

# Urteil vom 10. Dezember 2020, V R 39/18

## Zur Steuerbefreiung von Theaterumsätzen gemäß § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG

ECLI:DE:BFH:2020:U.101220.VR39.18.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 20 Buchst a, UStG § 12 Abs 2 Nr 7 Buchst a, UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst n, AO § 68 Nr 7, UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , GG Art 5, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 24. Oktober 2018, Az: 6 K 835/17

## Leitsätze

NV: Zu den in § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG nicht näher beschriebenen Umsätzen der Theater gehören nur Leistungen, die für den Betrieb eines Theaters typisch sind. Wenn sich ein Leistungsbündel aus künstlerischer Unterhaltung und kulinarischer Versorgung der Gäste in der Gesamtschau eines Durchschnittsverbrauchers als einheitlicher (komplexer) Umsatz darstellt, ist der Tatbestand nicht erfüllt. Eine derartige Leistung unterliegt der Regelbesteuerung auch dann, wenn die Qualität der Darbietung höher ist als die Qualität der Speisen.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 25.10.2018 - 6 K 835/17 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine gemeinnützige GmbH. Unternehmensgegenstand ist die Förderung von Kunst und Kultur in der Region X und Umgebung. Die Klägerin betreibt das Volkstheater in X und führt in kulturhistorischen Räumen Komödien in ... Mundart auf. Die Stücke werden in einem volkstümlichen Ambiente derart dargestellt, dass sich die Hauptszenen an einem Ort abspielen, an dem in der Regel gegessen und getrunken wird.
- 2** Bei der Veranstaltung "A" erhalten die Gäste mit dem Kauf einer Eintrittskarte die Eintrittsberechtigung sowie die Berechtigung zum Verzehr eines Drei-Gänge-Menüs. Bei der nachmittäglichen Veranstaltung "B" ist in der Eintrittsberechtigung die Berechtigung zur Einnahme von Kaffee/Tee, Kuchen, Eis und Herzhaftem enthalten. Das Stück beginnt, wenn die Gäste den Raum betreten. Schauspieler weisen den Gästen ihre Plätze zu. Im Rahmen des Stücks erhalten die Gäste wie auch die Schauspieler ein Essen, das in die einzelnen Szenen integriert ist. Dabei sind die Schauspieler zugleich das Bedienpersonal. Die Aufführung wird nicht unterbrochen. Während des gesamten Stückes werden die Gäste in die Szenen einbezogen. Die Essensvarianten sind Bestandteile der einzelnen Szenen und sollen die Volkstümlichkeit der Aufführungen sowie sächsische Besonderheiten hervorheben.
- 3** Das Regierungspräsidium X bescheinigte der Klägerin am XX.XX.2006 gemäß § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG), dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG genannten Einrichtungen erfüllt.
- 4** Die Klägerin deklarierte für die Jahre 2010 bis 2012 zunächst steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug. In geänderten Umsatzsteuererklärungen für 2010 bis 2012 sowie in der erstmaligen Umsatzsteuererklärung 2013

erklärte die Klägerin Leistungen mit dem ermäßigten Steuersatz und machte erstmals für die Streitjahre (2010 bis 2013) Vorsteuern geltend. Weitere (dem Regelsteuersatz unterliegende) Umsätze aus dem Verkauf von CDs und Figuren sind nicht streitbefangen.

- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unterwarf in den Umsatzsteuerbescheiden 2010 bis 2013 vom 07.10.2015 auch die streitbefangenen Umsätze der Klägerin dem Regelsteuersatz.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nach erfolglosem Einspruchsverfahren statt. Die streitbefangenen Umsätze seien nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG steuerfrei. Die Klägerin sei eine gleichartige Einrichtung i.S. von § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG, die ein Theater betreibe und der die zuständige Landesbehörde bescheinigt habe, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in Satz 1 bezeichneten Einrichtungen erfülle. Die beiden Leistungsbestandteile künstlerische Leistung und Bewirtungsleistung stünden nicht im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung. Denn bei beiden Leistungen handele es sich nicht um ein bloßes Mittel, um die jeweils andere Leistung bestmöglich in Anspruch zu nehmen. Bewirtung und Darbietung erfüllten einen gemeinsamen Zweck.
- 7 Die Elemente "Aufführung eines Theaterstückes" und "Bewirtung" seien derart eng miteinander verbunden, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden würden. Eine Aufspaltung sei lebensfremd, denn einem durchschnittlichen Verbraucher komme es gerade auf die Verknüpfung beider Elemente an. Gleichwohl liege keine dem Regelsteuersatz unterliegende komplexe Leistung eigener Art vor. Vielmehr liege nach Würdigung aller Umstände eine einheitliche Theaterleistung vor. Ein Vergleich mit Dinnershows verbiete sich, denn der Theaterbesucher habe weder Einfluss auf die Menüauswahl noch auf die Reihenfolge der Speisen.
- 8 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, mit der es die Verletzung materiellen Rechts (§ 4 Nr. 20 Buchst. a UStG) rügt. Das FG habe die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Feststellung einer einheitlichen Leistung unzutreffend angewendet.
- 9 Das FA beantragt,  
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 11 Das FG-Urteil sei zutreffend. Es gehe nicht darum, dass ein Theaterstück gespielt und "nebenbei" ein Drei-Gänge-Menü gereicht werde. Das Theaterstück sei vielmehr das gemeinsame Einnehmen der Speisen. Ohne die Einnahme der Speisen funktioniere das Theaterstück als solches in seiner Kunstform nicht. Deshalb liege auch nicht etwas eigenständiges Drittes vor, was aber Voraussetzung für die Annahme einer komplexen Leistung sei. Bei einer komplexen Leistung seien Theaterleistung und Essen eigenständig und würden nur zu etwas Drittem miteinander verbunden.
- 12 Eine Vergleichbarkeit mit Dinner- oder Krimi-Shows liege nicht vor. Bei derartigen Veranstaltungen könne die Verköstigung aus dem Programm entfernt werden, ohne dass sich am eigentlichen Theaterprogramm etwas ändere. Das sei bei den Aufführungen der Klägerin anders, denn der Theaterbesucher werde gleichsam zum Schauspieler.
- 13 Es würde einen Eingriff in die in Art. 5 Abs. 3 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) geschützte Kunstfreiheit bedeuten, wenn eine steuerliche Überprüfung der Kunst erfolge. Es komme auch niemand auf die Idee, Farbe und Leinwand eines Bildes als getrennte Elemente eines Kunstwerkes zu betrachten.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Bei den Umsätzen der Klägerin aus dem "A" und dem "B" handelt es sich nicht um nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfreie Leistungen eines Theaters; auch die Voraussetzungen einer Steuersatzermäßigung gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a oder Nr. 8 Buchst. a UStG liegen nicht vor.
- 15 1. Nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG sind u.a. die Umsätze der Theater des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände steuerfrei. 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 (§ 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG).

- 16** a) Die unternehmerbezogenen Voraussetzungen des Satzes 2 liegen vor, weil die Klägerin eine gleichartige Einrichtung i.S. von § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG ist, die ein Theater betreibt, und der von der zuständigen Landesbehörde bescheinigt worden ist, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG genannten Einrichtungen erfüllt.
- 17** b) Die Klägerin hat mit den Veranstaltungen "A" und "B" aber keine Umsätze als Theater, sondern einheitliche, insgesamt dem Regelsteuersatz unterfallende sonstige Leistungen erbracht.
- 18** aa) Bei einem Umsatz, der --wie hier-- mehrere Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen, ob getrennte Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Eine einheitliche Leistung liegt vor, wenn ein Teil die Hauptleistung, ein anderer Teil eine Nebenleistung darstellt oder wenn die Leistungsbestandteile so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. im Einzelnen Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Deutsche Bank vom 19.07.2012 - C-44/11, EU:C:2012:484, BStBl II 2012, 945; Primback vom 15.05.2001 - C-34/99, EU:C:2001:271; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.01.2013 - V R 31/10, BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352; vom 11.10.2012 - V R 9/10, BFHE 238, 570, BStBl II 2014, 279).
- 19** Zwar stellt die Beurteilung, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, im Wesentlichen das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung durch das FG dar, an die der BFH im Revisionsverfahren grundsätzlich gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO). Indes prüft der BFH nach, ob das FG bei einer einheitlichen Leistung den Hauptbestandteil oder den dominierenden Bestandteil zutreffend bestimmt hat (z.B. BFH-Urteil vom 05.09.2019 - V R 57/17, BFHE 266, 430, BStBl II 2020, 356, Rz 34, m.w.N.).
- 20** bb) Das FG hat nach diesen Maßstäben zwar zu Recht eine einheitliche Leistung angenommen, weil aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers (vgl. hierzu EuGH-Urteile Deutsche Bank, EU:C:2012:484, BStBl II 2012, 945; Levob Verzekeringen und OV Bank vom 27.10.2005 - C-41/04, EU:C:2005:649) die Theateraufführung und die Elemente der Bewirtung in einem untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang, dessen Aufspaltung lebensfremd wäre, miteinander verbunden sind.
- 21** cc) Das FG ist aber zu Unrecht davon ausgegangen, dass es sich bei dieser einheitlichen Leistung um eine Theaterleistung i.S. des § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG handelt. Denn die in § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG nicht näher beschriebenen Umsätze der Theater sind nur solche Leistungen, die für den Betrieb eines Theaters typisch sind (BFH-Urteile vom 14.05.1998 - V R 85/97, BFHE 186, 151, BStBl II 1999, 145; vom 21.04.2005 - V R 6/03, BFHE 210, 479, BStBl II 2005, 899; vom 18.08.2005 - V R 20/03, BFHE 211, 85, BStBl II 2005, 910, Rz 29; vom 04.05.2011 - XI R 44/08, BFHE 233, 367, BStBl II 2014, 200; BFH-Beschluss vom 07.12.2009 - XI B 52/09, BFH/NV 2010, 482). Bewirtungsleistungen aber sind für den Betrieb eines Theaters nicht typisch und gehen --insbesondere beim Servieren eines mehrgängigen Menüs-- aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers auch nicht vollständig in der Theaterleistung auf. Bei mehreren Leistungsbestandteilen setzt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG voraus, dass die begünstigte Vorführung der Hauptbestandteil der einheitlichen Gesamtleistung ist und den eigentlichen Zweck der Veranstaltung ausmacht (vgl. zu § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG BFH-Urteile vom 13.06.2018 - XI R 2/16, BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678, Rz 12; in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 43; vom 26.04.1995 - XI R 20/94, BFHE 177, 548, BStBl II 1995, 519; BFH-Beschluss vom 28.10.2014 - V B 92/14, BFH/NV 2015, 244, Rz 22).
- 22** Hieran fehlt es, wenn sich das Leistungsbündel aus künstlerischer Unterhaltung und kulinarischer Versorgung der Gäste --wie im Streitfall-- in der Gesamtschau als einheitlicher (komplexer) Umsatz darstellt. Das Ineinandergreifen künstlerischer und kulinarischer Elemente kommt auch in vergleichbaren Konstellationen, wie z.B. beim Krimi-Dinner oder der Dinner-Show vor. Ebenso wie bei einer Dinner-Show, die eine einheitliche, insgesamt dem Regelsteuersatz unterfallende sonstige Leistung darstellt (BFH-Urteile in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, und in BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678), sind die künstlerischen und kulinarischen Leistungen der Klägerin aufeinander abgestimmt und greifen in zeitlicher Hinsicht ineinander. Durch die Verflechtung beider Komponenten ist es dem Verbraucher nicht möglich, nur die künstlerische oder nur die kulinarische Leistung in Anspruch zu nehmen. Eine derartige komplexe Leistung unterliegt der Regelbesteuerung auch dann, wenn die Qualität der Darbietung höher ist als die Qualität der Speisen (BFH-Urteil in BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678, Rz 8).

