Urteil vom 13. Juni 2018, XI R 2/16

Kein ermäßigter Steuersatz für die Leistungen einer "Dinner-Show"

ECLI:DE:BFH:2018:U.130618.XIR2.16.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 12 Abs 1, UStG § 12 Abs 2 Nr 7 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 98 Abs 2, EGRL 112/2006 Anh 3 Nr 7, UStG § 12 Abs 2 Nr 11 S 2, FGO § 118 Abs 2, UStG VZ 2010

Leitsätze

Ein Leistungsbündel aus Unterhaltung und kulinarischer Versorgung der Gäste (sog. "Dinner-Show") unterliegt jedenfalls dann dem Regelsteuersatz, wenn es sich um eine einheitliche, komplexe Leistung handelt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts XXX vom XX.XXXXXXXXXXXX 2015 X K XXXX/XX aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung einer "Dinner-Show". Von der Wiedergabe des Tatbestands wird zur Wahrung des Steuergeheimnisses abgesehen.

2 Der Senat hat im Laufe des Revisionsverfahrens mit Zustimmung der Beteiligten durch Beschluss vom 9. Mai 2017 das Ruhen des Verfahrens bis zum Ergehen einer Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) im Verfahren C-463/16 angeordnet. Nach Ergehen des EuGH-Urteils Stadion Amsterdam vom 18. Januar 2018 C-463/16 (EU:C:2018:22, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2018, 246) wurde das Verfahren fortgesetzt.

Entscheidungsgründe

II.

3 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts (FG) unterliegt die "Dinner-Show" der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) als einheitliche, komplexe Leistung dem Regelsteuersatz.

4 1. In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise gehen beide Beteiligte mit dem FG davon aus, dass es sich bei der "Dinner-Show" der Klägerin um eine einheitliche, komplexe Leistung (vgl. dazu EuGH-Urteile Levob Verzekeringen und OV Bank vom 27. Oktober 2005 C-41/04, EU:C:2005:649, BFH/NV 2006, Beilage 1, 38, Rz 18 ff., 22; Bog u.a. vom 10. März 2011 C-497/09 u.a., EU:C:2011:135, BStBl II 2013, 256, Rz 51 ff.; Stadion Amsterdam, EU:C:2018:22, DStR 2018, 246, Rz 21 ff.) handelt.

5 a) Ob im Fall eines Leistungsbündels umsatzsteuerrechtlich eine einheitliche Leistung vorliegt oder ob mehrere,

getrennt zu beurteilende Leistungen gegeben sind, haben im Rahmen der mit Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union errichteten Zusammenarbeit die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (vgl. z.B. EuGH-Urteil BGZ Leasing vom 17. Januar 2013 C-224/11, EU:C:2013:15, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 270, Rz 33; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. November 2013 XI R 24/11, BFHE 243, 471, BStBl II 2017, 1147, Rz 42). Dies ist (auch) bei einer "Dinner-Show" das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung, die nach nationalem Verfahrensrecht dem FG obliegt und den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindet (vgl. BFH-Urteil vom 10. Januar 2013 V R 31/10, BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 29).

6 b) Das FG hat im Streitfall (Urteil, S. 15, unter 2.) angenommen, im Streitfall würden sich Show und Menü zu einem untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang verbinden. Eine Aufspaltung in eine kulinarische und eine künstlerische Einzel- (haupt-)Leistung sei angesichts der gewünschten Verbindung von Menü und Show ebenso lebensfremd wie die Annahme, das Menü sei eine Nebenleistung zur Show oder die Show Nebenleistung zum Menü. Show und Menü seien aufeinander abgestimmt und griffen in zeitlicher Hinsicht ineinander. Durch die Verflechtung könne die Leistung nur insgesamt in Anspruch genommen werden. Der Besucher wolle Show und Menü zusammen erleben und genießen. Es gehe um die Verbindung beider Elemente.

