

25

1. Am üblichen Brauchtum orientierte Trauerreden sind regelmäßig nicht als künstlerische Darbietungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zu qualifizieren. Die nach der Rechtsprechung des BFH erforderliche schöpferische Gestaltungshöhe wird nicht bereits durch einen niveauvollen Redetext erreicht.

2. Für die Abgrenzung einer künstlerischen von einer herkömmlichen unternehmerischen Betätigung kommt es nicht auf die subjektive Einschätzung des Leistungserbringers, sondern auf die allgemeine Verkehrsanschauung bzw. die Perspektive des Verbrauchers an.

3. Handelt es sich bei der Trauerrede um ein Auftragswerk, das auf der Grundlage eines herkömmlichen, von der typischen Erwartungshaltung des Bestellers geprägten Redegerüsts erstellt wird, dann tritt eine mögliche künstlerische Ausschmückung der Rede und/oder ein subjektiv als Kunst empfundenes Tätigwerden hinter dem Gebrauchswert des Werks zurück – Ergänzung zu BFH, Urteil vom 3.12.2015 -V R 61/14- BStBl II 2020, 797.

Art. 5 Abs. 3 GG, § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst a UStG 2005, UStG VZ 2011, UStG VZ 2012, UStG VZ 2013, UStG VZ 2014, UStG VZ 2015, UStG VZ 2016, UStG VZ 2017, UStG VZ 2018

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 17. Mai 2022 -4 K 153/20-¹

Streitig ist, ob auf die Umsätze des Klägers als Trauerredner der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a Umsatzsteuergesetz (UStG) – Darbietungen ausübender Künstler – zur Anwendung kommt.

Der Kläger ist Diplom-Theologe mit absolvierter Ausbildung zum evangelischen Pastor. Nachdem er sich zu einer atheistischen Lebens- und Daseinsauffassung bekannte, trat er im Jahre 1992 aus der Kirche aus. In den Streitjahren 2011 bis 2018 erzielte er u.a. Umsätze aus dem Halten von Trauerreden. Er macht geltend, dass seine aus Anlass von Trauerfeiern gehaltenen Reden Teil einer Gesamtdarbietung mit einem jeweils individuell erstellten künstlerischen Arrangement darstellten. Es gehe ihm nie allein um den Tod, sondern um Lebenskunst und Perspektiven aus erlebter lebendiger Freude. Im Gegensatz zu kirchlichen Trauerreden bestehe sein künstlerischer Ansatz in der Absicht, eine Darbietung zu schaffen, die frei von religiösem Denken nicht etwa indoktriniere, missioniere oder zu uneigenem Gedankengut lenke, sondern Menschen sich auf sich selbst besinnen lasse, auch indem sie diese zu Erkenntnis, zur Be-

¹ Amtl. Leitsätze, juris; DStRK 2022, 302; EFG 2022, 1330.
Das Urteil ist rechtskräftig.

obachtung und Reflektion ihrer zwischenmenschlichen Beziehungen einlade. Er führt zum Inhalt seiner Darbietungen wörtlich aus:

„Jede meiner Darbietungen ist ein individuell erstelltes künstlerisches Arrangement. Ich verwende weder religiöse Inhalte, allgemeine Versatzstücke, noch vorgefertigte Redepassagen oder Redebausteine, sondern habe seit Beginn meiner Tätigkeit jede einzelne Trauerfeier einzeln schriftlich bearbeitet. Sowohl vom Umfang als auch vom Inhalt her unterscheidet sich jede Darbietung von jeder anderen. Hunderte mir vorliegender persönlicher Danksagungen bestätigen die stets persönliche Vorgehensweise und eigenschöpferische Qualität der Ansprache der Zuhörer. Vergleichbar einer Theaterkulisse wird auch die Umgebung in die Gestaltung einbezogen. Die heute üblichen individuellen Dekorationen, besondere Lichtverhältnisse, akustische Gegebenheiten, Raumgröße, Sitzordnung und Gestaltung der Bestuhlung werden von mir vor jedem Vortrag bedacht, soweit es die jeweiligen Räumlichkeiten zulassen“.

