nur zur Verbesserung der Unterrichtsqualität verwendet werden könnte, sondern – zumindest teilweise - entnommen werden muss, um den Eigenanteil der Sozialversicherungsbeiträge bezahlen zu können!

Es soll an dieser Stelle allerdings nicht unerwähnt bleiben, dass es vereinzelt auch Unternehmer/innen gibt, die sich über die geplante Gesetzesänderung freuen würden. Es handelt sich um diese, die gerne den Vorsteuerabzug beanspruchen wollen. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn der Unternehmer Eigentümer oder Mieter einer Unterrichtsstätte ist/wird und zur Umsatzsteuer optiert werden soll. Dies ist nach der seit 1993 bestehenden Grundregel nur dann möglich, wenn der nutzende Endverbraucher selbst Unternehmer und damit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die Steuerpflicht einer privaten Musikschule oder privaten Ballettschule mit systematischem Gewinnstreben und Entnahmeabsicht – richtiger Entnahmenotwendigkeit – führt bei der geplanten Änderung dann wieder zum Vorsteuerabzug, während die Steuerfreiheit den Vorsteuerabzug ausschließt.

Ein Investor in den Bau einer neuen Immobilie, die auch moderne Unterrichtsräume für künstlerische Tanz- und Musikschulen vorsieht, würde als wirtschaftlich vernünftig Denkender keine Privatlehrer, keine staatlichen bzw. staatlich anerkannten

bzw. keine gemeinnützigen Einrichtungen mehr als Mieter in Betracht ziehen, ebenso wenig private Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung, die umsatzsteuerfrei behandelt werden sollen. Um zu gewährleisten, die Vorsteuer in den Bauleistungen im Rahmen der eigenen Vorsteuererklärungen abziehen zu können, muss er mit einem Endverbraucher einen Mietvertrag schließen, der zum Vorsteuerabzug berechtigt ist!

Die geplante Änderung führt je nach Interessenlage zum Gestaltungsmissbrauch. Auch dies soll nach unionsrechtlichen Vorgaben vermieden werden.

Private Einrichtungen, die steuerpflichtig behandelt werden wollen, müssen in ihrer Werbung lediglich konsequent darauf hinweisen, dass ihr Unterricht der reinen Freizeitgestaltung dient. Die Leistungen fallen dann auch nach aktueller Rechtslage nicht unter den Befreiungstatbestand, selbst wenn diese bei objektiver Betrachtung auch begünstigungsfähige Bildungsleistungen sind!

Unabhängig von den erheblichen, nach hiesiger Einschätzung manchmal existenzbedrohenden Umsatzrückgängen, welche die privaten Einrichtungen durch den Wegfall der vorhandenen/er kämpften Steuerbefreiung hinnehmen müssten, weil sich die zusätzliche Belastung des Unterrichtsentgelts mit Umsatzsteuer am Markt nicht durchsetzen ließ und auch künftig nicht durchsetzen lassen wird, ist für den Unterzeichner von entscheidender Bedeutung, dass die Steuerbefreiung nach unionsrechtlichen Vorgaben primär nicht im Interesse der Unternehmer erfolgt, sondern dem Interesse des Endverbrauchers dient! Es handelt sich bei bestimmten Leistungen eben um solche, **die dem Gemeinwohl dienen**. Durch die Steuerbefreiung von Bildungseinrichtungen der begünstigten Unternehmer soll gewährleistet werden, dass der Zugang zu den bezeichneten Leistungen nicht durch höhere Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn diese Tätigkeiten der Mehrwertsteuer unterworfen wären (vgl. BFH-Urteil v. 21.3.07, V R 28/04 unter Hinweis auf das EuGH-Urteil v. 20.6.02, C-287/00 (Kommission /Deutschland)).

Qualifizierter Ballett-, künstlerischer Tanzunterricht bzw. Musikunterricht soll folglich, unabhängig vom Motiv des Unterrichteten bzw. seinen Erziehungsberechtigten, nicht mit Umsatzsteuer belastet sein. Dieser Gesetzeszweck wird nicht erreicht, wenn die Steuerfreiheit mit Einschränkungen verbunden ist, auf die die Endverbraucher keinen Einfluss haben und die in der Lebensrealität nicht ausschließlich von den vorhandenen Einrichtungen erbracht werden können, die ohne Einschränkungen steuerfreie Leistungen erbringen müssen, auch wenn diese der Freizeitgestaltung dienen können.

