

# Umsatzsteuer- Rundschau

Verlag Dr. Otto Schmidt

8. Dezember 2005

Seiten 641–708

54. Jahrgang · 12/2005

*Prof. Dr. Johanna Hey / Philipp Hoffsummer\**

## Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sport- und Musikveranstaltungen

*Der Handel mit Eintrittskarten für Sport- und Musikveranstaltungen ist in Anbetracht der anstehenden Großveranstaltungen mehr denn je ins Blickfeld der Öffentlichkeit geraten. Das gilt vor allem für den Tickethandel im Zusammenhang mit der anstehenden Fußballweltmeisterschaft 2006 im eigenen Lande. Kurz nach Zuteilung der ersten Eintrittskarten für die Spiele der Weltmeisterschaft wurden diese bereits im Internet – teilweise für ein Vielfaches des Kaufpreises – angeboten. Durch die Nennung des Käufers auf der Eintrittskarte wollte der Deutsche Fußball Bund unter anderem dem florierenden Schwarzmarkt Einhalt ge-*

*bieten. Da allerdings auch bei anderen Veranstaltungen, wie z.B. den Spielen der Fußballbundesliga oder Rockkonzerten internationaler Künstler, das Angebot an Karten knapp ist, erfreut sich der Handel mit Eintrittskarten insgesamt großer Beliebtheit. Dieser Beitrag zeigt auf, wie der Handel mit Eintrittskarten für die letztgenannten Ereignisse aus umsatzsteuerlicher Sicht zu beurteilen ist. Von Bedeutung ist dabei insbesondere die Einordnung als Lieferung oder sonstige Leistung sowie daran anknüpfend die Frage nach der Anwendbarkeit des § 25a UStG, die die OFD Düsseldorf jüngst verneint hat.*

### I. Einleitung

Der Handel mit Eintrittskarten umfasst nicht nur die Ausgabe der Karten durch den Veranstalter selbst oder einen von diesem ermächtigten Dritten, sondern auch den Handel durch Unternehmer, die sich auf den Aufkauf von Kartenkontingenten – sei es von Unternehmern oder Nichtunternehmern, offiziell oder auf dem Schwarzmarkt – spezialisiert haben. Durch elektronische Börsen lassen sich solche An- und Verkäufe sowohl im In- als auch im Ausland leicht abwickeln. Das Interesse der Kunden, auf diesem Wege an Eintrittskarten für bestimmte – eventuell bereits ausverkaufte – Veranstaltungen zu gelangen, ist groß. Da die Tickethändler bei entsprechender Tätigkeit die Schwelle zum umsatzsteuerlichen Unternehmer in der Regel überschreiten, stellt sich die Frage, wie die sich anschließenden umsatzsteuerlichen Besonderheiten rechtlich zu beurteilen sind.

### II. Lieferung oder sonstige Leistung

Schwierig ist bereits die Einordnung des Handels mit Eintrittskarten als Lieferung oder sonstige Leistung.

Von der Einordnung hängt die weitere umsatzsteuerliche Behandlung der Umsätze ab. So ist die Unterscheidung maßgeblich für den Ort der Leistung; sie kann weiterhin Auswirkungen auf die Steuerbefreiungen, den Steuersatz sowie die Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung des § 25a UStG haben. Bei der Betrachtung muss zunächst untersucht werden, wie die Ausgabe der Eintrittskarten durch den Veranstalter oder eine Agentur als Vermittler zu qualifizieren ist. Hiervon zu unterscheiden ist die Weiterveräußerung der Tickets durch eine andere Person im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, welche dem Veranstalter in der Regel unbekannt bleibt.

#### 1. Ausgabe der Eintrittskarten durch den Veranstalter

Möglich ist die Ausgabe der Eintrittskarte durch den Veranstalter selbst. Die Eintrittskarte ist eine Urkunde, in der sich der Aussteller verpflichtet, an deren In-

\* Prof. Dr. Johanna Hey ist Inhaberin des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht an der Heinrich-Heine-Universität

Düsseldorf. Diplom-Finanzwirt Philipp Hoffsummer ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl.

## Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sport- und Musikveranstaltungen

haber zu leisten.<sup>1</sup> Die Verpflichtung zur Leistung besteht, sofern es sich nicht um ein qualifiziertes Legitimationspapier handelt oder die Übertragbarkeit ausgeschlossen ist, auch gegenüber Karteninhabern, die diese nicht unmittelbar vom Veranstalter erworben haben. Die am häufigsten gehandelten Tickets (Eintrittskarten zu einzelnen Fußballspielen und zu Rockkonzerten) unterliegen regelmäßig keinen Übertragungsbeschränkungen.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht stellt sich die Frage, ob die Leistung des Veranstalters bereits in der Ausgabe der Eintrittskarte und der entsprechenden Einräumung eines Rechts auf Teilnahme an der Veranstaltung oder erst in der Erbringung der Veranstaltung als solcher zu sehen ist. Des Weiteren ist zu klären, ob es sich bei der maßgeblichen Leistung des Veranstalters um eine Lieferung oder eine sonstige Leistung handelt.

