

# Beschluss vom 26. April 2010, V B 3/10

## Aussetzung der Vollziehung - Einheitliche Leistung - Hauptleistung und Nebenleistung - Voraussetzungen einer Gesamtleistung

BFH V. Senat

UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 7 Buchst a, FGO § 69 Abs 2, FGO § 69 Abs 3, FGO § 69 Abs 7, FGO § 128 Abs 2, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 7 Buchst a

vorgehend FG Bremen, 12. Oktober 2009, Az: 2 V 143/09 (1)

## Leitsätze

NV: Es ist ernstlich zweifelhaft, ob die im Rahmen einer sog. Dinner-Show erbrachten Leistungen als einheitliche Leistung zu qualifizieren und dem Regelsteuersatz zu unterwerfen sind.

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob die Umsätze aus der Veranstaltung einer "Dinner-Show" als einheitliche Leistung anzusehen sind und dem Regelsteuersatz unterliegen.
- 2 Die Beschwerdegegnerin und Antragstellerin (Antragstellerin) betreibt ein Hotel. In einem vor dem Hotelgebäude aufgebauten Spiegelzelt veranstaltete sie in den Streitjahren eine Varieté- und Theatershow mit Bewirtung der Gäste ("Dinner-Show"). Die Eintrittskarten kosteten zwischen 93 € und 109 € und umfassten eine Varieté- und Theatershow, ein Menü mit vier Gängen und die Garderobe, während Getränke gesondert berechnet wurden. Während der Veranstaltung saßen die Gäste nicht in Stuhlreihen, sondern an Tischen. Vor und zwischen den musikalischen und künstlerischen Darbietungen wurden die einzelnen Gänge und Getränke serviert und abgeräumt. Zur Unterhaltung während des Essens fand als "Nebenprogramm" eine musikalische Begleitung statt. Die Gesamtdauer der Veranstaltung betrug rund vier Stunden und fünfzehn Minuten, davon entfielen circa eineinhalb Stunden auf das Menü.
- 3 Die Antragstellerin ging davon aus, dass sie mit der Veranstaltung der Dinner-Show zwei selbständige Leistungen erbringe und teile ihre aus dem Verkauf der Eintrittskarten erzielten Umsätze in solche auf, die dem Regelsteuersatz unterliegen (Menü) und solche, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen (Varieté). Danach entfiel auf das Menü ein Betrag von 15 €, den Restbetrag unterwarf die Antragstellerin dem ermäßigten Steuersatz.
- 4 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung vertrat der Beschwerdeführer und Antragsgegner (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass die kulinarischen und künstlerischen Elemente der Dinner-Show zwar gleichwertig nebeneinander stünden, aber aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers ein "Kombinationserlebnis" im Vordergrund stehe. Es handele sich somit um eine einheitliche Leistung, die in voller Höhe dem Regelsteuersatz unterliege.
- 5 Gegen die hierauf beruhenden Änderungsbescheide vom 19. März 2009 legte die Antragstellerin Einspruch ein und beantragte erfolglos Aussetzung der Vollziehung (AdV). Nach Abweisung des Einspruchs erhob die Antragstellerin Klage und beantragte --mit überwiegendem Erfolg-- die gerichtliche AdV. Das Finanzgericht (FG) ging davon aus, dass die Antragstellerin zwei selbständige Leistungen erbracht habe. Der wirtschaftliche Gehalt ihrer Leistungen liege zwar in einer Mischung aus Unterhaltung und gutem Essen im Ambiente eines als "Palais" bezeichneten Spiegelzeltes, auch seien die künstlerischen und kulinarischen Leistungen aufeinander abgestimmt und dadurch miteinander verbunden, dass sie in zeitlicher Hinsicht ineinander griffen. Gerade die Kombination, durch die eine "Dinner-Show" als etwas eigenständiges "Drittes" geschaffen werde, präge den Charakter der Veranstaltungen und stelle den besonderen Anreiz für die Besucher dar. Auch der Umstand, dass die Leistungen zu einem einheitlichen Eintrittspreis angeboten würden und nur zusammen in Anspruch genommen werden könnten, führe nicht zur Annahme einer einheitlichen Leistung. Entscheidend sei, dass die einzelnen künstlerischen und kulinarischen Bausteine einen eigenständigen Wert für den Gast hätten und nicht hinter einer Gesamtleistung zurückträten. Die

Show und das Menü seien nicht so eng miteinander verbunden, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bildeten, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Das Menü stelle aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers auch keine unselbständige Nebenleistung zur Varietéshow dar.

