

# Urteil vom 21. November 2013, V R 33/10

## Der Kauf sämtlicher Eintrittskarten einer Theaterveranstaltung durch ein Reisebüro kann steuerfrei sein/Leistungsort bei Hotelverpflegung im Ausland

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 20 Buchst b, UStG § 3a Abs 2 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst n

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 24. August 2010, Az: 6 K 3166/07

### Leitsätze

1. Kauft ein Touristikunternehmen sämtliche Eintrittskarten einer Theatervorführung, übernimmt es das volle wirtschaftliche Risiko der Aufführung und tritt im eigenen Namen als Veranstalter auf, kann darin eine steuerfreie "Veranstaltung von Theatervorführungen" i.S. des § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG liegen.
2. Der Leistungsort gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG richtet sich bei Verpflegungsleistungen im Hotel nach der Belegenheit des Hotelgrundstücks (entgegen BMF-Schreiben vom 4. Mai 2010 IV D 2 -S 7100/08 - BStBl I 2010, 490).

### Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob der Verkauf sämtlicher Theaterkarten einer Vorstellung durch ein Touristikunternehmen eine steuerfreie "Veranstaltung von Theatervorführungen" i.S. des § 4 Nr. 20 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1999 ist und ob für die Bestimmung des Leistungsortes nach § 3a UStG im Ausland gewährte Verpflegungsleistungen als Nebenleistung zur Hotelübernachtung anzusehen sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Reiseveranstalterin. Sie erstellte u.a. als "Paketreiseveranstalter" für Busunternehmen und Reisebüros Reiseprogramme wie z.B. Rund- oder Studienreisen, Städte-, Theater- und Festspielreisen. In den Streitjahren 2001 bis 2003 bot sie nach dem vom Finanzgericht (FG) in Bezug genommenen Internetauftritt der Klägerin überwiegend für Busreiseunternehmen Hotelübernachtungen mit Frühstück, Stadtführung sowie Theaterkarten zum Besuch der Oper mit je nach Reiseternin unterschiedlicher Opernvorstellung an. Die Klägerin schloss dazu mit der Oper D eine privatschriftliche Vereinbarung, wonach die Oper der Klägerin die an einem bestimmten Tag stattfindende Vorstellung "als geschlossene Veranstaltung" gegen einen Pauschalpreis überließ. Die Karten wurden von der Oper erstellt und enthielten auf Vorder- und Rückseite neben dem Aufdruck "... Oper ..." den Text: "... Touristik präsentiert die Oper ...". Die Klägerin trug das wirtschaftliche Risiko des Kartenverkaufs. Gegenüber den Busreiseunternehmen wurde der Verkauf der Eintrittskarten für die Oper neben den Hotelleistungen und der Stadtrundfahrt jeweils gesondert ohne Ausweis von Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Darüber hinaus erbrachte die Klägerin im Zusammenhang mit für andere Reiseunternehmer arrangierten Hotelübernachtungen im Ausland auch Verpflegungsleistungen, die einen Anteil von 4 bis 4,5 % des Leistungspreises ausmachten.
- 3 Nachdem die Klägerin die Verpflegungsumsätze für ausländische Hotelrestaurationsumsätze in ihren Umsatzsteuerjahreserklärungen 2001 und 2002 nicht berücksichtigt hatte, erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) Umsatzsteuerjahresbescheide für 2001 und 2002, in denen es die von der Klägerin als nicht steuerbar behandelten Umsätze dem Regelsteuersatz unterwarf. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung erließ das FA darüber hinaus wegen weiterer Prüfungsfeststellungen u.a. auch zu den steuerfrei belassenen Umsätzen aus dem Verkauf der Theaterkarten nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung am 18. Juli 2006 geänderte Umsatzsteuerjahresbescheide für 2001, 2002 und 2003, in denen es die Umsatzsteuer auf ... DM (2001), ... € (2002) und ./... € (2003) festsetzte.
- 4 Nach vergeblichem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin Klage mit dem Antrag, die Umsatzsteuerbescheide

2001 bis 2003 dahingehend abzuändern, Umsätze aus der Überlassung von Theaterkarten und Restaurationsumsätzen im Ausland "in der vom Finanzamt angesetzten Höhe" nicht der Besteuerung zu unterwerfen.