Zunächst liegt es nahe, bereits in der Erlaubnis der Teilnahme an dem Sport- bzw. Musikereignis und der Ausgabe der Eintrittskarte die maßgebliche Leistung zu sehen. Die Teilnahmeerlaubnis stellt eine Rechteinräumung dar, weshalb in der Ausgabe der Karte eine sonstige Leistung gesehen werden könnte. Andererseits findet man mit der Übergabe der Karte als solcher auch ein Element, das für das Vorliegen einer Lieferung spricht. Da es sich nach dem Willen der Parteien jedoch um eine einheitliche Leistung handelt, kann die Frage nach der Art der Leistung nur einheitlich beantwortet werden. Die Leistung des Veranstalters kann damit entweder nur eine Lieferung oder eine sonstige Leistung sein.

Die Differenzierung zwischen einer Lieferung und einer sonstigen Leistung erfolgt in Abhängigkeit vom Leistungsobjekt.<sup>2</sup> Dabei kann nur die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand zu einer Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG führen. Allerdings liegt auch nicht zwingend eine Lieferung vor, wenn ein körperlicher Gegenstand übereignet wird. Erforderlich ist vielmehr, dass gerade die Zuwendung des Gegenstands selbst den objektiven wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs bestimmt. Nach der früheren Auffassung des BFH kam es für die Abgrenzung darauf an, welches Leistungselement unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Schwerpunkt der Leistung ausmacht.<sup>3</sup> Nach

der Rechtsprechung des EuGH erfolgt die Abgrenzung hingegen ausgehend davon, welchen Umfang und welche Bedeutung die Dienstleistungen bei der Gesamtbetrachtung des Vorgangs aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers haben.<sup>4</sup> In seinen neueren Urteilen hat sich der BFH der Auffassung des EuGH angeschlossen und stellt nicht mehr auf den Willen der Vertragsparteien, sondern auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers ab.<sup>5</sup>

Die überwiegende Auffassung sieht in der Ausgabe von Eintrittskarten für sportliche und musikalische Ereignisse keine Lieferungen, sondern sonstige Leistungen i.S.v. § 3 Abs. 9 UStG.<sup>6</sup> Begründet wird diese Auffassung damit, dass der wirtschaftliche Gehalt der Leistung trotz der Verschaffung der Verfügungsmacht an der Eintrittskarte nicht auf die wirtschaftliche Substanz des Gegenstands, sondern vielmehr auf die Einräumung eines Rechts gerichtet sei. Der Erwerber einer Eintrittskarte erwerbe lediglich einen Anspruch auf eine bestimmte Leistung des Verpflichteten. Die Eintrittskarte sei zivilrechtlich ein Beweispapier über den Abschluss eines schuldrechtlichen Vertrags (§ 807 BGB).

Überwiegend wird demnach der wirtschaftliche Schwerpunkt der Leistung in der Rechteinräumung gesehen. Geschlussfolgert wird hieraus, dass es sich bei der Ausgabe der Karten durch den Veranstalter um eine sonstige Leistung handelt.

Diese Argumentation setzt allerdings voraus, dass die umsatzsteuerlich maßgebliche Leistung des Veranstalters bereits in der Ausgabe der Karte und der entsprechenden Rechteinräumung liegt. Nur dann darf für die Beantwortung der Frage, ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vorliegt, auf die Kartenausgabe selbst abgestellt werden. Ist die Leistung hingegen die Durchführung der Veranstaltung, so ist für die Abgrenzung maßgeblich auf diese abzustellen.<sup>7</sup>

Dass der Veranstalter eine umsatzsteuerlich relevante Leistung erst mit der Veranstaltung selbst erbringt, zeigt ein Vergleich mit anderen schuldrechtlichen Verträgen. Diese werden oftmals zeitlich versetzt vor der Erbringung der eigentlichen Leistung geschlossen.<sup>8</sup> Aus den schuldrechtlichen Verträgen ergeben sich regelmäßig Rechte und Pflichten für Gläubiger und Schuldner. Der Abschluss der schuldrechtlichen

1 Vgl. *Sprau* in Palandt, BGB, § 793 BGB Rz. 1, § 807 BGB Rz. 3. Eintrittskarten sind in der Regel kleine Inhaberpapiere. Benennen die Eintrittskarten den Berechtigten namentlich, so handelt es sich um qualifizierte Legitimationspapiere (vgl. § 808 BGB). Ein Beispiel hierfür stellen die Eintrittskarten für die Fußballweltmeisterschaft 2006 dar. Auf die Besonderheiten des qualifizierten Legitimationspapiers soll im Folgenden nicht näher eingegangen werden.

2 *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 576.

3 BFH, Urt. v. 26.9.1991 - V R 33/87, BStBl. II 1992, 313 = UR 1992, 143; BFH, Urt. v. 19.12.1991 - V R 107/86, BStBl. II 1992, 449 = UR 1992, 144.

