

Urteil vom 01. März 2018, V R 25/17

Künstler in der Leistungskette

ECLI:DE:BFH:2018:U.010318.VR25.17.0

BFH V. Senat

UStG § 3a Abs 2 Nr 3 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 52 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 9, UStG § 3 Abs 3 Nr 3 Buchst a, EGRL 8/2008 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009

vorgehend FG Münster, 06. Juli 2016, Az: 5 K 2111/12 U

Leitsätze

§ 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG a.F. setzt ebensowenig wie Art. 52 Buchst. a MwStSystRL a.F. voraus, dass die Leistung höchstpersönlich erbracht wird. Die Vorschrift erfasst daher nicht nur die Leistung eines auftretenden Künstlers, sondern auch die einer sog. Gastspielagentur, die auftretende Künstler nicht vermittelt, sondern als eigene Leistung zur Verfügung stellt . § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG a.F. setzt zudem keine Leistungserbringung an Unternehmer voraus .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 7. Juli 2016 5 K 2111/12 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) stellte in den Streitjahren (2008 und 2009) gegen Entgelt Künstler für Feierlichkeiten zur Verfügung. Es handelte sich dabei um Veranstaltungen mit privatem Charakter, an der ein vom Veranstalter eingeladenen Personenkreis teilnehmen konnte, ohne dass hierfür ein Entgelt für eine Eintrittsberechtigung zu entrichten war.
- 2** Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Klägerin ihre Leistungen im Inland erbracht habe und erließ einen geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid 2008 und geänderte Vorauszahlungsbescheide für mehrere Voranmeldungszeiträume des Streitjahrs 2009. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens erging der Umsatzsteuerjahresbescheid 2009, der gemäß § 365 Abs. 3 der Abgabenordnung Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde.
- 3** In 2012 erhob die Klägerin Untätigkeitsklage zum Finanzgericht (FG). Während des finanzgerichtlichen Verfahrens erging die Einspruchsentscheidung, nach der die Einsprüche im Streitpunkt des Leistungsorts keinen Erfolg hatten.
- 4** Demgegenüber gab das FG mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1549 veröffentlichten Urteil der Klage überwiegend statt. Die Klägerin habe Leistungen erbracht, die mit im Ausland ausgeführten Veranstalterleistungen anderer Personen zusammenhingen, so dass § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a des in den Streitjahren geltenden Umsatzsteuergesetzes (UStG) anzuwenden sei und zu einer Leistungserbringung im Ausland führe. Dies ergebe sich auch unter Berücksichtigung von Art. 52 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) und der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) sowie der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

(BFH). Auf eine Auslegung entsprechend § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG oder entsprechend § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG komme es nicht an.

