

Beschluss vom 15. Februar 2022, XI R 30/21 (XI R 37/18)

Steuerbefreiung für Umsätze eines Gästeführers in einem Museum

ECLI:DE:BFH:2022:B.150222.XIR30.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 20 Buchst a S 1, UStG § 4 Nr 20 Buchst a S 2, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst i, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst n, UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013

vorgehend FG Münster, 08. Oktober 2018, Az: 5 K 1215/16 U

Leitsätze

1. Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG für die Leistungen eines Museums oder einer gleichartigen Einrichtung umfasst sachlich nicht nur die Einräumung von Eintrittsberechtigungen in das Museum, sondern z.B. auch andere typische Museumsleistungen mit Kulturbezug.
2. Das Museum, mit dem die gleichartige Einrichtung ihre Museumsleistung erbringt, kann auch das Museum einer dritten Person sein.
3. Jedenfalls bei einem Museum, das nur in Begleitung eines Gästeführers besucht werden darf, ist die Führung der Museumsgäste eine typische Museumsleistung.
4. Ein spezialisierter Unterricht, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt, ist kein Schul- oder Hochschulunterricht i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL in seiner neueren Auslegung durch den EuGH.
5. Art. 132 Abs. 1 Buchst. n MwStSystRL ist grundsätzlich nicht berufbar.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 08.10.2018 - 5 K 1215/16 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Umsätze des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) aus seiner Tätigkeit als Gästeführer umsatzsteuerfrei sind.
- 2 Der Kläger ist seit dem Jahr 2002 u.a. als Gästeführer des ... (Museum A) tätig. Das Museum A ist ausschließlich über Gruppenführungen begehbar. Auftraggeber des Klägers ist eine gemeinnützige Stiftung (Stiftung A), die das Museum betreibt und dabei steuerfreie Umsätze i.S. des § 4 Nr. 20 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an die Museumsbesucher erbringt.
- 3 Die für den Kläger zuständige Bezirksregierung (B) hat ihm für die Jahre 2010 bis 2013 (Streitjahre) gemäß § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG bescheinigt, dass er, der Kläger, als Museumsführer die gleichen kulturellen Aufgaben erfülle wie vergleichbare Einrichtungen in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft. In den Bescheinigungen weist B

außerdem darauf hin, dass die Entscheidung darüber, ob es sich beim Kläger auch sonst um eine "gleichartige Einrichtung" i.S. des § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG handele, der Finanzverwaltung obliege.

- 4 Dem Antrag des Klägers, seine Umsätze als Gästeführer im Museum A umsatzsteuerfrei zu belassen, folgte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) in den Umsatzsteuer-Jahresbescheiden für die Streitjahre vom 02.02.2015, 10.02.2015 und 01.04.2015 nicht, weil es sich bei seiner Tätigkeit als Gästeführer nicht um eine umsatzsteuerfreie Tätigkeit i.S. des § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG handele, und setzte in der Annahme, diese Umsätze seien umsatzsteuerpflichtig, Umsatzsteuer fest. Die Einsprüche blieben erfolglos.
- 5 Im Klageverfahren berief sich der Kläger ergänzend auf unionsrechtliche Steuerbefreiungen (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und n der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--).
- 6 Das Finanzgericht (FG) Münster gab der Klage mit Urteil vom 08.10.2018 - 5 K 1215/16 U (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 2072) statt. Es nahm an, die vorliegend zu beurteilenden Umsätze als Gästeführer im Museum A seien umsatzsteuerfrei. Es begründete dies dreifach: Die Umsätze seien sowohl nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG als auch nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. n MwStSystRL steuerfrei, ebenfalls nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL; die Leistungen stellten darüber hinaus Schulunterricht i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL dar.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es macht geltend, die Umsätze des Klägers seien weder nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG noch nach den Art. 132 Abs. 1 Buchst. i oder n MwStSystRL umsatzsteuerfrei.
- 8 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Der Senat hat durch Beschluss vom 28.08.2019 - XI R 37/18 das Verfahren bis zu einer Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) im Verfahren C-373/19 ausgesetzt und nach Ergehen einer Entscheidung im dortigen Verfahren unter dem Aktenzeichen XI R 30/21 (XI R 37/18) wieder aufgenommen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 12 1. Das FG hat zwar unzutreffend angenommen, dass sich eine Steuerbefreiung der Umsätze des Klägers aus seiner erfolgreichen Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und n MwStSystRL ergebe. Dies ist nicht der Fall.
- 13 a) Die Tätigkeiten des Klägers sind kein Schul- oder Hochschulunterricht i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL in seiner neueren Auslegung durch den EuGH (vgl. dazu EuGH-Urteile A&G Fahrschul-Akademie vom 14.03.2019 - C-449/17, EU:C:2019:202; Dubrovin & Tröger - Aquatics vom 21.10.2021 - C-373/19, EU:C:2021:873; EuGH-Beschluss Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst vom 07.10.2019 - C-47/19, EU:C:2019:840), weil der "Unterricht" des Klägers allenfalls ein spezialisierter Unterricht wäre, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkäme, auf die der EuGH insoweit neuerdings abstellt.
- 14 b) Art. 132 Abs. 1 Buchst. n MwStSystRL ist --entgegen der Auffassung des FG-- grundsätzlich nicht berufbar (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.08.2019 - V R 14/17, BFHE 266, 401, BStBl II 2020, 720, Rz 16; vom 10.12.2020 - V R 39/18, BFH/NV 2021, 947, Rz 24; EuGH-Urteil British Film Institute vom 15.02.2017 - C-592/15, EU:C:2017:117, Leitsatz und Rz 24 ff.).
- 15 2. Allerdings hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG bejaht und den Kläger als eine dem Museum A gleichartige Einrichtung angesehen.