Der Kläger stützt den Anspruch auf Steuerermäßigung auf die geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). Der BFH entschied mit Urteil vom 3.12.2015 -V R 61/14- BStBl II 2020, 797, dass ein Trauer- oder Hochzeitsredner „ausübender Künstler“ i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a Umsatzsteuergesetz – UStG – sei, wenn seine Leistungen eine schöpferische Gestaltungshöhe erreichen. Der Kläger sah diese Voraussetzungen in seinem Falle als gegeben an und beantragte am 10.10.2016 die entsprechende Änderung der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2014. Der Beklagte – das Finanzamt (FA) – lehnte den Änderungsantrag mit Verfügung vom 4.11.2016 ab. Den Einspruch des Klägers wies es mit Einspruchsentscheidung vom 2.12.2020 zurück: Der künstlerische Charakter der erbrachten Leistungen sei nicht ausreichend belegt. Auf die subjektive Einschätzung des Klägers komme es nicht entscheidend an. Die konkreten Redetexte seien nicht vorgelegt worden, so dass eine weitergehende Prüfung nicht möglich sei. Die Umsatzsteuerfestsetzungen der Jahre 2015 bis 2018 erfolgten ebenfalls zum Regelsteuersatz von 19%. Den hiergegen erhobenen Einspruch wies das FA aus den vorgenannten Gründen mit gesonderter Einspruchsentscheidung vom 2.12.2020 zurück.

Mit der am 22.12.2020 erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Die Klage hatte keinen Erfolg.

Aus den Gründen:

[10] Die Klage hat über das in der mündlichen Verhandlung erklärte Anerkenntnis hinaus keinen Erfolg.

[11] Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2015 bis 2018 verletzen den Kläger im Umfang der jeweils eingeräumten Rechenfehler in seinen Rechten, so dass der Klage insoweit stattzugeben ist.

[12] Im Übrigen ist die Klage unbegründet. Die Leistungen des Klägers unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz, denn der Kläger hat in den Streitjahren keine begünstigte Tätigkeit ausgeführt.

[13] Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG gilt ein auf 7% ermäßigter Steuersatz für die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler. Bei den Tatbeständen des § 12 Abs. 2 UStG handelt es sich um Ausnahmeregelungen, die eng auszulegen sind (BFH-Urteile vom 3.12.2015 -V R 61/14- BStBl II 2020, 797, Rn 15, und vom 11.7.2018 -XI R 36/17- HFR 2019, 505, Rn 48, unter Hinweis auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union – EuGH – vom 18.1.2001 -C-83/99- HFR 2001, 385, Rn 19, mwN zur ständigen Rechtsprechung des EuGH).

[14] Der Zweck der Steuersatzermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG besteht darin, zugunsten der Besucher von kulturellen Veranstaltungen eine Preiserhöhung zu vermeiden (BFH-Urteil vom 23.7.2020 -V R 17/17- Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 270, 208, Rn 50). Seine unionsrechtliche Grundlage findet § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG in Art. 98 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) i.V.m. Anhang III Nr. 7 und Nr. 9. Danach können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze auf die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwenden. Nr. 7 des Anhangs III nennt die Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen, Theater, Zirkus, Jahrmärkte, Vergnügungsparks, Konzerte, Museen, Tierparks, Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen, Nr. 9 die Dienstleistungen von Schriftstellern, Komponisten und ausübenden Künstlern sowie diesen geschuldete urheberrechtliche Vergütungen. Jedoch ermächtigt diese Vorschrift die Mitgliedstaaten lediglich, nach ihrem Ermessen („können anwenden“) einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden. Eine selektive Ausnutzung verstößt grundsätzlich nicht gegen Unionsrecht (BFH-Beschluss vom 17.11.2009 -XI B 2/09- Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2010, 480).

[15] Der Gesetzeszweck, kulturelle Veranstaltungen durch einen ermäßigten Steuersatz zu fördern, um dem Publikum einen preisgünstigeren Zugang zu Kunst und Kultur zu gewähren, erfordert eine Abgrenzung der ausübenden Kunst von herkömmlichen, steuerlich nicht begünstigten Formen unternehmerischer Betätigung. Nach Auffassung des Senats kann diese Abgrenzung nicht

allein auf begrifflichem Wege und/oder im Rahmen einer staatlichen Qualitätskontrolle erfolgen. Dies insbesondere deshalb nicht, weil sich nicht an einen gefestigten Begriff der Kunst im außerrechtlichen Bereich anknüpfen lässt. Das Bundesverfassungsgericht führt hierzu in seiner Entscheidung vom 17.7.1984 -1 BvR 816/82- – anachronistischer Zug – aus:

„Den bisherigen Versuchen der Kunsttheorie (einschließlich der Reflexionen ausübender Künstler über ihr Tun), sich über ihren Gegenstand klar zu werden, läßt sich keine zureichende Bestimmung entnehmen, so daß sich nicht an einen gefestigten Begriff der Kunst im außerrechtlichen Bereich anknüpfen läßt. Daß in der Kunsttheorie jeglicher Konsens über objektive Maßstäbe fehlt, hängt allerdings auch mit einem besonderen Merkmal des Kunstlebens zusammen: die "Avantgarde" zielt gerade darauf ab, die Grenzen der Kunst zu erweitern. Dies und ein weitverbreitetes Mißtrauen von Künstlern und Kunsttheoretikern gegen starre Formen und strenge Konventionen sind Eigenheiten des Lebensbereichs Kunst, welche zu respektieren sind und bereits darauf hindeuten, daß nur ein weiter Kunstbegriff zu angemessenen Lösungen führen kann. Die Unmöglichkeit, Kunst generell zu definieren, entbindet indessen nicht von der verfassungsrechtlichen Pflicht, die Freiheit des Lebensbereichs Kunst zu schützen, also bei der konkreten Rechtsanwendung zu entscheiden, ob die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG vorliegen. Soweit Literatur und Rechtsprechung für die praktische Handhabung von Gesetzen, welche "Kunst" als Tatbestandsmerkmal enthalten, Formeln und Abgrenzungskriterien entwickelt haben, ist dies für die Auslegung der Verfassungsgarantie nicht ausreichend, da die einfachrechtliche Auslegung an den verschiedenen Zwecken der gesetzlichen Regelungen orientiert ist“.

[16] Das BVerfG bestimmt den Schutzbereich der Kunstfreiheit deshalb auf der Grundlage eines weiten Kunstbegriffs, der frei von jeglicher staatlichen Stil-, Niveau- oder Inhaltskontrolle ist. Hierzu knüpft es an die das Wesen der Kunst prägenden, ihr allein eigenen Strukturmerkmale an. Das Wesentliche der künstlerischen Betätigung sei die freie schöpferische Gestaltung, in der Eindrücke, Erfahrungen, Erlebnisse des Künstlers durch das Medium einer bestimmten Formensprache zu unmittelbarer Anschauung gebracht werden. Alle künstlerische Tätigkeit sei ein Ineinander von bewussten und unbewussten Vorgängen, die rational nicht aufzulösen seien. Beim künstlerischen Schaffen wirkten Intuition, Fantasie und Kunstverstand zusammen; es sei primär nicht Mitteilung, sondern Ausdruck, und zwar unmittelbarster Ausdruck der individuellen Persönlichkeit des Künstlers (BVerfG, Beschluss vom 17.7.1984 -1 BvR 816/82-).

[17] In Anlehnung an diese Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof geurteilt, dass eine künstlerische Leistung i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG geprägt werde von einer eigenschöpferischen Leistung des Künstlers, in der seine besondere Gestaltungskraft zum Ausdruck komme. Deshalb sei auch ein Trauerredner „ausübender Künstler“, wenn seine Leistungen eine schöpferi-

sche Gestaltungshöhe erreichten. Demgegenüber spreche gegen eine künstlerische Tätigkeit bei einer Redetätigkeit, wenn sie sich im Wesentlichen auf eine schablonenartige Wiederholung anhand eines Redegerüstes beschränke (BFH-Urteile vom 3.12.2015 - V R 61/14- BStBl II 2020, 797 und vom 11.7.2018 - XI R 36/17- BFH/NV 2019, 419). Diese Rechtsprechung steht im Einklang mit ertragsteuerlichen Grundsätzen. So wird bei der Abgrenzung von gewerblichen Einkünften zu einer selbständigen künstlerischen Tätigkeit unterschieden zwischen zweckfreier Kunst und Gebrauchskunst. Haben die Arbeitsergebnisse keinen Gebrauchszweck wie z.B. bei der sog. Freien Kunst, dann kann auf die Feststellung einer künstlerischen Gestaltungshöhe verzichtet werden. Demgegenüber sind künstlerische Tätigkeiten, deren Arbeitsergebnisse einen praktischen Nützlichkeits- bzw. Gebrauchszweck haben, nur dann gem. § 18 EStG steuerlich privilegiert, wenn sie eine künstlerische Gestaltungshöhe erreichen (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 39. Aufl. § 18 Rn 66 f. mwN).