- 6 Der auf die ermäßigt zu steuernde Leistung bezogene Teil des Gesamtpreises sei unter Anwendung der einfachstmöglichen Berechnungsmethode sachgerecht aus dem Gesamtpreis herauszurechnen. Dabei werde von einem durchschnittlichen Gesamtpreis pro Eintrittskarte von 100 € brutto und einem durchschnittlichen Menüpreis von 40 € brutto ausgegangen. Da die Antragstellerin bereits 15 € brutto des auf die Restaurationsleistungen entfallenden Anteils von 40 € dem Regelsteuersatz unterworfen habe, seien die noch streitigen Umsätze im Verhältnis 25/85 (Regelsteuersatz) und 60/85 (ermäßigter Steuersatz) aufzuteilen.
- 7 Zur Begründung seiner Beschwerde trägt das FA im Wesentlichen vor:
- 8 Die im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu berücksichtigenden Indizien sprächen für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung: Die Leistungen würden aufgrund einer zivilrechtlichen Vertragsgrundlage erbracht und könnten nicht einzeln gebucht werden. Das wirtschaftliche Ziel der Antragstellerin als Hotelbetreiberin sei darauf gerichtet, Zimmer zu vermieten (im Rahmen der Dinner-Show zu Sonderkonditionen) und Leistungen der vorhandenen Restauration zu verkaufen. Zudem werde für die Veranstaltung ein Gesamtpreis in Rechnung gestellt. Die Einzelleistungen ließen sich nicht leicht voneinander trennen, das gelte insbesondere für das zusätzlich erforderliche Personal. Die bei einer Differenzierung in zwei Leistungen erforderlichen Aufzeichnungen und Abrechnungsfragen entsprächen nicht einer "einfachen" Anwendung der Steuerermäßigung.
- 9 Einem Durchschnittsverbraucher komme es in erster Linie darauf an, ein "Gourmetspektakel" als Ganzes zu erleben, wobei der Schwerpunkt auf "Gourmet" liege. Die Restaurationsleistungen seien daher als Hauptleistung und die künstlerischen Leistungen als Nebenleistungen anzusehen.
- 10 Auch wenn von mehreren selbständigen Leistungen ausgegangen werde, unterlägen die kulturellen Leistungen dem Regelsteuersatz. Die Steuerermäßigung für Theatervorführungen könne nach Abschn. 166 Abs. 2 Satz 11 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2008 nur gewährt werden, wenn Leistungen anderer Art eine so untergeordnete Bedeutung hätten, dass dadurch der Charakter der Veranstaltung als Theatervorführung oder Konzert nicht beeinträchtigt werde. Dies sei zwar bei einem Imbiss der Fall, nicht aber bei einem hochwertigen Vier-Gänge-Menü aus der Küche eines Fünf-Sterne-Hotels.
- 11 Schließlich sei das FG bei der Aufteilung der künstlerischen und der kulturellen Leistungen von unzutreffenden Preisverhältnissen ausgegangen. Unter Berücksichtigung eines Menüpreises von 73,50 € und einem Zuschlag für erhöhten Personalbedarf entfielen auf das Menü mindestens 70 % des Gesamtpreises.
- 12 Das FA beantragt, der Beschwerde stattzugeben und den Antrag auf AdV der Umsatzsteuer 2004 und 2005 abzulehnen.
- 13 Die Antragstellerin beantragt, die Beschwerde zurückzuweisen.
- 14 Es liege keine einheitliche sonstige Leistung vor, da grundsätzlich jeder Umsatz als eigenständige, selbständige Leistung zu betrachten sei. Durch das gemeinsame Angebot mehrerer Leistungskomponenten verlören diese aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht ihren eigenständigen Wert.
- 15 Das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 21. März 2006 IV A 5-S 7220-27/06 (BStBl I 2006, 286) zum Verkauf von Warensortimenten ("Kombinationsartikel") erfasse nach seinem Rechtsgedanken auch die Erbringung von sonstigen Leistungen. Danach sei selbst bei Leistungen, die in einem "Sortiment" erbracht werden, grundsätzlich eine getrennte Beurteilung vorzunehmen.
- 16 Für die sachgerechte Aufteilung der Umsätze aus dem Verkauf der Eintrittskarten müsse auf die tatsächlichen Gesamtkosten der Veranstaltung abgestellt werden, hilfsweise auf die zeitliche Aufteilung der Veranstaltung:
- 17 Lege man die tatsächlichen Gesamtkosten der Veranstaltung für einen repräsentativen Zeitraum zugrunde, belaufe sich der auf die ermäßigt zu steuernde künstlerische Leistung entfallende Anteil auf ca. 80 %. Berücksichtige man dagegen den zeitlichen Ablauf der Veranstaltung, entfielen nach den Aufzeichnungen der Anlage 2 nur 1,5 von 4,2 Stunden (36 %) auf die Restauration. Somit seien 64 % der Umsätze ermäßigt zu besteuern.