Da die Umsatzsteuerbefreiung insoweit auch der Nachwuchsgewinnung dient, ist es nicht gerechtfertigt, die Ausbildung zum Beruf des Tänzers bzw. zum Beruf des Musikers unnötig – durch umsatzsteuerbelastetes Unterrichtsentgelt - zu erschweren.

Die geplante Änderung läuft dem weiteren Zweck der Steuerbefreiung zuwider: Mit der Steuerbefreiung soll eine gleichmäßige umsatzsteuerrechtliche Behandlung der privaten und der öffentlichen Schulen herbeigeführt werden, da die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unterhaltenen Schulen gem. § 2 Abs. 3 UStG regelmäßig nicht der Umsatzsteuer unterliegen (vgl. BFH-Urteil v. 18.9.03, V R 62/02, BStBl II 2004 S. 252), die gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG keinen Vorsteuerabzug haben.

Die Unterrichtsleistungen der staatlichen und staatlich anerkannten bzw. der gemeinnützigen Ballett-/Tanz- und Musikschulen, die auch der Freizeitgestaltung dienen können, sind steuerfrei, mit dem einhergehenden Verbot des Vorsteuerabzugs. Demgegenüber führt die Steuerpflicht der gleichen Leistungen der privaten Einrichtungen mit systematischem Gewinnstreben und Entnahmeabsicht zum Recht des Vorsteuerabzugs.

Deutschland ist seit 01.12.1977, dem Zeitpunkt der Verpflichtung zur unionskonformen Umsetzung der Befreiungsvorschriften, hier der Umsetzung des Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe i) MwStSystRL-Richtlinie bzw. der entsprechenden vorhergehenden Richtlinie ohne die einschränkende Kannvorschrift des Artikel 133 Buchstabe i)

MwStSystRL-Richtlinie in § 4 Nr. 21 UStG ausgekommen. Es ist interessen- und sachgerecht, dass dies bleibt.

Nochmals: Ballett- bzw. künstlerischer Tanzunterricht und Musikunterricht sind Bildungsleistungen, die auch der Freizeitgestaltung dienen können. Sie sind von der Besonderheit geprägt ist, dass die Bildungsleistungen an ganz junge Kinder für die erfolgreiche Ausbildung zum Tänzer bzw. zum Musiker unerlässlich sind.

Da die Bildungsleistungen typischer Weise von steuerfrei zu behandelnden Privatlehrern, steuerfrei zu behandelnden staatlichen Einrichtungen, steuerfrei zu behandelnden staatlich anerkannten Einrichtungen, von steuerfrei zu behandelnden gemeinnützigen Einrichtungen des Privatrechts, von steuerfrei zu behandelnden Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung mit Einschränkungen und auch von steuerpflichtigen privaten Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung, welche die Voraussetzungen der Einschränkung des beabsichtigten Satz 4 des § 4 Nr. 21 UStG nicht erfüllen wollen oder können, erbracht werden, ist im Geiste der vielen Empfehlungen der Kultusministerkonferenz in der Vergangenheit, aufgrund der kulturpolitischen Bedeutung der Steuerbefreiung die einheitliche Besteuerung geboten.

Ballett-, künstlerische Tanz- und Musikschüler müssen sich für eine erfolgreiche Berufsvorbereitung zum Tänzer bzw. Musiker die qualifizierte Lehrkraft ihres Vertrauens aussuchen dürfen. Diese Entscheidungsfreiheit darf nicht durch finanzielle Aspekte beeinträchtigt werden. Die Beeinträchtigung entsteht aber, wenn die Bildungsleistungen von den o. a. Einrichtungen, in bestimmten Fällen sogar mit staatlichen Zuschüssen bzw. einem Privatlehrer erbracht werden, deren Erlöse steuerfrei mit dem einhergehenden Verbot zum Vorsteuerabzug zu behandeln sind, günstig gehalten werden können, während die gleichen Leistungen, ggf. sogar von demselben Privatlehrer im Status einer selbständigen Lehrkraft an einer Einrichtung mit systematischem Gewinnstreben und mit der Absicht, die Gewinne nicht ausschließlich zur Erhaltung bzw. Verbesserung Leistungen zu verwenden, durch Belastung mit Umsatzsteuer an sich verteuert angeboten werden müssen, mit dem einhergehenden Recht zum Vorsteuerabzug.