- 5 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision. Die von der Klägerin zur Verfügung gestellten Künstler seien bei Partys aufgetreten, die von Privatpersonen für ihre Gäste und damit für ein nichtöffentliches Publikum gegeben worden seien. § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG setze aber voraus, dass die Kosten der Veranstaltung in Eintrittspreise Eingang fänden, die die Endverbraucher zu entrichten hätten. Ein kurzer Künstlerauftritt führe nicht zu einer künstlerischen Veranstaltung. Das FG habe zu Unrecht auch die Unerlässlichkeit bejaht.
- 6 Das FA beantragt, das Urteil des FG auch insoweit aufzuheben, als das FG die Umsatzsteuer 2008 um 160.795 € und die Umsatzsteuer 2009 um 66.260,50 € gemindert hat und die Klage auch insoweit abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Die Künstler seien bei betrieblichen Veranstaltungen aufgetreten. Im Übrigen liege eine Dienstleistungskommission vor.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Klägerin ihre Leistungen an den jeweiligen Veranstaltungsorten nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG erbracht hat.
- 10 1. Nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung führt der Unternehmer u.a. künstlerische Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind, dort aus, wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wurde.
- 11 Diese Vorschrift beruht auf Art. 52 Buchst. a MwStSystRL in der in den Streitjahren geltenden Fassung. Nach Art. 52 Buchst. a MwStSystRL erbringt der Steuerpflichtige bei Tätigkeiten u.a. auf dem Gebiet der Künste, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Dienstleistungen die Leistung an dem Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich bewirkt wurde (zuvor inhaltsgleich Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG--).
- 12 2. Im Streitfall hat die Klägerin eine künstlerische Leistung i.S. von § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG erbracht.
- 13 a) § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG setzt ebensowenig wie Art. 52 Buchst. a MwStSystRL voraus, dass die Leistung höchstpersönlich erbracht wird. Die Vorschrift erfasst daher nicht nur die Leistung eines auftretenden Künstlers, sondern auch die einer sog. Gastspielagentur, die auftretende Künstler nicht vermittelt, sondern als eigene Leistung zur Verfügung stellt. Die Gastspielagentur engagiert dann Künstler für Auftritte im eigenen Namen und erbringt deren Auftritt als eigene Leistung im eigenen Namen gegenüber einem Konzertveranstalter. Es kommt dann zu einer Leistungskette, bei der sich der Ort beider Leistungen, der des auftretenden Künstlers gegenüber der Gastspielagentur wie auch der der Gastspielagentur nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG richtet (vgl. hierzu Moldan, Der Umsatz-Steuer-Berater --UStB-- 2013, 74 und UStB 2013, 148). Auftrittsort und Tätigkeitsort entsprechen sich.
- 14 Auf die hiervon zu unterscheidende Frage, an welchem Ort ein Zwischenhändler, der Eintrittskarten verkauft, seine Leistung erbringt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 3. Juni 2009 XI R 34/08, BFHE 226, 369, BStBl II 2010, 857), kommt es nicht an.
- 15 b) Danach liegt im Streitfall eine künstlerische Leistung vor. Die Klägerin hat bei den in der Revision streitigen Künstlerauftritten die Leistungen der Künstler nicht vermittelt, sondern als eigene geschuldet und abgerechnet. Es lagen keine unmittelbaren Vertragsbeziehungen zwischen den Künstlern und den Auftraggebern vor. Die zwischen der Klägerin und den Auftraggebern bestehenden Rechtsbeziehungen bestimmen die Person des Leistenden (vgl.

z.B. BFH-Urteile vom 15. Mai 2012 XI R 16/10, BFHE 238, 460, BStBl II 2013, 49, und vom 4. Februar 2015 XI R 14/14, BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908) und führen damit dazu, dass auch die Klägerin künstlerische Leistungen am jeweiligen Auftrittsort erbrachte.

