

Urteil vom 28. September 2022, XI R 5/22

Ermäßigter Steuersatz für die Mischform einer Sprech- und Gesangsdarbietung mit Abspielen von Bildern

ECLI:DE:BFH:2022:U.280922.XIR5.22.0

BFH XI. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 7 Buchst a, FGO § 76 Abs 1, FGO § 126 Abs 6, EGRL 112/2006 Art 98 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 98 Abs 2, EGRL 112/2006 Anh 3, FGO § 118 Abs 2, UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016 , UStG VZ 2017

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 10. December 2021, Az: 5 K 5039/20

Leitsätze

NV: Eine Dia-Show, die für sich betrachtet nicht der Steuersatzermäßigung unterliegt, kann im Zusammenspiel mit den anderen Elementen einer Show ihren Charakter als bloße Vorführung von Bildern verlieren und dabei untrennbarer Bestandteil einer einheitlichen theater- und konzertähnlichen Leistung werden, auf die § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG anzuwenden ist.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 10.12.2021 - 5 K 5039/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), ein diplomierter Opern- und Chansonsänger, war in den Streitjahren (2014 bis 2017) als Sänger und Bildjournalist tätig. Er veranstaltete u.a. sog. "B...-Shows" (Shows). Bei diesen Shows präsentierte der Kläger Fotos, die er zuvor auf Reisen im In- und Ausland aufgenommen hatte. Zugleich kommentierte er die gezeigten Fotos und bot (passend zu den gezeigten Regionen) Gesangsdarbietungen dar. Während einer Veranstaltung wurden ca. 600 Bilder gezeigt. Hierbei handelte es sich nicht nur um Fotos des Klägers, sondern auch um Bilder eines ehemaligen Bühnenbildners, die speziell für die jeweilige Veranstaltung angefertigt und in die Bildfolge eingereiht wurden.
- 2** Auf seiner Homepage beschreibt der Kläger seine Show als "einzigartige Synthese von Wort, Gesang und Musik". Auf der Homepage finden sich u.a. Kommentare von Mitwirkenden und Besuchern der Veranstaltungen sowie Pressestimmen, die u.a. die Show des Klägers als "Kunstwerk" bezeichnen.
- 3** In seinen Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre wendete der Kläger auf die Eintrittsberechtigungen zu den Shows den ermäßigten Steuersatz an.
- 4** Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) vertrat nach Durchführung einer Außenprüfung beim Kläger in den Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden für die Streitjahre vom 27.06.2019 die Auffassung, dass die Show-Umsätze dem Regelsteuersatz unterlägen. Es sei von einer einheitlichen Leistung auszugehen. Die Hauptleistung sei in der Dia-Vorführung zu sehen, die dem Regelsteuersatz unterliege. Die Wort- und Gesangsdarbietungen des Klägers seien Nebenleistungen, so dass sie ebenfalls dem Regelsteuersatz zu unterwerfen seien. Dem Einspruch des Klägers half das FA aus hier nicht mehr streitigen Gründen durch Einspruchsentscheidung vom 19.03.2020 teilweise ab; hinsichtlich des auf die Eintrittsberechtigungen zu den Shows anzuwendenden Steuersatzes blieb der Einspruch jedoch ohne Erfolg.

- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1646 veröffentlichten Urteil statt. Es entschied, bei den vom Kläger in den Streitjahren durchgeführten Shows handele es sich um einheitliche, komplexe Leistungen. Diese unterlägen dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG); denn die einheitlichen komplexen Leistungen seien als künstlerisches Gesamtwerk Theatervorführungen und Konzerten vergleichbare Darbietungen eines ausübenden Künstlers i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG.
- 6 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 7 Es macht weiter geltend, die B...-Show sei die Hauptleistung, Texte sowie Gesang Nebenleistungen. Dies ergebe sich bereits aus der Bezeichnung der Show. Die B...-Show sei, auch wenn nach Auffassung des FG eine komplexe Leistung vorliege, der dominierende Bestandteil der Leistung des Klägers, was zur Anwendung des Regelsteuersatzes führe.
- 8 Außerdem rügt das FA als Verfahrensfehler, dass das FG § 76 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verletzt habe. Es habe sich auf den Vortrag des Klägers in der mündlichen Verhandlung und zum anderen auf diverse Pressestimmen gestützt, ohne sich die Mühe zu machen, den Ursprung dieser "Pressestimmen" zu ermitteln bzw. den Bezug zu den betroffenen Streitjahren herzustellen, der vom FA bezweifelt werde. Ein Drehbuch habe für die Streitjahre nicht vorgelegen. Auch hier habe das FG keine Tatsachenaufklärung betrieben.
- 9 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Umsätze des Klägers dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.
- 12 1. Das FA hat die von ihm gerügte Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) nicht in der von § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO geforderten Weise (vgl. dazu u.a. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.03.2020 - XI B 30/19, BFH/NV 2020, 611, Rz 11; vom 29.03.2022 - XI B 72/21, BFH/NV 2022, 923, Rz 24; vom 23.03.2021 - XI B 69/20, BFH/NV 2021, 1108, Rz 28) dargelegt. Der Senat sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 13 2. Zu Recht ist das FG mit den Beteiligten stillschweigend davon ausgegangen, dass die Umsätze des Klägers steuerpflichtig sind; denn der Kläger erfüllt die personellen Voraussetzungen des § 4 Nr. 20 UStG nicht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 25.02.2015 - XI R 35/12, BFHE 249, 330, BStBl II 2015, 677, Rz 13).
- 14 3. Die tatsächliche Würdigung des FG, dass die einheitlichen komplexen Leistungen des Klägers als künstlerisches Gesamtwerk den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbare Darbietungen eines ausübenden Künstlers i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG seien, weil aus der Sicht der Besucher die an sich nicht ermäßigt zu besteuern Aneinanderreihung von Bildern vollständig in einer künstlerischen Darbietung des Klägers aufgegangen sei und daher ihren Charakter als bloße Vorführung von Bildern verloren habe, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 15 a) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen sowie für die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler.
- 16 b) Unionsrechtliche Grundlage dieser Steuerermäßigung ist Art. 98 Abs. 1 und Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwenden. Dabei kann nach Anhang III Kategorie 7 der MwStSystRL ein ermäßigter Steuersatz zugunsten der Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen, Theater, Zirkus, Jahrmärkte, Vergnügungsparks, Konzerte, Museen, Tierparks, Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen eingeführt werden.

- 17** c) Ermäßigt zu besteuern sind nach der Rechtsprechung des BFH nicht nur Aufführungen von Theaterstücken, Opern und Operetten oder Konzerten, sondern auch Darbietungen der Pantomime und Tanzkunst, der Kleinkunst und des Varietés sowie Puppenspiele oder Eisrevuen (vgl. BFH-Urteile vom 26.04.1995 - XI R 20/94, BFHE 177, 548, BStBl II 1995, 519; vom 09.10.2003 - V R 86/01, BFH/NV 2004, 984, unter II.1.a; vom 18.08.2005 - V R 50/04, BFHE 211, 557, BStBl II 2006, 101, unter II.3.a; vom 19.10.2011 - XI R 40/09, BFH/NV 2012, 798, Rz 33; vom 10.01.2013 - V R 31/10, BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352; vom 13.06.2018 - XI R 2/16, BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678, Rz 11).
- 18** aa) Begünstigt sind auch "Mischformen" von Sprech-, Musik- und Tanzdarbietungen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 42; vom 30.04.2014 - XI R 34/12, BFHE 245, 409, BStBl II 2015, 166).
- 19** bb) Die begünstigte Veranstaltung oder Vorführung muss den eigentlichen Zweck der Veranstaltung ausmachen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 43; in BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678, Rz 12; vom 10.12.2020 - V R 39/18, BFH/NV 2021, 947, Rz 21) und eine persönliche geistige Schöpfung in der für einen Urheberrechtsschutz geforderten geistigen Höhe darstellen (vgl. BFH-Urteile vom 03.12.2015 - V R 61/14, BFHE 252, 177, BStBl II 2020, 797, Rz 15; vom 11.07.2018 - XI R 36/17, BFH/NV 2019, 419, Rz 46 ff.; vom 10.06.2020 - V R 16/17, BFHE 270, 195, BStBl II 2021, 887, Rz 19). Deshalb sind z.B. das bloße Abspielen eines Tonträgers, das reine Vorlesen eines Buches durch dessen Autor oder Autogramstunden weder ein Konzert noch eine Theatervorführung oder eine vergleichbare Darbietung eines ausübenden Künstlers i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 249, 330, BStBl II 2015, 677, Rz 23, m.w.N.). Gleiches gilt für einen von einer Aneinanderreihung von Standbildern begleiteten Vortrag (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.1997 - XI R 73/96, BFHE 185, 79, BStBl II 1998, 222, dort zu § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b UStG).
- 20** cc) Für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen der Steuerermäßigung vorliegen, ist die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers im Rahmen einer Gesamtbetrachtung maßgeblich (vgl. BFH-Urteil vom 23.07.2020 - V R 17/17, BFHE 270, 208, BStBl II 2021, 406, Rz 32, m.w.N.). Beruht die Würdigung des FG auf der Perspektive eines Durchschnittsverbrauchers und ist sie aufgrund der tatsächlichen Feststellungen, die nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen worden sind, möglich und verstößt sie insbesondere nicht gegen Denkgesetze oder gegen Erfahrungssätze, bindet sie den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2019, 419, Rz 52; in BFHE 270, 208, BStBl II 2021, 406, Rz 40).
- 21** d) Ausgehend davon hält das Urteil des FG den Angriffen der Revision stand.
- 22** aa) Das FG hat seine Auffassung, es liege eine einheitliche, komplexe Leistung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 18.12.2019 - XI R 21/18, BFHE 267, 560, BStBl II 2020, 723, Rz 35; BFH-Beschluss vom 26.05.2021 - V R 22/20, BFHE 273, 351, Rz 41) vor, damit begründet, dass Dia-Vortrag, Erzählung und Gesang zu einem untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang verbunden seien. Eine Aufspaltung in Einzelleistungen sei ebenso lebensfremd wie u.a. die Annahme, die Erzählung und der Gesang seien Nebenleistungen zum Dia-Vortrag. Die drei Komponenten seien aufeinander abgestimmt und griffen ineinander. Der Besucher wolle Dia-Vortrag, Erzählung und Gesang zusammen erleben und genießen. Es gehe ihm gerade um die Verbindung dieser drei Elemente.
- 23** bb) Diese Beurteilung ist zutreffend. Sie ist verfahrensfehlerfrei zustande gekommen (s. oben, II.1.). Das FG hat ihr zutreffend die Perspektive des Besuchers als Durchschnittsverbraucher zugrunde gelegt. Ebenso zutreffend hat das FG berücksichtigt, dass die Komponenten aufeinander abgestimmt sind und ineinandergreifen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678). Diese Würdigung greift die Revision auch nicht vorrangig an.
- 24** cc) Das FG hat weiter angenommen, dass die Shows durch den dramaturgischen Aufbau der Veranstaltungen, die auf Grundlage eines Drehbuches abgelaufen seien und deren Elemente detailliert aufeinander abgestimmt gewesen seien, eine theater- und konzertähnliche Darbietung seien. Hierbei sei es nicht erheblich, dass eine Dia-Show für sich betrachtet nicht der Steuersatzermäßigung unterliege. Denn im Zusammenspiel mit den anderen Elementen der Show verliere die Dia-Show ihren Charakter als bloße Vorführung von Bildern und werde untrennbarer Bestandteil der neuen theater- und konzertähnlichen, einheitlichen und komplexen Leistung.
- 25** dd) Diese tatsächliche Würdigung ist verfahrensfehlerfrei zustande gekommen, insbesondere aufgrund der Ausbildung des Klägers als diplomierter Opern- und Chansonsänger, der während der Shows singt, möglich, verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze und bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 26** e) Die Einwendungen des FA führen zu keiner anderen Beurteilung.

