

# Urteil vom 18. February 2010, V R 28/08

## Steuerfreie Leistungen eines Orchestermusikers gegenüber seinem Orchester - Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 20 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst n

vorgehend FG Köln, 20. August 2008, Az: 7 K 3380/06

### Leitsätze

1. Ein Orchestermusiker kann als Unternehmer gegenüber dem Orchester, in dem er tätig ist, nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 77/388/EWG umsatzsteuerfreie kulturelle Leistungen erbringen (Anschluss an EuGH-Urteil vom 3. April 2003 C-144/00, Hoffmann, Slg. 2003, I-2921, BFH/NV Beilage 2003, 153, Änderung der BFH-Rechtsprechung) .
2. Für die nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 77/388/EWG erforderliche Anerkennung des Unternehmers reicht eine Bescheinigung über die Erfüllung "gleicher kultureller Aufgaben" i.S. von § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG aus .

### Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Schlagzeuger sowie alleiniger Inhaber, Betreiber und Leiter eines Orchesters. Nach einer Bescheinigung der Bezirksregierung X vom 12. November 1998 erfüllte das Orchester die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in § 4 Nr. 20 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) genannten staatlichen und kommunalen Einrichtungen. Der Kläger nahm für die Orchesterleistungen seit 1999 die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG in Anspruch.
- 2 Zur Durchführung von Konzerten, sonstigen Veranstaltungen und Tourneen sowie für die Herstellung von Tonträgeraufnahmen verpflichtete der Kläger jeweils geeignete Musiker aus dem In- und Ausland. Der Kläger sah die Musiker als freiberufliche Mitarbeiter an und erstellte für deren Leistungen Gutschriften. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte einen vom Kläger gestellten Antrag auf verbindliche Auskunft, dass die von den Musikern erbrachten Leistungen steuerfrei seien, ab. Gleichwohl ging der Kläger weiter davon aus, dass die von den Musikern an ihn erbrachten Leistungen steuerfrei seien.
- 3 Aufgrund einer für die Streitjahre 2002 und 2003 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass der Kläger für die von ausländischen Musikern bezogenen Leistungen Steuerschuldner nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG sei, und änderte dementsprechend die für beide Streitjahre bestehenden Umsatzsteuerjahresbescheide gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO). Beide Umsatzsteueränderungsbescheide wurden bestandskräftig. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.
- 4 Mit Schreiben vom 12. Oktober 2005 beantragte der Kläger die Änderung der Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre gemäß § 164 Abs. 2 AO, da für sein Orchester eine Bescheinigung für die Befreiung von der Umsatzsteuer nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG der Bezirksregierung X vorliege und er daher die Leistungen der ausländischen Musiker zu Unrecht nach § 13b UStG versteuert habe. Das FA lehnte diesen Antrag mit Schreiben vom 11. November 2005 ab.
- 5 Am 13. Februar 2006 beantragte der Kläger erneut die Änderung der Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 gemäß § 164 Abs. 2 AO. Dabei verwies er auf die Bescheinigung der Bezirksregierung X vom 23. Januar 2006, in der unter anderem Folgendes ausgeführt wird:

"Entsprechend ihrem Antrag hebe ich meine Bescheinigung vom 05.12.2005 rückwirkend zum 05.12.2005 auf.

Es ergeht folgender neuer Bescheid:

Ihrem Antrag entsprechend bescheinige ich, dass nachfolgend genannte Künstler (siehe beglaubigte Kopie) in ihrer Eigenschaft als Mitglieder des ... Orchesters, die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllen, wie die in § 4 Nr. 20 a des Umsatzsteuergesetzes genannten staatlichen und kommunalen Einrichtungen."