- 5 Das FG gab der Klage statt und führte zur Begründung seines in den Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 272 veröffentlichten Urteils aus:
- 6 Die Umsätze aus dem Verkauf der Theaterkarten seien nach § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG umsatzsteuerfrei, weil die Klägerin als Veranstalterin von Theaterleistungen anzusehen sei. Im Unterschied zu einem bloßen Eintrittskartenverkauf sei für den Begriff der Veranstaltung erforderlich, aber auch ausreichend, dass die Theatervorführung im eigenen Namen und für eigene Rechnung erfolge. Die Veranstaltungsleistung müsse nicht unmittelbar gegenüber dem Besucher des Theaters erbracht werden, es genüge vielmehr, wenn diese an einen zwischengeschalteten Unternehmer erfolge. Es genüge, wenn der Veranstalter im Rahmen einer Gesamtwürdigung zwar keinen vollständigen Einfluss auf die Umstände, den Ort und die Zeit der Darbietung besitze, dieser Aspekt jedoch ausgeglichen werde durch das Auftreten als Veranstalter nach außen. Im Streitfall sei die Klägerin Veranstalterin gewesen. Hierfür spreche der Aufdruck der Firma der Klägerin auf den Eintrittskarten, die vollständige Übernahme des Vermarktungsrisikos, das Handeln im eigenen Namen und für eigene Rechnung und dass die Klägerin vor Ort einen über Handy erreichbaren Ansprechpartner zur Verfügung gestellt habe. Wirtschaftlich gesehen habe die Klägerin die gesamte Vorstellung gekauft. Dem Umstand, dass die Klägerin keinen Einfluss auf den Inhalt und die Gestaltung der Umstände, des Ortes und der Zeit der Vorstellung hatte, komme kein besonderes Gewicht zu. Unschädlich sei auch, dass auf den Eintrittskarten neben der Klägerin die Oper genannt worden sei, da der Eintrag im Spielplan, in dem die Klägerin als Trägerin einer "geschlossenen Veranstaltung" bezeichnet worden sei, die maßgebende Bedeutung habe. Die Stellung der Klägerin gehe daher über die eines Tickethändlers hinaus.
- 7 Die im Zusammenhang mit den im Ausland von der Klägerin arrangierten Hotelübernachtungen erbrachten Restaurationsleistungen seien unselbständige Nebenleistungen zur Unterbringungsleistung. Die Verpflegungsleistung sei für die Gesamtleistung nicht prägend gewesen. Im Unterschied zu dem vom Bundesfinanzhof (BFH) entschiedenen Sachverhalt betrage die Verpflegungsleistung nicht 12,5 % der Gesamtkosten, sondern nur ca. 4,5 %.
- 8 Hiergegen richtet sich die Revision des FA:
- 9 Das FG habe zu Unrecht den Verkauf der Eintrittskarten für die Oper als steuerfreie Theaterveranstaltung angesehen. Veranstalter i.S. des § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG sei nur derjenige, der im eigenen Namen und auf eigene Rechnung die organisatorischen Maßnahmen dafür treffe, dass die Theatervorführung abgehalten werden könne, wobei er die Umstände, den Ort und die Zeit der Darbietung selbst bestimme. Die organisatorische Mitbeeinflussung des Theaterstücks sei unverzichtbares Merkmal der Steuerbefreiung. Die Klägerin kaufe lediglich sämtliche Karten einer bereits feststehenden Veranstaltung auf.
- 10 Die Restaurationsleistungen seien am Sitz der Klägerin im Inland steuerbar (§ 3a Abs. 1 UStG), da es sich nicht um unselbständige Nebenleistungen zur Unterbringung in den ausländischen Hotels (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG) gehandelt habe.
- 11 Das FA beantragt sinngemäß,  
unter Aufhebung des FG-Urteils die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt sinngemäß,  
die Revision des FA zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 1. Das FG hat zu Recht den Aufkauf sämtlicher Karten einer Theaterveranstaltung bei Übernahme des vollen wirtschaftlichen Risikos und Auftreten im eigenen Namen als steuerfreie "Veranstaltung von Theatervorführungen" i.S. von § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG angesehen.