Für die Streichung des geplanten Satzes 4 in § 4 Nr. 21 UStG spricht auch, dass der Gesetzeszweck gerade auch darin liegt, unberechtigten Vorsteuerabzug zu vermeiden (vgl. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Um dieses Ziel zu erreichen, darf es nicht zulässig werden, die Steuerbefreiung von der Interessenlage des Unternehmers anhängig zu machen. Die Steuerbefreiung ist zwingend zu erteilen, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, ohne dass dem Unternehmer ein Wahlrecht eingeräumt wird, zur Umsatzsteuer zu optieren. Im Gegenzug verliert er das Recht zum Vorsteuerabzug (vgl. BFH V R 25/08, a. a. O., im Fall des selbständigen Lehrers an ein städtischen Musikschule e. V. und zugleich Privatlehrers mit eigenen Schüler/innen). Wie dargelegt, erlaubt die geplante Änderung Gestaltungen im Interesse der Unternehmen und damit ggf. gegen das Interesse der Endverbraucher, den Schüler/innen, die für die privilegierten Bildungsleistungen lediglich ein Unterrichtsentgelt zahlen sollen, das nicht mit Umsatzsteuer belastet ist. Von Bedeutung ist dabei, dass es sich bei den Schüler/innen bzw. deren Eltern um Endverbraucher ohne Recht zum Vorsteuerabzug handelt.

Im Gesetzesentwurf heißt es unter „F. Weitere Kosten“: Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten Kosten. Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau sind nicht zu erwarten. Diese Aussage ist so nicht zutreffend. Richtig ist, dass sich hier der Einzelpreis und das Preisniveau, insbesondere für den Endverbraucher, hier nicht wesentlich spürbar auswirken dürfte, weil die Preisobergrenze am Markt die Preise/Unterrichtsgebühren der staatlichen Einrichtungen (z. B. kommunale Musikschule mit Tanzabteilung, mit staatlicher Förderung) die Obergrenze bilden. Die zusätzliche Belastung des Unterrichtsentgelts ist folglich am Markt kaum durchsetzbar. In der Realität wurde/wird die Umsatzsteuer der privaten Unternehmer aus den vereinnahmten Erlösen der ehemals oder immer noch steuerpflichtig behandelten Einrichtungen herausgerechnet. Die Belastung mit Umsatzsteuer wirkte/wirkt faktisch als echte Kostenbelastung, die wegen des geringen Vorsteueraufkommens zu erheblichen Einkommenseinbußen der betroffenen Unternehmer führt.

Die Situation ist auch mit der bei staatlichen Einrichtungen nach § 4 Nr. 20 a UStG vergleichbar. Trotz staatlicher Förderung kam der Gesetzgeber bei seinen Überlegungen zur ursprünglichen Gesetzesfassung zum Ergebnis, dass die Verteuerung der Leistungen durch gesonderte Belastung mit Umsatzsteuer am Markt nicht durchsetzbar sei, z. B. beim Kauf einer Eintrittskarte für einen Theaterbesuch. Daher entschied sich der Gesetzgeber, die Leistungen der aufgeführten staatlichen/kommunalen Einrichtungen nach § 4 Nr. 20 a UStG steuerfrei zu halten, mit dem einhergehenden Verbot zum Vorsteuerabzug. Um vergleichbaren privaten Einrichtungen bzw. Veranstaltern den Vorsteuerabzug nicht zu ermöglichen und sich damit ggf. Vorteile gegenüber den öffentlichen Einrichtungen zu verschaffen, war es notwendig, vergleichbare private Einrichtungen bzw. Veranstalter, die Leistungen erbringen, die mit denen der aufgeführten öffentlichen Einrichtungen vergleichbar sind, in den Anwendungsbereich der Befreiungsvorschrift einzubeziehen.