- 27** aa) Es trifft zwar --wie die Revision im Ausgangspunkt zu Recht geltend macht-- zu, dass, wenn von den Elementen, die eine einheitliche komplexe Leistung bilden, nicht ein Hauptelement und ein oder mehrere Nebenelemente bestimmt werden können, die Elemente, die diese Leistung bilden, als gleichwertig anzusehen sind, was zur Folge hat, dass, wenn nur einer von mehreren gleichwertigen Bestandteilen dem ermäßigten Steuersatz unterliegt und der andere nicht, der ermäßigte Steuersatz nicht auf die einheitliche komplexe Leistung angewandt werden kann (vgl. BFH-Urteile in BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678, Rz 14; in BFH/NV 2021, 947, Rz 22).
- 28** bb) Eine solche Situation liegt jedoch --anders als das FA meint-- im Streitfall nicht vor; denn aus einer an sich nicht begünstigten Veranstaltung kann eine begünstigte Veranstaltung werden, wenn sie die unter II.2.c genannten Kriterien erfüllt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 249, 330, BStBl II 2015, 677, Rz 25 ff., 28, 30, zur Autorenlesung; in BFHE 252, 177, BStBl II 2020, 797, Rz 15, zur Trauerrede). So liegt es nach den tatsächlichen Feststellungen des FG im Streitfall; denn aus der Sicht der Besucher als Durchschnittsverbraucher geht die --aus Sicht des FA nicht künstlerische-- Aneinanderreihung von Bildern vollständig in der --vom FG als insgesamt theater- und konzertähnlich beurteilten-- Darbietung des Klägers auf. Die Dias über ein bestimmtes Land oder eine bestimmte Region sind nach Auffassung des FG nur noch der bildliche Hintergrund dieser Darbietung des Klägers und die Veranstaltungen haben ihren Charakter als Vorführung von Bildern verloren.
- 29** cc) Soweit das FA seine eigene Wertung des Sachverhalts an die Stelle der Würdigung des FG setzt, kann sein Einwand, Hauptleistung des Klägers sei eine nicht künstlerische Dia-Show, wegen der Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO der Revision nicht zum Erfolg verhelfen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 249, 330, BStBl II 2015, 677, Rz 28).
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 31** 5. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung durch Urteil (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de