- 15 a) Gemäß § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG sind steuerfrei u.a. die Theaterumsätze des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder Gemeindeverbände einschließlich der Umsätze gleichartiger Einrichtungen sowie nach § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG die "Veranstaltung von Theatervorführungen" durch andere Unternehmer, wenn eine Vorführung durch ein Theater nach Buchst. a erfolgt. Zweck der Steuerbefreiung ist die Förderung der Kunst. So sollen u.a. Theater, Orchester und Museen von der Mehrwertsteuer freigestellt werden, weil es sich um Einrichtungen handelt, die staatlich subventioniert werden und im Falle einer Besteuerung der Theaterleistungen die Subventionen aufgestockt werden müssten (Bericht des Finanzausschusses vom 30. März 1967, BTDrucks V/1581 S. 5).
- 16 b) Unionsrechtliche Grundlage des § 4 Nr. 20 Buchst. a und b UStG ist 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), wonach die Mitgliedstaaten von der Steuer bestimmte kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen befreien, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten Einrichtungen erbracht werden.
- 17 c) Der inländische Gesetzgeber hatte zunächst nach § 4 Nr. 23 UStG 1951 (Elftes Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 16. August 1961 - BGBl I 1961, 1330) lediglich die "Führung eines Theaters" steuerbefreit. Nachdem zweifelhaft geworden war, ob die Steuerbefreiung auch bei Gastspielen eines Theaterensembles gegen feste Vergütung gegeben war, wenn die Gastbühne den Ticketverkauf im eigenen Namen und auf eigene Rechnung vornahm (vgl. hierzu schon BFH-Urteil vom 24. März 1960 V 158/58 U, BFHE 71, 79, BStBl III 1960, 277), wurde durch das Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) 1967 (BGBl I 1967, 545, 548) § 4 Nr. 20 UStG neu gefasst und um § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG ergänzt, wonach die Steuerfreiheit auch auf die "Veranstalter von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer" erweitert wurde, wenn die Darbietungen durch ein Theater nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG erbracht wurden. In der Gesetzesbegründung (BTDrucks V/1581 S. 13) heißt es hierzu: "Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität hat der Ausschuss auch andere Unternehmer, die Veranstaltungen mit den befreiten Theatern und Orchestern durchführen, in die Befreiung einbezogen (z.B. Gemeinden ohne eigenes Theater, Konzert- und Gastspieldirektionen)."
- 18 d) Das FG hat im Streitfall den unbestimmten Rechtsbegriff einer "Veranstaltung" von Theater dahingehend gewürdigt, dass die Klägerin aufgrund des Auftretens im eigenen Namen durch den Aufdruck auf den Theaterkarten "... Touristik präsentiert ..." und die volle Übernahme des wirtschaftlichen Risikos sowie der Bereitstellung eines per Handy erreichbaren Mitarbeiters der Klägerin Veranstalter einer Theatervorstellung geworden ist und nicht nur die Stellung eines Kartenkäufers inne gehabt hat. Diese Würdigung ist jedenfalls möglich. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden und mithin gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den BFH bindend.
- 19 Soweit sich das FA darauf beruft, dass der BFH zur Steuerermäßigungsverordnung des § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG a.F. den Begriff der Veranstaltung einschränkend dahingehend ausgelegt hat, es sei zusätzlich erforderlich, dass der Veranstalter "die organisatorischen Maßnahmen dafür trifft, dass Theatervorführungen abgehalten werden können, wobei er die Umstände, den Ort und die Zeit seiner Darbietungen selbst bestimmt" (BFH-Urteil vom 26. April 1995 XI R 20/94, BFHE 177, 548, BStBl II 1995, 519), ist dies nicht auf § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG zu übertragen. Denn es entspricht dem Sinn und Zweck der Vorschrift, die Eintrittspreise von Theatern als Teil der Kultur nicht mit Umsatzsteuer zu belasten. Dem entspricht die richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG am Maßstab des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 77/388/EWG. Danach ist davon auszugehen, dass der nationale Gesetzgeber auch die Veranstalter der Theatervorführungen und Konzerte --bei denen die Darbietungen von den in § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG genannten Unternehmern erbracht werden-- i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 77/388/EWG als Einrichtung anerkennt. Demgegenüber beruht § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG unionsrechtlich auf Art. 12 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG i.V.m. Anhang H Nr. 7. Mit Blick auf die nach dem Unionsrecht bestehenden Unterschiede ist eine einheitliche Auslegung von § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG und § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG nicht möglich, so dass es auch auf die zu § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG ergangene BFH-Rechtsprechung nicht ankommt.
- 20 e) Der Senat weicht nicht vom BFH-Urteil vom 3. Juni 2009 XI R 34/08 (BFHE 226, 369, BStBl II 2010, 857) ab, in dem der XI. Senat zu § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG ("kulturelle, künstlerische ... oder ähnliche Leistung einschließlich der jeweiligen Veranstalter") beim Zwischenhandel mit Eintrittskarten für Reiseveranstalter entschieden hat, Veranstalter sei derjenige, der die bezeichneten künstlerischen Tätigkeiten im eigenen Namen und für eigene Rechnung einem größeren Publikum zugänglich macht und die organisatorischen Maßnahmen dafür trifft, dass die Veranstaltung stattfinden kann, dabei die Umstände, den Ort und die Zeit seiner Darbietungen selbst bestimmt, da diese Entscheidung nicht zu § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG ergangen ist. Eine einheitliche Auslegung ist im