- 16** a) Nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen steuerfrei die Umsätze folgender Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände: Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre, Museen, botanische Gärten, zoologische Gärten, Tierparks, Archive, Büchereien sowie Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst. Das Gleiche gilt gemäß § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG für die Umsätze gleichartiger Einrichtungen anderer Unternehmer, wenn die zuständige Landesbehörde --wie im Streitfall-- bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in Satz 1 bezeichneten Einrichtungen erfüllen.
- 17** aa) Museen im Sinne dieser Vorschrift sind wissenschaftliche Sammlungen und Kunstsammlungen (§ 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 3 UStG, ab 01.07.2013: § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 4 UStG). Die Steuerbefreiung in § 4 Nr. 20 Buchst. a Sätze 1 und 2 UStG ist auf alle Umsätze mit Kulturbezug anzuwenden; steuerfrei ist nicht nur die Einräumung von Eintrittsberechtigungen, sondern sind z.B. auch andere typische Museumsleistungen (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.2018 - V R 29/17, BFHE 263, 85, BStBl II 2021, 495, Rz 13), wobei es sich bei den in § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 3 bzw. 4 UStG genannten Sammlungen auch um die einer anderen Person handeln kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 263, 85, BStBl II 2021, 495, Rz 15).
- 18** bb) Der Begriff "Einrichtung" ist weit genug, um auch natürliche Personen (vgl. EuGH-Urteile Gregg vom 07.09.1999 - C-216/97, EU:C:1999:390, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1999, 419, Rz 21; Administration de l'Enregistrement, des Domaines und de la TVA, EQ vom 15.04.2021 - C-846/19, EU:C:2021:277, Rz 73; BFH-Urteil vom 28.06.2017 - XI R 23/14, BFHE 258, 517) und private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht (vgl. dazu EuGH-Urteile Kingscrest Associates und Montecello vom 26.05.2005 - C-498/03, EU:C:2005:322, UR 2005, 453, Rz 35 und 40; MDDP vom 28.11.2013 - C-319/12, EU:C:2013:778, Rz 28 und 31) zu erfassen (vgl. allgemein auch BFH-Urteile vom 18.03.2015 - XI R 15/11, BFHE 249, 359, BStBl II 2015, 1058, Rz 31; in BFHE 258, 517, Rz 38; vom 24.02.2021 - XI R 30/20 (XI R 11/17), BFHE 272, 259, Rz 34).
- 19** cc) Die Prüfung, ob die natürliche Person oder die private Einrichtung mit Gewinnerzielungsabsicht eine Einrichtung betreibt, die einer Einrichtung i.S. des § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG gleichartig ist (Gleichartigkeit der kulturellen Einrichtung), obliegt zwar den Finanzbehörden und Finanzgerichten (vgl. BFH-Urteil vom 19.10.2011 - XI R 40/09, BFH/NV 2012, 798). Indes ist der Inhalt der Bescheinigung auch für den Begriff der Gleichartigkeit in § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG mit heranzuziehen; wenn sich aus der Bescheinigung ergibt, dass der Inhaber der Bescheinigung die gleichen kulturellen Aufgaben wie eine Einrichtung i.S. des § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG erfüllt, beide bei der Erbringung der befreiten Leistung zusammenwirken und sie ihre kulturelle Aufgabe gemeinsam erfüllen, ist die Leistung des Inhabers der Bescheinigung gleichartig (vgl. BFH-Urteil in BFHE 266, 401, BStBl II 2020, 720, Rz 15; s.a. bereits Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 18.06.2003 - 5 StR 169/00, UR 2003, 545). Soweit der BFH früher (so noch BFH-Urteil vom 18.02.2010 - V R 28/08, BFHE 228, 474, BStBl II 2010, 876, Rz 20) in Bezug auf den Begriff des Orchesters eine richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG nicht für möglich gehalten hat, hat er, was das FG zwar noch nicht berücksichtigen konnte, aber zutreffend vorweggenommen hat, diese Beurteilung nach Ergehen des Urteils des FG aufgegeben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 266, 401, BStBl II 2020, 720). Für den Begriff des "Theaters" ist der BFH seit jeher davon ausgegangen, dass dies auch eine Aufführung durch nur eine Person sein kann (vgl. BFH-Urteil vom 04.05.2011 - XI R 44/08, BFHE 233, 367, BStBl II 2014, 200, Rz 18). Ebenso können Leistungen eines Museums von einer Person erbracht werden.
- 20** b) Gemessen daran hält die Auffassung des FG, dass die streitigen Leistungen des Klägers gemäß § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 UStG steuerfrei seien, den Angriffen der Revision stand.
- 21** aa) Das FG hat mit beiden Beteiligten angenommen, dass die Stiftung A ein Museum i.S. des § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG betreibt, so dass das Museum A den Museumsbegriff erfüllt. Dies wird in Bezug auf die Stiftung A mit der Revision auch nicht angegriffen.
- 22** bb) Das FG hat auch die Gleichartigkeit der Leistungen bejaht, weil das Museum A ausschließlich im Rahmen der vom Kläger und den anderen Gästeführern durchgeführten Führungen zugänglich sei. Der Kläger sei unmittelbarer und unverzichtbarer Bestandteil der kulturellen Leistung des Museums A. Ohne Gästeführer gebe es im Streitfall keine Museumsbesichtigung.
- 23** cc) Diese Würdigung ist aufgrund der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen sowie des Inhalts der Bescheinigung der B möglich und verstößt nicht gegen die unter II.2.a genannten Rechtsgrundsätze, gegen Denkgesetze oder gegen Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 24** dd) Der Einwand des FA, dass die Auslegung des FG zu weit gehe, weil dann auch ein selbständiger Unternehmer,