- 6 In der Anlage sind die Mitglieder des Orchesters aufgelistet. Die Liste umfasst insgesamt 105 Namen.
- 7 Auch diesen Änderungsantrag lehnte das FA mit Schreiben vom 17. März 2006 ab. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG könne nur gewährt werden, wenn für jeden Künstler eine gesonderte Bescheinigung vorliege. Mit dieser Bescheinigung treffe "der Künstler die Entscheidung, dass alle seine Auftrittsleistungen steuerfrei" seien. Er habe aber kein Wahlrecht, bestimmte Auftritte als steuerfrei und andere als steuerpflichtig zu behandeln. Die vorgelegte Bescheinigung betreffe die Leistungen der Künstler nur insoweit, als diese in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Orchesters des Klägers tätig würden. Sie könne daher nicht anerkannt werden, da diese der einheitlichen Behandlung sämtlicher Umsätze der jeweiligen Künstler zuwiderlaufen würde. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 8 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt. Die in § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG erwähnte Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde sei materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der in der Vorschrift bezeichneten Umsätze. Die Bescheinigung könne auch rückwirkend für einen Zeitraum vor ihrer Ausstellung erteilt werden. Maßgeblich sei der in der Bescheinigung angegebene Zeitraum. Im Streitfall könne sich die Steuerfreistellung der von den ausländischen Künstlern für das Orchester des Klägers erbrachten Leistungen allerdings nicht aus der Bescheinigung vom 12. November 1998 ergeben, weil sie nur für die Leistungen des Orchesters selbst erteilt worden sei und deshalb keine Aussagekraft für die kulturelle Bedeutung der musikalischen Einzelleistung des jeweiligen Musikers enthalte. Anders verhalte es sich jedoch mit der Bescheinigung vom 23. Januar 2006. Diese enthalte zwar keine Angabe darüber, ab welchem Zeitpunkt sie konkret Wirkung entfalte. Die zeitliche Geltung ergebe sich jedoch durch den Bezug auf die Tätigkeit im Orchester des Klägers.
- 9 Für die Auffassung des FA, die Bescheinigung sei nur anzuerkennen, wenn sie die gesamte künstlerische Tätigkeit des betreffenden Musikers und nicht --wie hier-- nur die Mitwirkung im Orchester betreffe, ergebe sich kein Anknüpfungspunkt in § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG.
- 10 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2008, 1919 veröffentlicht.
- 11 Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Die Bescheinigung der Bezirksregierung X vom 23. Januar 2006 entspreche nicht den Anforderungen des § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG. Denn mit ihr werde die Gleichartigkeit der Leistungen nur bescheinigt, soweit die dort genannten Künstler in ihrer Eigenschaft als Mitglieder des Orchesters tätig würden. Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG berechne den Unternehmer jedoch nicht zur Wahl, bestimmte Auftrittsleistungen als steuerfrei, andere hingegen --freiwillig, oder weil insoweit keine Erfüllung vergleichbarer kultureller Aufgaben stattfinde-- als steuerpflichtig zu behandeln, sondern komme zwingend nur dann zur Anwendung, wenn der Einzelkünstler mit seiner Gesamttätigkeit die vergleichbaren kulturellen Aufgaben erfülle. Die Leistungen der in Rede stehenden Musiker gleichwohl als steuerfrei zu behandeln, widerspräche Zweck und Anforderungen des § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG, der gleichartige Einrichtungen nur ganz oder gar nicht von der Umsatzsteuer befreie, wenn ihnen insgesamt eine den öffentlichen Einrichtungen vergleichbare kulturelle Stellung zukomme. Dass dies der Fall sei, lasse sich der vorliegenden Bescheinigung gerade nicht entnehmen.
- 12 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 14 Der Hinweis des FA, die betreffende Bescheinigung müsse einen Hinweis auf die Gesamttätigkeit des Einzelkünstlers beinhalten, sei unzutreffend. Ein Künstler, der im privatwirtschaftlichen Bereich tätig sei, könne eine Vielzahl von unterschiedlichen Leistungen erbringen, die jeweils gesondert im Sinne der Gleichartigkeit zu prüfen seien. Im Rahmen ihrer Tätigkeit für das Orchester erbrächten die Künstler als Mitglieder des Orchesters des Klägers die gleichen Aufgaben wie ein öffentlich-rechtliches Orchester. Die vom Kläger vorgelegte Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde umfasse daher alle im Orchester des Klägers mitwirkenden Künstler.

# Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16** Das FG geht im Ergebnis zu Recht davon aus, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Klägers nach § 13b UStG für die ihm gegenüber erbrachten Leistungen der im Ausland ansässigen Musiker seines Orchesters deswegen nicht vorlagen, weil die Leistungen der Musiker steuerfrei waren. Die Leistungen der Musiker waren zwar nicht nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG, jedoch nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) steuerfrei.
- 17** 1. Nach § 13b Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 UStG schuldet der Leistungsempfänger die Steuer für Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Diese Voraussetzungen lagen im Streitfall nicht vor, weil die vom Kläger bezogenen Leistungen der im Ausland ansässigen Musiker steuerfrei waren.
- 18** 2. Die Leistungen des Klägers waren nicht nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG steuerfrei.
- 19** Nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG sind die Umsätze u.a. der Chöre, Orchester und Kammermusikensembles und der sonstigen in dieser Vorschrift genannten Einrichtungen 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 erfüllen (§ 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG).
- 20** Die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG setzt voraus, dass der Unternehmer eine einem Chor, einem Orchester oder einem Kammermusikensemble etc. gleichartige Einrichtung unterhält. Das Mitglied eines Chors, eines Orchesters oder eines Kammermusikensembles ist aber dem Chor, Orchester oder Kammermusikensemble in seiner Gesamtheit nicht gleichartig. Denn den Begriffen der Chöre, Orchester oder Kammermusikensembles ist es wesensimmanent, dass es sich um Einrichtungen handelt, in denen eine Mehrzahl von Personen tätig ist. Der eindeutige Wortlaut des § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG lässt folglich die Einbeziehung einzelner Personen nicht zu.
- 21** 3. § 4 Nr. 20 UStG beruht gemeinschaftsrechtlich auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 77/388/EWG. Danach befreien die Mitgliedstaaten "bestimmte kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten Einrichtungen erbracht werden", von der Steuer.
- 22** Der Senat braucht nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht zu entscheiden, ob und inwieweit für die Mitgliedstaaten ein Ermessen besteht, für "bestimmte kulturelle Dienstleistungen" eine Steuerfreiheit anzuordnen und andere kulturelle Dienstleistungen von der Steuerfreiheit auszunehmen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) sind die Mitgliedstaaten jedenfalls nicht berechtigt, bei der Definition der kulturellen Dienstleistungen danach zu differenzieren, ob eine kulturelle Leistung im Bereich der Musik durch einen oder mehrere Musiker erbracht wird. Denn wie der EuGH mit Urteil vom 3. April 2003 C-144/00, Hoffmann (Slg. 2003, I-2921, BFH/NV Beilage 2003, 153) entschieden hat, können nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 77/388/EWG auch Leistungen einzelner Musiker steuerfrei sein. Nach Rdnr. 27 des Urteils "verbietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass Einzelkünstler, sobald der kulturelle Charakter ihrer Leistungen anerkannt ist, nicht ebenso wie kulturelle Gruppen als Einrichtungen angesehen werden können, die den Einrichtungen des öffentlichen Rechts gleichgestellt sind, die bestimmte von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe n der Sechsten Richtlinie erfasste kulturelle Dienstleistungen anbieten". Da eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung von Gesangssolisten und kulturellen Gruppen durch Auslegung des Begriffs der "Einrichtung" nach der Rechtsprechung des EuGH nicht zu rechtfertigen ist, hat der Bundesgerichtshof (BGH) im Anschluss hieran zu Recht entschieden, dass "die im Rahmen der Konzertveranstaltungen erbrachten Leistungen der ausführenden Gesangssolisten gegenüber dem Veranstalter ebenso steuerfrei [sind] wie die gesamte konzertante Veranstaltung", wenn die zuständige Kulturbehörde --wie in dem vom BGH entschiedenen Streitfall-- dem Konzertveranstalter eine

Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG erteilt (BGH-Urteil vom 18. Juni 2003 5 StR 169/00, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2003, 545, unter B.).