Bei kommunalen/staatlichen Musikschulen mit Tanzabteilung könnten Verteuerungen durch Umsatzsteuer ebenfalls nicht durch Erhöhung der Unterrichtsgebühren kompensiert werden. Dies ist der Grund für staatliche Fördermittel. Die Einrichtungen sind entweder keine Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes und haben deshalb keinen Vorsteuerabzug oder sie sind als gemeinnützige juristische Personen des Privatrechts am Markt, die steuerfreie Bildungsleistungen erbringen, ohne Recht zum Vorsteuerabzug. Um den privaten Einrichtungen hier keine Gestaltungsspielräume zu ermöglichen, müssen die Bildungsleistungen, wie bisher bzw. aktuell offiziell verfügt, steuerfrei gehalten werden.

Bei verhältnismäßig geringem Vorsteuervolumen, würde die Besteuerung der befreiten Einrichtungen (wieder) zu einer bedeutenden Kostenbelastung der Unternehmer/innen führen. Der Betriebsgewinn würde in sehr vielen Fällen so gemindert, dass die überwiegend kleinen Unternehmen in Existenznöte geraten werden. In den von dem Unterzeichner begleiteten Fällen hat die inzwischen erkämpfte Steuerbefreiung deshalb dazu geführt, dass die privaten Einrichtungen einen etwas höheren Gewinn erwirtschaften, der dem Fiskus zu erhöhten Einkommensteuern verhilft und den Unternehmer/innen zu einer etwas angemesseneren Vergütung ihrer Leistungen.

Abschließend wird die ganz aktuelle Anfrage der Inhaberin einer privaten Ballettschulinhaberin zitiert, welche die problematische Situation widerspiegelt:

„Guten Tag Herr Werner,

ich führe eine Ballett- und Tanzschule und habe Ihre Kontaktdaten von Frau K. erhalten.

Mein Steuerberater sagte, ich könnte mich nicht befreien lassen, obwohl ich jeden Monat totale Zahlungsschwierigkeiten habe.

Ich habe eine gut laufende Schule. Aber es bleibt fast nichts übrig. Ich zahle jeden Monat 800/900 € ans Finanzamt, genau das Geld, was mir eigentlich fehlt. Erst war es immer im Quartal, jetzt musste ich schon zweimal eine Vorauszahlung von 780 € tätigen, die mir wohl Ende des Jahres wieder abgezogen wird und nun zahle ich auf einmal monatlich. Hätte mir niemand das Geld geliehen für die (auch noch) Vorauszahlungen, würde es mich wahrscheinlich nicht mehr geben. Was kann ich tun, was müssen Sie von mir haben, damit auch ich eine Umsatzsteuerbefreiung bekomme.

Schon mal vielen Dank und liebe Grüße, J.“

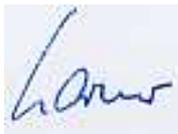
Als Maßnahme zur Sicherung des Steueraufkommens (vgl. „A. Problem und Ziel“ des Jahressteuergesetzes 2013) ist der geplante Satz 4 des § 4 Nr. 21 UStG im Falle der betroffenen Ballett-/ künstlerischen Tanz und Musikschulen ungeeignet.

Ich bin mir Ihres Verständnisses sicher, dass die von mir unterstützten Berufsverbände ihre Mitglieder und die Öffentlichkeit von dieser Initiative umfassend informieren werden.

Sollte es notwendig sein, kurzfristig für eine persönliche Erörterung zur Verfügung zu stehen, wäre dies bis zum 02.08.2012 und dann wieder ab 13.08.2012 möglich.

Danke für Ihr Interesse, Ihre Aufmerksamkeit und Ihre Unterstützung in dieser seit 1989 unverändert kulturpolitisch sehr bedeutenden Angelegenheit.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Hans', is displayed within a light blue rectangular box.

Rechtsanwalt