der selbst nicht Inhaber eines Museums sei, eine Museumsleistung erbringen könne, greift schon deshalb nicht durch, weil das vom FA geschilderte Ergebnis der bereits vorhandenen Rechtsprechung des BFH entspricht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 263, 85, BStBl II 2021, 495, Rz 15): Das Museum (die Sammlung), mit dem der Leistende seine Museumsleistung erbringt, kann auch das Museum (die Sammlung) einer dritten Person sein.

- 25** ee) Soweit das FA zu Recht darauf hinweist, dass der Kläger die persönlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung selbst erfüllen muss, weil sonst z.B. auch die Leistungen eines Hausmeister- oder Sicherheitsdienstes für das Museum steuerfrei sein müssten, trifft dies zwar zu (s. oben unter II.2.a cc). Indes erfüllt der Kläger im Streitfall die personellen Voraussetzungen in eigener Person. Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, u.a. dem Inhalt der Bescheinigung der B, erfüllt er selbst kulturelle Aufgaben, indem er selbst eine kulturelle Leistung (in Form der Gästeführung) erbringt. Die Leistungen des Klägers sind daher mit den vom FA erwähnten, nicht nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG befreiten Leistungen eines selbst nicht kulturell tätigen Subunternehmers (wie z.B. eines Hausmeister- oder Sicherheitsdienstes) nicht vergleichbar.
- 26** ff) Der Vortrag des FA, dass nur das Vorhandensein des Museums oder der Sammlung und nicht das Handeln von Personen (im Museum) steuerfrei sei, führt ebenfalls zu keiner anderen Beurteilung, da nach der unter II.2.a aa genannten Rechtsprechung nicht nur die Eintrittsberechtigung zum Museum steuerfrei ist, sondern die typischen Museumsleistungen, zu denen zumindest bei einem Museum wie dem Museum A, das nur in Begleitung eines Gästeführers besucht werden darf, die Führung der Museumsgäste gehört.
- 27** gg) Mit dem Vortrag, dass eine Steuerpflicht der Umsätze des Klägers dem Zweck der Steuerbefreiung nicht widerspreche, setzt das FA nur seine eigene Würdigung an die Stelle der anders lautenden, möglichen Würdigung des FG (EFG 2018, 2072, Rz 34).
- 28** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de