- 23** 4. Die durch den Kläger als Orchesterinhaber von den Mitgliedern seines Orchesters und damit von selbständigen Unternehmern bezogenen Leistungen sind nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei.
- 24** a) Die Orchestermusiker erbrachten gegenüber dem Orchester des Klägers kulturelle Dienstleistungen im Bereich der Orchestermusik. Da es sich bei den Leistungen der Orchester nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG um kulturelle Dienstleistungen handelt und nach der Rechtsprechung des EuGH eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung von Solisten und kulturellen Gruppen nicht zu rechtfertigen ist, sind auch die Leistungen einzelner Orchestermusiker gegenüber ihrem Orchester als kulturelle Dienstleistung anzusehen. Soweit der Senat bisher davon ausgegangen ist, dass die durch Einzelmusiker erbrachten Leistungen zwingend steuerpflichtig sind (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Februar 2000 V R 23/99, BFHE 191, 88, BStBl II 2000, 302), hält er hieran nicht fest.
- 25** b) Die einzelnen Orchestermusiker verfügten über die nach der Richtlinie erforderliche Anerkennung. Der Senat kann insoweit offenlassen, ob sich die Anerkennung des kulturellen Charakters der durch die Orchestermusiker gegenüber dem Orchester erbrachten Leistungen bereits aus der für das Orchester erteilten Bescheinigung vom 12. November 1998 ergab. Die erforderliche Anerkennung folgt indes, wie das FG zu Recht entschieden hat, zumindest aus der Bescheinigung vom 23. Januar 2006, in der die einzelnen Orchestermusiker namentlich aufgeführt wurden und die sich ausdrücklich auf die einzelnen Orchestermusiker als Mitglieder des Orchesters bezog. Wie das FG zu Recht entschieden hat, konnte dieser Bescheinigung auch Rückwirkung auf den Zeitraum vor ihrer Erteilung zukommen. Hierfür spricht bereits die Bezugnahme auf eine früher erteilte Bescheinigung, die durch die Bescheinigung vom 23. Januar 2006 ersetzt wurde.
- 26** Gegen die vom FG angenommene Rückwirkung der Bescheinigung bestehen keine Bedenken. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat insoweit auf sein zu § 4 Nr. 21 UStG ergangenes Urteil vom 20. August 2009 V R 25/08 (BFHE 226, 479, BStBl II 2010, 15, unter II.4.).
- 27** 5. Die hiergegen gerichteten Einwendungen des FA greifen nicht durch.
- 28** a) Entgegen der Auffassung des FA sind Leistungen einzelner Musiker auch dann steuerfrei, wenn Bescheinigungen nur für Teile ihrer Tätigkeit --hier die Mitwirkung im Orchester des Klägers-- vorliegen (vgl. BGH-Urteil in UR 2003, 545). Sie können daher als Teil des Orchesters, für das die erforderliche Bescheinigung vorliegt, steuerfreie Leistungen gegenüber dem Orchester erbringen, während ihre Leistungen bei anderen Auftritten steuerpflichtig sein können. Hierfür spricht weiter, dass Musiker eine Vielzahl unterschiedlicher kultureller Leistungen erbringen können.
- 29** b) Das FA kann sich auch nicht auf die für die Mitgliedstaaten nach Art. 13 Teil A Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG bestehende Befugnis berufen, die Gewährung der Steuerfreiheit von den dort genannten Bedingungen abhängig zu machen. Denn derartige Bedingungen lassen sich § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG nicht entnehmen.
- 30** c) Das FA beruft sich schließlich zu Unrecht darauf, dass im Unterschied zu dem Sachverhalt, der der Entscheidung des BGH (in UR 2003, 545) zu Grunde lag, im Streitfall keine Bescheinigung für jede einzelne Konzertveranstaltung vorlag, sondern die Bescheinigung die Gesamttätigkeit der benannten Musiker, soweit diese im Orchester des Klägers ausgeübt wurde, umfasste. Die Bescheinigung fasst insoweit nur eine Vielzahl von Konzerten zusammen. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass sich die in § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG erwähnte Bescheinigung nicht auf den einzelnen Umsatz bezieht, sondern die Vergleichbarkeit der kulturellen Aufgaben betrifft.

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