- 16** Im Übrigen kommt es auch auf der Grundlage der vom FG vertretenen Rechtsauffassung zu keinem anderen Ergebnis. Die hiergegen vom FA vorgebrachten Rügen greifen nicht durch. Insbesondere bestehen an der Unerlässlichkeit der Künstlerverschaffung für eine Veranstaltung, bei der der Künstler auftritt, keine Zweifel.
- 17** 3. Den Feststellungen des FG ist nicht zu entnehmen, ob die Leistungsempfänger in allen Fällen Unternehmer waren. Es bedarf aber keiner weiteren Aufklärung. Denn § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG setzt nicht voraus, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist.
- 18** a) Weder dem Wortlaut von § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG noch dem von Art. 52 Buchst. a MwStSystRL ist ein Erfordernis, dass es sich beim Leistungsempfänger um einen Unternehmer (Steuerpflichtigen) handeln muss, zu entnehmen.
- 19** b) Eine derartige Bedingung ergibt sich auch nicht aus der EuGH-Rechtsprechung.
- 20** aa) So hat der EuGH im Urteil Dudda vom 26. September 1996 C-327/94 (EU:C:1996:355) entschieden, dass unter Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG die Tätigkeit eines Unternehmers fällt, der bei künstlerischen oder unterhaltenden Veranstaltungen die tontechnische Umsetzung der Darbietung in der Weise durchführt, dass er die Auswahl und die Bedienung der eingesetzten Geräte auf die jeweiligen akustischen Gegebenheiten und die beabsichtigten Klangeffekte abstimmt und die erforderlichen Gerätschaften und das notwendige Bedienungspersonal stellt, sofern die Leistung dieses Unternehmers für die Darbietung der künstlerischen oder unterhaltenden Hauptleistung unerlässlich ist. Nach dem EuGH-Urteil Gillan Beach vom 9. März 2006 C-114/05 (EU:C:2006:169) fällt unter Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG die umfassende Leistung, die der Veranstalter einer Messe oder Ausstellung den Ausstellern erbringt. Bei diesen kann es sich auch um im Rahmen der Wirtschaftsförderung tätige juristische Personen ohne Unternehmereigenschaft handeln.
- 21** bb) Das Erfordernis einer Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers folgt auch nicht aus den Begründungen dieser beiden EuGH-Urteile.
- 22** (1) Zwar weist das FA zutreffend darauf hin, dass der EuGH sein Urteil Dudda (EU:C:1996:355) in Rz 23 f. damit begründet hat, dass Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG als ganze eine Sonderregelung für Dienstleistungen einführen will, die zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen erbracht werden und deren Kosten in den Preis der Waren eingehen und dass ein entsprechender Zweck auch Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG zugrunde liegt, wonach als Ort von Dienstleistungen auf dem Gebiet u.a. der Künste oder der Unterhaltung sowie der mit diesen zusammenhängenden Tätigkeiten der Ort gilt, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden. Nach Auffassung des Gemeinschaftsgesetzgebers solle, wenn der Leistende seine Dienstleistungen in dem Staat erbringe, in dem derartige Leistungen tatsächlich bewirkt werden, und wenn der Veranstalter die Mehrwertsteuer, mit der der Endverbraucher belastet werden soll, in demselben Staat einnimmt, die Mehrwertsteuer, deren Bemessungsgrundlage alle diese Leistungen sind, deren Kosten in den vom Endverbraucher gezahlten Preis für die Gesamtdienstleistung eingehen, an diesen Staat und nicht an denjenigen Staat entrichtet werden, in dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (ebenso das EuGH-Urteil Gillan, EU:C:2006:169, Rz 17 f.).
- 23** (2) Hieraus ergibt sich indes nicht, dass Tätigkeiten auf dem Gebiet der Künste oder der Kultur im Streitfall nur vorliegen, wenn die sich hieraus ergebende Dienstleistung an einen Unternehmer erbracht wird. Denn selbst wenn dem EuGH im Hinblick auf seine Überlegungen zum Gesamtatbestand des Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG zu folgen wäre, ist dies auf die nach der MwStSystRL bestehende Rechtslage nicht zu übertragen, da die im Gesamtatbestand des Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG enthaltenen Regelungen auf mehrere eigenständige Bestimmungen aufgeteilt wurden (Art. 45, Art. 46, Art. 52, Art. 55 und Art. 56 MwStSystRL) und damit einer einheitlichen Auslegung in systematischer Hinsicht nicht mehr zugänglich sind.
- 24** (3) Im Übrigen hat der EuGH selbst einzelne Tatbestände wie etwa Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG angewendet, ohne darauf abzustellen, ob der Leistungsempfänger ein Steuerpflichtiger war. So hat der EuGH im Urteil Heger vom 7. September 2006 C-166/05 (EU:C:2006:533) entschieden, dass die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in Form einer entgeltlichen Übertragung von Fischereikarten eine Dienstleistung im

Zusammenhang mit einem Grundstück i.S. von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG darstellt. Im Urteil RCI Europe vom 3. September 2009 C-37/08 (EU:C:2009:507) hat der EuGH ebenso entschieden, dass nach Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG der Ort einer Dienstleistung, die von einer Vereinigung erbracht wird, deren Tätigkeit darin besteht, den Tausch von Teilzeitnutzungsrechten an Ferienwohnungen zwischen ihren Mitgliedern zu organisieren, wofür diese Vereinigung als Gegenleistung von ihren Mitgliedern Beitrittsentgelte, Mitgliedsbeiträge und Tauschentgelte erhebt, der Ort ist, an dem die Immobilie, an der das Teilnutzungsrecht des betreffenden Mitglieds besteht, gelegen ist. Dementsprechend geht auch die Finanzverwaltung davon aus, dass eine im Zusammenhang mit einem Grundstück nach § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeführte Leistung auch dann vorliegt, wenn der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist (Abschn. 3a.3 Abs. 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses).