# Entscheidungsgründe

- 18** II. Die nach § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) statthafte Beschwerde des FA ist im Ergebnis unbegründet und daher zurückzuweisen. Die AdV des angefochtenen Verwaltungsaktes durch das FG ist nicht zu beanstanden.
- 19** 1. Nach § 69 Abs. 7 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 FGO soll die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes auf Antrag u.a. dann ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen.
- 20** Ernstliche Zweifel in diesem Sinne sind anzunehmen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes im Aussetzungsverfahren neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken. Ernstliche Zweifel können danach auch bestehen, wenn die streitige Rechtsfrage höchstrichterlich noch nicht entschieden wurde und im Schrifttum oder auch in der Rechtsprechung der FG unterschiedliche Auffassungen vertreten werden (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Oktober 1989 IV B 149/88, BFHE 158, 426, BStBl II 1990, 71; vom 29. Juli 2009 XI B 24/09, BFHE 226, 449, BFH/NV 2009, 1567).
- 21** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 bejaht.
- 22** a) Die Umsatzsteuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz sechzehn vom Hundert der Bemessungsgrundlage (§ 12 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999/2005 --UStG--). Auf sieben vom Hundert ermäßigt sie sich u.a. für die Leistungen der Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre und Museen sowie die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG).
- 23** Zu der im Streitfall entscheidenden Frage, unter welchen Bedingungen mehrere zusammenhängende Leistungen als eine Gesamtleistung zu behandeln sind, gelten nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), der sich der BFH angeschlossen hat, folgende Grundsätze (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 11. Juni 2009 C-572/07, RLRE Tellmer Property, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, 1260 Rdnr. 17 ff., BFH/NV 2009, 1368; BFH-Urteile vom 20. August 2009 V R 21/08, BFH/NV 2010, 473; vom 25. Juni 2009 V R 25/07, BFH/NV 2009, 1746, unter II.2.b, und vom 17. April 2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712, unter II.2.b, m.w.N.):
- 24** Jeder Umsatz ist in der Regel als eigenständige, selbständige Leistung zu betrachten; allerdings darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Unternehmer dem Leistungsempfänger mehrere selbständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen sind, die das steuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das Gleiche gilt, wenn der Unternehmer für den Leistungsempfänger zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die einzelnen Elemente so ineinander greifen, dass etwas selbständiges Drittes geschaffen wird (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 1746), hinter dem die einzelnen Leistungen zurücktreten (BFH-Beschluss vom 18. Dezember 1980 V B 24/80, BStBl II 1981, 197).
- 25** Im Rahmen der dabei anzustellenden Gesamtbetrachtung (vgl. EuGH-Urteil vom 27. Oktober 2005 C-41/04, Levob, Slg. 2005, I-9433, BFH/NV Beilage 2006, 38 Rz 19) kommt dem Umstand, dass ein Gesamtpreis in Rechnung gestellt wird, zwar keine entscheidende Bedeutung zu, gleichwohl kann ein Gesamtpreis für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung sprechen (EuGH-Urteil vom 25. Februar 1999 C-349/96, Card Protection Plan (CPP), Slg. 1999, I-973, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1999, 254 Rz 31). Dasselbe gilt für den Umstand, dass Leistungen aufgrund einer einzigen Vertragsgrundlage erbracht werden (vgl. BFH-Urteile vom 19. März 2009 V R 50/07, BFHE 225, 224, BStBl II 2010, 78; vom 31. Mai 2007 V R 18/05, BFHE 217, 88, BStBl II 2008, 206, m.w.N.).
- 26** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist ernstlich zweifelhaft, ob die im Rahmen einer Dinner-Show

erbrachten Leistungen als einheitliche Leistung qualifiziert und dem Regelsteuersatz unterworfen werden können.