[18] Gemessen an diesem Maßstab ist zunächst festzustellen, dass die vom Kläger eingereichten Reden am traditionellen Bild einer Trauerrede orientiert sind. Sie enthalten im Kern eine Würdigung des Lebens der verstorbenen Person und sind individuell angereichert durch die Beschreibung konkreter Situationen, die das Leben des Verstorbenen und seiner Hinterbliebenen geprägt haben. Darüber hinaus finden sich in den Redetexten philosophische Betrachtungen über das Leben und den Tod, teilweise ergänzt durch in den Redetext an passender Stelle eingefügte Gedichte oder Prosatexte. Exemplarisch sei insoweit auf die Rede zum Tode von A vom 9.7.2017 verwiesen. Der Kläger beginnt darin einleitend mit der Frage, „Was ist das Leben?“ und zitiert dann aus einem schwedischen Märchen, bevor er sich dem Leben des Verstorbenen und seiner Angehörigen zuwendet.

[19] Die vorgelegten Texte zeugen zur Überzeugung des Senats durchgängig von einem hohen sprachlichen Niveau. Sie spiegeln zugleich eine hohe literarische und philosophische Begabung des Klägers wider. Ungeachtet dessen sind die Texte zugleich adressatenorientiert, in dem sie ersichtlich versuchen, die Trauergemeinde und die engen Hinterbliebenen individuell und trostpendend anzusprechen. Die Reden sind deshalb vornehmlich als Gebrauchsreden zu qualifizieren, die für den Auftraggeber vornehmlich einen Zweck zu erfüllen haben, der – abgesehen von spezifisch religiösen Elementen – einer kirchlichen Trauerrede ähnlich ist. Diese Zweckgebundenheit der Reden des Klägers unterscheidet sie von freien Kunstformen wie z.B. abstrakten künstlerischen Auseinandersetzungen in Malerei, Musik und Literatur, welche über Tod reflektieren und/oder künstlerische Performances, welche mit dem Thema des Todes und seiner Eingebundenheit in das menschliche Leben arbeiten.

[20] Soweit der Kläger in den einleitenden Bemerkungen zu seinen Trauerreden anmerkt, dass jede seiner Darbietungen ein individuell erstelltes künstlerisches Arrangement darstelle, welches auch Musik, Körperhaltung, Gestik und Mimik als ergänzende Darstellungsmittel beinhalte und vergleichbar einer Theaterkulisse wirke, überzeugt dies nicht. Hierbei handelt es sich um subjektiv wertende Darlegungen, die nicht ausreichend durch konkrete Einzeltatsachen gestützt sind. Die vom Kläger vorgebrachte Wertung steht zudem in Widerspruch zum Inhalt der vorgelegten Redemanuskripte. Diese deuten auf zwar niveauvolle, im Kern aber doch traditionelle Trauerreden bzw. Trauerzeremonien hin, was in ähnlich aufgebauten Redegerüsten zum Ausdruck kommt.

[21] Ob die Texte des Klägers eine schöpferische Gestaltungshöhe erreichen, ist letztlich eine Frage des konkreten Maßstabs. Soweit es um den Maßstab der sprachlichen Gewandtheit bzw. „Redekunst“ geht, ist dem Kläger durchaus ein hohes Niveau zu bescheinigen, was letztlich auch Ausdruck in seiner guten Auftragslage findet. Umgekehrt ist jedoch in Rechnung zu stellen, dass der Kläger in Bezug auf seine Trauerreden weniger als freier Künstler, sondern eher traditionell, ähnlich einem Pastor arbeitet. Kern einer Trauerrede ist nach traditionellem Verständnis die Würdigung des Verstorbenen vor der versammelten Trauergemeinde. Da üblicherweise eine entsprechende Erwartungshaltung der Auftraggeber besteht, ist der künstlerische Gestaltungs- und/oder Variationspielraum für derartige Reden gering.

[22] Vor diesem Hintergrund hält es der Senat für sachgerecht, den Begriff der Darbietungen ausübender Künstler nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG weniger nach dem weiten Schutzbereich der Kunstfreiheit gem. Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG, welcher naturgemäß nur eine begrenzte Qualitätskontrolle seitens der staatlichen Behörden und Gerichte erlaubt, sondern vornehmlich funktional unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks und der allgemeinen Verkehrsauffassung zu bestimmen. Ein solches normzweckorientiertes Begriffsverständnis erscheint dem Senat sachgerecht, weil das Grundrecht auf Kunstfreiheit in erster Linie ein staatliches Abwehrrecht beinhaltet. So ging es in der Entscheidung des BVerfG vom 17.7.1984 -1 BvR 816/82- – anachronistischer Zug – um die Tragweite der Gewährleistung der Kunstfreiheit für die strafrechtliche Beurteilung eines politischen Straßentheaters. Das BVerfG hatte sich mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Verurteilung der „aufführenden Künstler“ wegen Beleidigung der von ihnen dargestellten Politiker mit der Kunstfreiheit vereinbar sei, und das Strafurteil aufgehoben. Demgegenüber geht es bei der Beurteilung unternehmerischer Leistungen i.S.d. § 2 UStG als Darbietungen ausübender Künstler nicht um die Abwehr staatlicher Eingriffe in die Kunstschöpfung, sondern um die Frage, ob Wortlaut und Gesetzeszweck einer Steuerermäßigung für die konkret