- 23** 2. Die Versagung der Steuerfreiheit verstößt nicht gegen die grundgesetzlich geschützte Kunstfreiheit (Art. 5 GG). Denn der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in Verbindung mit der Kunstfreiheitsgarantie des Art. 5 Abs. 3 GG verpflichtet den Gesetzgeber nicht, jede wirtschaftliche Förderungsmaßnahme oder steuerliche Begünstigung allen Bereichen künstlerischen Schaffens gleichermaßen zugutekommen zu lassen; vielmehr können für die Beurteilung der Förderungsbedürftigkeit auch wirtschafts- und finanzpolitische Gesichtspunkte berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 09.12.1993 - V R 89/93, BFH/NV 1995, 443, unter Hinweis auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 05.03.1974 - 1 BvR 712/68, BVerfGE 36, 321, 331 ff., und den BVerfG-Beschluss vom 29.11.1989 - 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108, 116).
- 24** 3. Auch aus dem Unionsrecht ergibt sich keine Steuerbefreiung der von der Klägerin ausgeführten Leistungen. Zwar befreien die Mitgliedstaaten nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) bestimmte kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten kulturellen Einrichtungen erbracht werden. Der Regelung kommt aber keine unmittelbare Wirkung zu, so dass sich Einrichtungen, die kulturelle Dienstleistungen erbringen, nicht unmittelbar darauf berufen können (EuGH-Urteil British Film Institute vom 15.02.2017 - C-592/15, EU:C:2017:117).
- 25** 4. Aus den Gründen zu II.1. scheidet auch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG aus, weil Gastronomieumsätze vor, während oder nach einer künstlerischen Veranstaltung aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers einen eigenen, vom Theaterbesuch unabhängigen Zweck haben und zur Durchführung kultureller Dienstleistungen aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers nicht unerlässlich sind (BFH-Urteile in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352; in BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678).
- 26** 5. Schließlich kommt eine Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG nicht in Betracht. Dabei kann es der Senat offen lassen, ob die Steuerermäßigung nur für originär gemeinnützige Leistungen eingreift, d.h. für Leistungen, die von Einrichtungen erbracht werden, die sowohl gemeinnützig als auch für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit tätig sind (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 23.07.2019 - XI R 2/17, BFHE 266, 91; EuGH-Urteil Kommission/Frankreich vom 17.06.2010 - C-492/08, EU:C:2010:348). Denn jedenfalls liegen die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG i.V.m. § 64 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) nicht vor, weil die Leistungen nicht im Rahmen eines Zweckbetriebes ausgeführt worden sind. Denn nach § 68 Nr. 7 AO sind zwar kulturelle Einrichtungen --wie u.a. Theater-- Zweckbetriebe. Dazu gehört aber nach ausdrücklicher Anordnung durch § 68 Nr. 7 AO nicht der Verkauf von Speisen und Getränken. Dies gilt allgemein und damit auch im Streitfall.
- 27** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)