7 c) Diese Würdigung ist auf Basis der Rechtsprechung des BFH zu den bisher von ihm dazu entschiedenen Fällen (vgl. neben dem BFH-Urteil in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, auch BFH-Beschluss vom 28. Oktober 2014 V B 92/14, BFH/NV 2015, 244) möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO). Dass bei anderer Sachverhaltsgestaltung eine andere Würdigung möglich wäre (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24. Juni 2015 XI B 61/14, nicht veröffentlicht --n.v.--, unter III.1.b cc; XI B 62/14, n.v., unter II.1.b cc), z.B. wenn bei einer Show ein Menü optional hinzu gebucht werden kann, ändert daran nichts.

8 2. Jedoch unterliegt --ausgehend von der Annahme des FG, es liege eine einheitliche, komplexe Leistung vor-- eine (aus der Kombination einer begünstigten Vorführung und eines nicht begünstigten mehrgängigen Menüs bestehende) Dinner-Show --entgegen der Annahme des FG-- dem Regelsteuersatz (gl.A. Frye in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b Rz 110 und § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d Rz 27; Janzen in Lippross/Seibel, UStG, § 12 Abs. 2 Nr. 7 Rz 16; Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 12 Rz 411; Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 12 Rz 211.2.; Lippross, Umsatzsteuer, 24. Aufl., S. 728; Stadie, UStG, 3. Aufl., § 12 Rz 45; Wäger in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 4 Nr. 20 Rz 84; ebenso zur Rechtslage in Österreich Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG, 1. Aufl., § 10 Rz 340; a.A. K.-R. Wagner, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2016, 333). § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) findet auf sie auch dann keine Anwendung, wenn die Qualität der Darbietung höher ist als die Qualität der Speisen. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.

9 a) Die Steuer beträgt gemäß § 12 Abs. 1 UStG für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 % der Bemessungsgrundlage (Regelsteuersatz). Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler.

10 b) Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist u.a. Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III Kategorie 7 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL-- (vgl. BTDrucks 15/3677, S. 41). Danach können die Mitgliedstaaten der EU einen ermäßigten Steuersatz anwenden auf die Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen, Theater, Zirkus, Jahrmärkte, Vergnügungsparks, Konzerte, Museen, Tierparks, Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen.

11 c) Ermäßigt zu besteuern sind danach nicht nur Aufführungen von Theaterstücken, Opern und Operetten, sondern auch Darbietungen der Pantomime und Tanzkunst, der Kleinkunst und des Varietés sowie Puppenspiele und Eisrevuen (vgl. BFH-Urteile vom 26. April 1995 XI R 20/94, BFHE 177, 548, BStBl II 1995, 519; vom 9. Oktober 2003 V R 86/01, BFH/NV 2004, 984, unter II.1.a; vom 19. Oktober 2011 XI R 40/09, BFH/NV 2012, 798, Rz 33; in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 42; s.a. Abschn. 12.5 Abs. 2 Satz 5 des Umsatzsteueranwendungserlasses a.F.). Begünstigt sind auch "Mischformen" von Sprech-, Musik- und Tanzdarbietungen, so dass eine Unterhaltungsshow oder eine Feuerwerksveranstaltung ebenfalls eine Theatervorführung i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG sein können (vgl. BFH-Urteile in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 42; vom 30. April 2014 XI R 34/12, BFHE 245, 409, BStBl II 2015, 166).

12 d) Die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG setzt nach der Rechtsprechung des BFH jedoch außerdem voraus, dass die begünstigte Vorführung der Hauptbestandteil der einheitlichen Gesamtleistung ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 43) und den eigentlichen Zweck der Veranstaltung ausmacht

(BFH-Urteil in BFHE 177, 548, BStBl II 1995, 519). Hieran fehlt es, wenn sich das Leistungsbündel aus Unterhaltung und kulinarischer Versorgung der Gäste --wie im Streitfall von den Beteiligten übereinstimmend angenommen-- in der Gesamtschau als einheitlicher (komplexer) Umsatz darstellt (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 244, Rz 22). Bezüglich der letztgenannten Ausführungen handelt es sich nicht --wie das FG meint-- nur um eine Aussage zu dem dort entschiedenen Einzelfall, sondern um eine allgemeine Aussage. Die Annahme eines einheitlichen, komplexen Umsatzes aus Unterhaltung und kulinarischer Versorgung der Gäste führt, was das FG insoweit nicht beachtet hat, nach dem BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 244 zur Anwendung des Regelsteuersatzes. Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung an. Auf die vom FG vorgenommene Bewertung, dass die Show besser sei als das Essen, kommt es daher insoweit nicht an.