Hinblick auf die jeweils eigenständigen Rechtsgrundlagen dieser Vorschriften im Unionsrecht (Art. 5 und Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 77/388/EWG) nicht möglich.

- 21** f) Das FG hat auch zu Recht entschieden, dass bei einer Pauschalreise außerhalb des Anwendungsbereichs der Margenbesteuerung (§ 25 UStG) die Veranstaltungsleistung vom Theater nicht untrennbarer Teil der Reiseleistung ist (BFH-Urteil vom 20. November 1975 V R 138/73, BFHE 118, 99, BStBl II 1976, 307). Zwar gilt nach der Sonderregelung des § 25 Abs. 1 Satz 4 UStG etwas anderes, wenn die Vorschrift über die Margenbesteuerung anwendbar wäre, da nach dieser Vorschrift der Leistungsort auch bei einer Reiseleistung über die Grenze einheitlich (auch hinsichtlich des Auslandsanteils) nach dem Sitz des Reiseunternehmers bestimmt wird (§ 25 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 3a Abs. 1 UStG). Die Anwendung dieser Vorschrift scheidet jedoch im Streitfall daran, dass die Leistung der Klägerin nicht --wie in § 25 UStG vorausgesetzt-- an "Reisende", sondern an andere Unternehmer ausgeführt wurde. Zwar hat inzwischen der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) mit Urteil vom 26. September 2013 C-189/11, Kommission/Spanien, Umsatzsteuer-Rundschau 2013, 835) entschieden, dass Art. 26 der Richtlinie 77/388/EWG über die Margenbesteuerung bei der Erbringung von Reiseleistungen unabhängig von der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers anzuwenden ist. Die Klägerin hat sich jedoch auf diese Vorschrift nicht berufen, sodass es ohne die Anwendung des § 25 UStG bei der Einzelbetrachtung der Leistungen verbleibt. Das FG hat somit zu Recht die Umsatzsteuer auf die nach § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG steuerfreie Veranstaltung der Theaterleistungen herausgerechnet.
- 22** 2. Zutreffend hat das FG auch den Leistungsort für die von der Klägerin bei anderen Reisen erbrachten oder vermittelten Verpflegungsleistungen bei Hotelübernachtungen bestimmt.
- 23** a) Gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG der im Streitjahr geltenden Fassung bestimmt sich der Leistungsort bei sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück nach dem Ort, an dem das Grundstück liegt. Mit Urteilen vom 15. Januar 2009 V R 9/06 (BFHE 224, 166, BStBl II 2010, 433) und vom 7. Oktober 2010 V R 4/10 (BFH/NV 2011, 930) hat der Senat im Anschluss an das Urteil des EuGH vom 22. Oktober 1998 C-308/96, Madgett und Baldwin (Slg. 1998, I-6229), das zu einem pauschalen Leistungspaket aus Hotelunterbringung mit Halbpension und Busbeförderung ergangen ist, bereits entschieden, dass die Hotelverpflegung Nebenleistung zur Hotelübernachtung ist, wenn auf die Verpflegung im Verhältnis zur Unterbringung nur ein geringer Teil des Pauschalentgeltes entfällt, und