- 25** Ob hierin in der EuGH-Rechtsprechung zu Grundstücken eine Rechtsprechungsänderung zu sehen ist, hat der erkennende Senat im Hinblick auf den Übergang von der Richtlinie 77/388/EWG zur MwStSystRL nicht zu entscheiden.
- 26** c) Bestätigt wird dies zudem durch die spätere Änderung der MwStSystRL durch die Änderungsrichtlinie vom 12. Februar 2008 2008/8/EG --Richtlinie 2008/8/EG-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, L 44/11). Die Ortsbestimmung für die Tätigkeiten auf dem Gebiet der Künste, die sich nunmehr aus Art. 54 Unterabs. 1 MwStSystRL ergibt, wurde erst mit Wirkung ab 1. Januar 2011 auf Leistungen an Nichtsteuerpflichtige eingeschränkt (vgl. hierzu Art. 53 i.d.F. von Art. 2 der Richtlinie 2008/8/EG und Art. 54 i.d.F. von Art. 3 der Richtlinie 2008/8/EG). Wäre der Auffassung zu folgen, dass Art. 52 Buchst. a MwStSystRL eine Leistungserbringung an Steuerpflichtige voraussetzen würde, wäre durch die Änderungsrichtlinie 2008/8/EG aus einer Regelung für Leistungen an Steuerpflichtige eine Regelung für Leistungen an Nichtsteuerpflichtige geworden. Dementsprechend enthielt auch § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG i.d.F. von Art. 7 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes (JStG) 2009 (Gesetz vom 19. Dezember 2008, BGBl I 2008, 2794) mit Wirkung ab 1. Januar 2010 keine Voraussetzungen in Bezug auf die Person des Leistungsempfängers. Hierzu kam es erst ab 1. Januar 2011 durch die Neufassung des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG durch Art. 4 Nr. 4 Buchst. c Doppelbuchst. bb JStG 2010 (Gesetz vom 8. Dezember 2010, BGBl I 2010, 1768). Dabei ging der nationale Gesetzgeber ausdrücklich davon aus, die bisher gleichermaßen für Leistungen an Unternehmer und Nichtunternehmer geltenden Regelungen nunmehr auf Leistungen an Nichtunternehmer einzuschränken (BRDrucks 318/10 S. 118). Dies entspricht der Auffassung im Schrifttum (vgl. z.B. Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 3a Rz 341; Wäger, in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3a Rz 150).
- 27** d) Ein Widerspruch zur bisherigen BFH-Rechtsprechung besteht nicht. Zum einen ist im Streitfall über künstlerische Leistungen und nicht nur über damit nur zusammenhängende Leistungen zu entscheiden (vgl. zu Tätigkeiten, die mit sportlichen Leistungen zusammenhängen und die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind, aber BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 XI R 27/09, BFHE 232, 560, BStBl II 2011, 458, unter II.4.c, und BFH-Beschluss vom 4. April 2012 V B 78/11, BFH/NV 2012, 1195). Zum anderen betrifft die bisherige BFH-Rechtsprechung die Rechtslage vor Inkrafttreten der MwStSystRL, die im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung zu geänderten unionsrechtlichen Vorgaben führt (s. oben II.3.b bb (2)).
- 28** e) Danach hat das FG im Streitfall im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Klägerin ihre Leistungen nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG am Ort des jeweiligen Künstlertreffens und damit im Inland nicht steuerbar erbracht hat. Auf die Frage der Unternehmereigenschaft ihrer Auftraggeber und den Einsatz der Künstler für Veranstaltungen, bei denen Eintrittsgelder zu zahlen sind, so dass die Kosten für die Künstler in Eintrittspreise eingehen, kommt es nicht an.
- 29** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de