13 e) Diese Auslegung der nationalen Steuerermäßigungsvorschrift steht in Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH.

14 aa) Wenn von den Elementen, die eine einheitliche komplexe Leistung bilden, nicht ein Hauptelement und ein oder mehrere Nebenelemente bestimmt werden können, sind nach der Rechtsprechung des EuGH die Elemente, die diese Leistung bilden, als gleichwertig anzusehen (vgl. EuGH-Urteil Bastova vom 10. November 2016 C-432/15, EU:C:2016:855, UR 2016, 913, Rz 72; s. im Ergebnis auch EuGH-Urteil Stadion Amsterdam, EU:C:2018:22, DStR 2018, 246). Wenn nur einer von mehreren gleichwertigen Bestandteilen dem ermäßigten Steuersatz unterliegt und der andere nicht, kann der ermäßigte Steuersatz nicht auf die einheitliche komplexe Leistung angewandt werden (vgl. EuGH-Urteil Bastova, EU:C:2016:855, UR 2016, 913, Rz 75; vgl. auch zum Fall der Steuerbefreiung nur eines Hauptbestandteils EuGH-Urteil Deutsche Bank vom 19. Juli 2012 C-44/11, EU:C:2012:484, BStBl II 2012, 945, Rz 41 bis 43).

15 bb) So liegt es nach der Rechtsprechung des BFH hier; denn das FG hat angenommen, dass die beiden Leistungsbestandteile nicht im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung zueinander stehen. Der Besucher will nach den tatsächlichen Feststellungen des FG Show und Menü zusammen erleben und genießen. Die Klägerin kombiniert nach der weiteren tatsächlichen Würdigung des FG eine Show mit einem "Gourmet-Menü". Show und Essen sind daher insoweit als gleichwertig anzusehen, was auch nach der Rechtsprechung des EuGH die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausschließt.

16 cc) Die vom FG vorgenommene qualitative Abstufung der Hauptelemente, das heißt der Umstand, dass nach der Beurteilung des FG der Showteil eine bessere Qualität aufweist als das Essen, sowie die vom FG herangezogenen Prospekte und die Kostenaufteilung führen zu keiner anderen Beurteilung. Die aus Sicht des FG "geringere" Qualität des Essens im Vergleich zur Show ändert nichts daran, dass es sich nach der Konzeption der zu beurteilenden Leistung und dem Prospekt um gleichwertige Elemente handelt. Dies gilt auch unabhängig davon, ob die Kosten der Show höher sind als die des Menüs (oder umgekehrt). Bei einem Leistungsbündel aus Unterhaltung und kulinarischer Versorgung der Gäste macht die Vorführung nicht den eigentlichen Zweck der Veranstaltung aus (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 244; BFH-Urteil in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 39 und 43).

17 f) Hinzu kommt, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung der ermäßigten Steuersätze die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Gleichbehandlung beachten müssen, die es nicht zulassen, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. EuGH-Urteile RPO vom 7. März 2017 C-390/15, EU:C:2017:174, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2017, 1183, Rz 41; Oxycure Belgium vom 9. März 2017 C-573/15, EU:C:2017:189, UR 2017, 276, Rz 28 ff.; AZ vom 9. November 2017 C-499/16, EU:C:2017:846, UR 2018, 204, Rz 29 ff.). Darauf hat, ebenso wie der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung, auch die finanzgerichtliche Rechtsprechung zu achten.

18 aa) Dienstleistungen sind gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen (EuGH-Urteil AZ, EU:C:2017:846, UR 2018, 204, Rz 31).