daher die Hotelverpflegung den Leistungsort der Hauptleistung teilt. Die Hotelverpflegung dient dazu, die Hauptleistung des Hoteliers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen und zählt nach der Verkehrsauffassung zu den traditionellen Aufgaben eines Hoteliers. An dieser Rechtsprechung, der auch der XI. Senat des BFH inzwischen gefolgt ist (Urteil in BFHE 226, 369, BStBl II 2010, 857, Rz 28), hält der Senat trotz des entgegenstehenden Nichtanwendungserlasses des Bundesministeriums der Finanzen vom 4. Mai 2010 IV D 2 - S 7100/08 - BStBl I 2010, 490 fest. Denn dass Übernachtungsleistungen auch ohne Verpflegungsleistungen in Anspruch genommen werden können, ändert nichts daran, dass Verpflegungsleistungen im Hotel geeignet sind, den Aufenthalt des Gastes unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, weil er sich zur Einnahme der Mahlzeiten nicht erst in ein nahegelegenes Café oder Restaurant begeben muss. Im Unterschied z.B. zur Verpflegung von Begleitpersonen von Patienten in Krankenhäusern (EuGH-Urteil vom 1. Dezember 2005 C-394/04 und C-395/04, Ygeia, Slg. 2005, I-10373) gehört die Verpflegung von Hotelgästen auch zu den traditionellen Aufgaben eines Hoteliers.
- 24** Im Übrigen lassen sich entgegen der Befürchtung des FA aus der Beurteilung von Verpflegungsleistungen als Nebenleistung zur Hotelübernachtung bei der Bestimmung des Leistungsortes keine Schlüsse hinsichtlich des jeweils anzuwendenden Steuersatzes für die Nebenleistung ziehen. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 6. Mai 2010 C-94/09, Europäische Kommission/ Französische Republik, Slg. 2010, I-4261) ist der inländische Gesetzgeber befugt, eine Steuerbegünstigung auf "einen konkreten und spezifischen Aspekt einer Kategorie von ermäßigt steuerbaren Leistungen" zu beschränken (zum Regelsteuersatz für Frühstücksleistungen in Hotels vgl. BFH-Urteil vom 24. April 2013 XI R 3/11, Deutsches Steuerrecht 2013, 2689). Im Streitfall waren nach den Feststellungen des FG die Verpflegungsleistungen im Verhältnis zur Gesamtleistung mit 4 % bis 4,5 % auch geringfügig.
- 25** b) Schließlich war das Urteil des FG entgegen der Rechtsauffassung des FA auch nicht deshalb aufzuheben, weil sich aus Recherchen des FA möglicherweise ergeben könnte, dass ein Teil der Verpflegungsleistungen nicht vom Hotel, sondern von Dritten erbracht worden ist. Denn insoweit fehlt es für eine erfolgreiche Verfahrensrüge an dem Vortrag des FA, aus welchen Gründen das FG gegen den klaren Inhalt der Akten verstoßen hat oder von sich hierzu Untersuchungen hätte anstellen müssen.

- 26** 3. Da die Klägerin ihre Anschlussrevision zurückgenommen hat, ist das Verfahren einzustellen (§ 125 Abs. 1 FGO). Die Kostenentscheidung folgt insoweit aus § 136 Abs. 2 FGO.

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