in Rede stehende Leistung einschlägig sind. Die Kunstfreiheit als Abwehrrecht gegen staatliche Eingriffe begründet aber nicht ohne weiteres einen verfassungsrechtlich garantierten Anspruch auf Steuerermäßigung. Für Zwecke der Besteuerung kann nicht ohne weiteres auf einen weiten Kunstbegriff zurückgegriffen werden. Der steuerrechtliche Kunstbegriff bedarf vielmehr einer normzweckorientierten Konturierung und Abgrenzung zu herkömmlichen Formen unternehmerischer Tätigkeit. Dies gilt insbesondere für den hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalt, weil für Steuerermäßigungstatbestände nach dem Umsatzsteuergesetz die unionsrechtliche Vorgabe der einschränkenden Auslegung gilt. Nach Auffassung des Senats ist deshalb zur Abgrenzung entscheidend auf die Verbrauchersicht abzustellen. Wird eine herkömmliche unternehmerische Leistung, die eine konkrete soziale oder wirtschaftliche Funktion zu erfüllen hat, bestellt, dann wird diese nicht bereits dann zu einer künstlerischen Darbietung, wenn der Leistungserbringer seine Leistung mit einem gewissen künstlerischen Anspruch erbringt. Entscheidend ist vielmehr der Leistungskontext und das bei funktionaler Betrachtung jeweils überwiegende Moment.

[23] Auch das Bundessozialgericht lässt sich bei der Bestimmung des Künstlerbegriffs im Rahmen der Künstlersozialversicherung vom gesetzlichen Regelungszweck unter Berücksichtigung der allgemeinen Verkehrsauffassung leiten. Es hat zur Einordnung eines Trauerredners in die Künstlersozialversicherung mit Urteil vom 23.3.2006 - B 3 KR 9/05 R- BSGE 96, 141 folgendes ausgeführt:

„Das Berufsbild des Trauerredners/der Trauerrednerin (vgl. dazu <http://infobub.arbeitsagentur.de/berufe> – Stichwort „Trauerredner/in“) hat sich aus einem Teilbereich des Tätigkeitsbildes des Pfarrers entwickelt, der üblicherweise das Begräbnis konfessionsgebundener Personen gestaltet und dabei nach allgemeinem Verständnis nicht Kunst schafft, sondern Elemente des Brauchtums, der Seelsorge und des Gottesdienstes miteinander verbindet. Die Trauerredner/innen haben diese Aufgabe für nicht religiös gebundene Menschen übernommen, ohne aber an dem grundsätzlich rituellen Charakter der Zeremonie Wesentliches zu ändern. Bei beiden Berufsgruppen steht der Wortbeitrag bei einem Begräbnis im Vordergrund, sie sind deshalb nicht als Künstler anzusehen“.

[24] Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat die vorgenannte sozialgerichtliche Beurteilung der Tätigkeit einer Trauer- und Hochzeitsrednerin in seinem Urteil vom 24.11.2021 -14 K 982/20- aufgegriffen und ausgeführt, dass das tradierte Bild dieser Tätigkeiten und die Erwartungshaltung der Zuhörer „die Möglichkeiten einer eigenschöpferischen Leistung“ limitieren. Eine Trauerrede sei deshalb im Regelfall nicht als Darbietung eines ausübenden Künstlers i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG zu qualifizieren.

[25] Der erkennende Senat schließt sich dieser Wertung auch für den Streitfall an. Der Kläger hat Trauerzeremonien geleitet, wobei das zentrale Element

der Trauerfeier aus Verbrauchersicht sein Redebeitrag war. Aufgrund dieser funktionellen Einbindung seiner Reden und mit Blick auf den üblichen Erwartungshorizont der Auftraggeber ist sein Auftritt trotz hohen sprachlichen Niveaus nicht als künstlerische Darbietung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zu qualifizieren. Selbst wenn den Reden des Klägers ein Kunstwert im weiteren Sinne beizumessen wäre, würde dieser jedenfalls hinter ihrem Gebrauchswert zurücktreten, denn es ist der tradierte Gebrauchswert der Reden, die der Redetätigkeit des Klägers ihr Gepräge geben.