19 bb) Ausgehend davon sind die Dinner-Shows, die den Verfahren V R 31/10 in BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, V B 92/14 in BFH/NV 2015, 244, XI B 61/14 (n.v.) und XI B 62/14 (n.v.) zugrunde lagen und nach der Rechtsprechung des BFH dem Regelsteuersatz unterliegen, und die Leistungen der Klägerin vergleichbar. Ihnen liegt die gleiche Konzeption (Show und Menü) zugrunde. Gründe, die eine Bevorzugung der Klägerin gegenüber diesen Wettbewerbern rechtfertigen würden, sind nicht ersichtlich. Show und Menü der Klägerin sind nach den tatsächlichen Feststellungen des FG und der sich daran anschließenden Würdigung aufeinander abgestimmt und

greifen in zeitlicher Hinsicht ineinander (FG-Urteil, S. 15). Der Besucher will Show und Menü zusammen erleben und genießen.

20 cc) Dass das FG den Streitfall außerdem dahin gehend tatsächlich gewürdigt hat, die Qualität der Show ("auf höchstem Niveau", "von international höchster Qualität") sei höher einzustufen als die Qualität des Menüs ("keine Sterneküche", "kann mit der Show nicht mithalten"), ändert auch daran nichts. Vielmehr ist die vom FG in anderem Zusammenhang festgestellte Konzeption der Dinner-Show (Kombination von Show und Menü) auch insoweit von ausschlaggebender Bedeutung.

21 dd) Soweit das FG im Rahmen der Vorentscheidung auf Rz 29 des EuGH-Urteils Mesto Zamberk vom 21. Februar 2013 C-18/12 (EU:C:2013:95, DStR 2013, 407) abgestellt hat, setzte die Anwendung der dort genannten Grundsätze voraus, dass auf der Grundlage einer Gesamtheit objektiver Gesichtspunkte, insbesondere der Konzeption der Leistung, die sich aus ihren objektiven Merkmalen ergibt, ein "dominierender" Bestandteil vorhanden ist. Dies ist --wie ausgeführt-- nach den tatsächlichen Feststellungen des FG und auf Basis der Rechtsprechung des BFH jedoch gerade nicht der Fall.

22 3. Die Sache ist spruchreif.

23 a) Da die Leistung der Klägerin eine einheitliche, komplexe Leistung mit mehreren Hauptbestandteilen ist, von denen einer nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, unterliegt sie insgesamt dem Regelsteuersatz.

24 b) Die im Laufe des Revisionsverfahrens unionsrechtlich zweifelhaft gewordene Rechtsfrage, ob trotz des Vorliegens einer einheitlichen Leistung eine selektive Anwendung des ermäßigten Steuersatzes möglich ist, obwohl der betreffende Mitgliedstaat diese in seinem nationalen Recht nicht angeordnet hat (vgl. zu Fällen nationaler Anordnung EuGH-Urteil Kommission/Frankreich vom 6. Mai 2010 C-94/09, EU:C:2010:253, UR 2010, 454, Rz 26 und 33; Senatsurteil vom 24. April 2013 XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, Rz 51 ff.), hat der EuGH verneint (vgl. EuGH-Urteil Stadion Amsterdam, EU:C:2018:22, DStR 2018, 246). Ein dem § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG vergleichbares Aufteilungsgebot enthält § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG nicht (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24. Juni 2015 XI B 61/14, n.v., unter III.1.c bb; XI B 62/14, n.v., unter II.1.c bb). Darum kann im Streitfall offen bleiben, ob trotz des EuGH-Urteils Stadion Amsterdam (EU:C:2018:22, DStR 2018, 246) aufgrund des EuGH-Urteils Kommission/Frankreich (EU:C:2010:253, UR 2010, 454) an der Rechtsprechung zu im nationalen Recht angeordneten Aufteilungsgeboten (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86; vom 1. März 2016 XI R 11/14, BFHE 253, 438, BStBl II 2016, 753) festgehalten werden kann.

25 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de