- 27** aa) Ernstliche Zweifel bestehen zunächst an der vom FA im Aussetzungsverfahren vertretenen Auffassung, wonach die Restaurationsleistungen als Hauptleistung und die künstlerischen Darbietungen als deren Nebenleistungen anzusehen seien. Die künstlerischen Darbietungen sollen dazu beitragen, den Besucher auf gehobenem Niveau zu unterhalten und verfolgen damit gegenüber den --jedenfalls in erster Linie-- auf Nahrungsaufnahme gerichteten Restaurationsleistungen einen anderen Zweck. Die künstlerischen Darbietungen stellen auch nicht das Mittel dar, um das Menü unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.
- 28** bb) Ernstlich zweifelhaft ist auch, ob die im Rahmen der Dinner-Show erbrachten Leistungen als einheitliche sonstige Leistung ("Leistungsbündel") zu beurteilen sind:
- 29** (1) Einerseits sprechen erhebliche Gesichtspunkte für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung: Die einzelnen Leistungen wurden nicht nur auf der Grundlage eines Vertrags erbracht, die Besucher der Dinner-Show hatten hierfür auch nur einen Gesamtpreis zu zahlen. Weiterhin bestehen das Wesen und der wirtschaftliche Gehalt der Dinner-Show in einer inhaltlich aufeinander abgestimmten und zeitlich ineinander übergreifenden Mischung aus Varieté und Vier-Gänge-Menü. Dies ergibt sich auch aus der --als Anlage 2 zum Schreiben der Antragstellerin vom 22. Dezember 2009 beigefügten-- detaillierten "Regieanweisung" für den Ablauf der Dinner-Show. Durch diese Kombination schafft die Antragstellerin etwas eigenständiges "Drittes", das den Charakter der Veranstaltungen prägt.
- 30** (2) Andererseits ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Frage der umsatzsteuerrechtlichen Qualifikation von Dinner-Shows höchstrichterlich noch nicht geklärt wurde und sie unter Berücksichtigung von Äußerungen in Schrifttum und Verwaltung sowie der jüngsten EuGH-Rechtsprechung nicht zweifelsfrei beantwortet werden kann:
- 31** (a) Im Schrifttum wird die Auffassung vertreten, dass die Restaurationsleistung und die künstlerischen Leistungen als jeweils eigenständige Leistungen zu beurteilen seien (vgl. Lange, UR 2009, 289 ff., 294; Meyer, "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2010, 86).
- 32** (b) Die Verwaltung ging nach dem Ergebnis einer Erörterung auf Bund/Länder-Ebene zunächst davon aus, dass die Komponenten "Dinner" und "Show" gleichrangig nebeneinander stehen, es sich also nicht um eine einheitliche Leistung handele (vgl. Erlass des Ministeriums der Finanzen des Landes Brandenburg vom 12. November 2008 31-S 7238-1/08, juris). Nach einer erneuten Erörterung der Problematik ist sie nunmehr der Auffassung, dass es sich --auch wenn die Komponenten "Dinner" und "Show" gleichrangig nebeneinander stehen-- um eine einheitliche Leistung handele, die dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG unterliegt (vgl. Erlass Umsatzsteuer-Kurzinformation 2009/02 des Finanzministeriums Schleswig-Holstein S-7238-011, juris).
- 33** (c) Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass der EuGH in der Entscheidung RLRE Tellmer Property in DStR 2009, 1260 Rdnr. 17 ff., BFH/NV 2009, 1368 im Falle einer Vermietung von Wohnungen und einer Reinigung von Gemeinschaftsräumen das Vorliegen einer einheitlichen Leistung bereits deshalb verneint hat, weil diese Leistungen im Wirtschaftsleben voneinander getrennt werden können (EuGH-Urteil RLRE Tellmer Property in DStR 2009, 1260 Rdnr. 17 ff., BFH/NV 2009, 1368 Rz 24). Da dies auch auf die im Rahmen einer Dinner-Show erbrachten künstlerischen Leistungen und Restaurationsleistungen zutrifft, könnte für den Streitfall von mehreren Leistungen auszugehen sein.
- 34** c) Auch die vom FG vorgenommene Aufteilung der Umsätze anhand der durchschnittlichen Eintritts- und Menüpreise ist im Rahmen des Eilverfahrens nicht zu beanstanden.
- 35** aa) Soweit das FA rügt, das FG sei von unzutreffenden Preisverhältnissen ausgegangen, hat es weder substantiiert dargelegt noch glaubhaft gemacht, aufgrund welcher Umstände der Menüpreis stattdessen mit 73,50 € zuzüglich eines Zuschlags für erhöhten Personalbedarf anzusetzen sei.
- 36** bb) Die von der Antragstellerin --hilfsweise-- begehrte Aufteilung nach dem für die künstlerischen Darbietungen und das Menü vorgesehenen Zeitaufwand hält der Senat nicht für sachgerecht, da der Zeitaufwand für den Verbrauch einer Leistung nicht dem Gewicht der erbrachten Leistungen entspricht. Einer Aufteilung unter Berücksichtigung der als Anlage 1 beigefügten Kostenaufstellung steht entgegen, dass diese Aufstellung nicht die Streitjahre, sondern den Zeitraum vom 24. November 2005 bis zum 21. Januar 2006 betrifft.