4 EuGH, Urt. v. 2.5.1996 - Rs. C-231/94 - Faaborg-Gelting Linien, EuGHE 1996, I-2395 = UR 1996, 220 - Rz. 12; Anm. *Weiß*, UR 1996, 221; EuGH, Urt. v. 25.2.1999 - Rs. C-349/96 - Card Protection Plan, EuGHE 1999, I-973 = UR 1999, 254 - Rz. 29.

5 Vgl. BFH, Urt. v. 21.6.2001 - V R 80/99, BStBl. II 2003, 810 (811) = UR 2001, 446; BFH, Urt. v. 4.7.2002 - V R 41/01, UR 2003, 23 (24) = BFH/NV 2002, 1622 (1623); BFH, Urt. v. 9.10.2002 - V R 5/02, BStBl. II 2004, 470 (471) = UR 2003, 143 (144) m. Anm. *Nieskens*.

6 *Georgy* in Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 3 Abs. 1 UStG Rz. 83; *Martin* in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 UStG Rz. 58; *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 590 - „Fahrkarte, Eintrittskarte“.

7 Die Veranstaltung umfasst dabei sowohl das Sportereignis bzw. den Auftritt des Künstlers als auch die Einlassgewährung und alle weiteren Tätigkeiten des Veranstalters (z.B. Platzreservierung, Rahmenprogramm).

8 So z.B. sowohl Kaufverträge über körperliche Gegenstände als auch Verträge über noch zu erbringende Dienst- oder Werkleistungen.

## Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sport- und Musikveranstaltungen

Verträge und die damit verbundene Rechtsgewährung<sup>9</sup> ist jedoch grundsätzlich umsatzsteuerlich irrelevant.<sup>10</sup> Zutreffend geht die überwiegende Auffassung davon aus, dass die Eintrittskarte bei der Ausgabe durch den Veranstalter als Beweispapier über den Abschluss eines schuldrechtlichen Vertrags dient.<sup>11</sup> Allein aus dem Umstand, dass ein Beweispapier über den Abschluss des schuldrechtlichen Vertrags ausgegeben wird, kann sich allerdings keine abweichende Beurteilung zu dem allgemeinen Grundsatz der umsatzsteuerlichen Unbeachtlichkeit von schuldrechtlichen Verträgen ergeben. Es darf deshalb für die Beurteilung der Leistung bei der Ausgabe von Eintrittskarten nicht auf die Rechtseinräumung und die Kartenausgabe abgestellt werden. Entscheidend für die umsatzsteuerliche Behandlung sind vielmehr nur die tatsächlichen Erfüllungsgeschäfte. Die Erfüllungshandlung des Veranstalters liegt in der Erbringung der Veranstaltung als solche. Das entspricht auch der Verpflichtung des Veranstalters aus dem abgeschlossenen Vertrag. Da es sich um einen Werkvertrag i.S.v. § 631 BGB handelt, tritt Erfüllung erst ein, wenn er den geschuldeten Erfolg, mithin die Veranstaltung, herbeiführt.<sup>12</sup>

Des Weiteren spricht dafür, die Leistung erst in der Veranstaltung selbst zu sehen, dass Veranstaltungen, bei denen im Vorfeld keine Karten verkauft werden und erst bei Leistungserbringung gezahlt wird, nicht anders beurteilt werden dürfen als Veranstaltungen, bei denen die Karten bereits im Vorverkauf erstanden werden können. Werden keine Eintrittskarten verkauft, so greift das angeführte Argument der Rechteinräumung nicht Platz. Mithin kann sich insofern eine sonstige Leistung aus diesem Gesichtspunkt nicht ergeben. Vielmehr muss auch hier an die Erbringung der Veranstaltung selbst angeknüpft werden, so dass bei der Veranstaltung ohne vorherige Ticketausgabe demnach eine sonstige Leistung vorliegt, die in der Erbringung der Veranstaltung selbst zu sehen ist. Somit muss auch bei einem Event mit vorangehendem Vertragsschluss zur Beurteilung der Leistung auf die Veranstaltung selbst abgestellt werden.<sup>13</sup>

Betrachtet man den Wortlaut der Steuerbefreiungsvorschriften, so zeigt sich, dass auch der Gesetzgeber die Leistung erst in der Erbringung der Veranstaltung sieht. § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG befreit die „Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten“ und nicht schon die Einräumung eines Anspruchs auf Teilnahme an dieser Veranstaltung.<sup>14</sup>

Die Leistung wird nach alledem erst mit der Veranstaltung erbracht. Der Veranstalter erbringt damit eine sonstige Leistung. Dabei ist das für den Erhalt der Eintrittskarte gezahlte Entgelt eine Anzahlung für eine noch zu erbringende Leistung des Veranstalters. Die herrschende Meinung kommt ebenso zu dem Ergebnis, dass eine sonstige Leistung vorliegt, stellt allerdings zur Beantwortung der Abgrenzungsfrage unzutreffend auf ein umsatzsteuerlich irrelevantes Ereignis ab, welches im Vorfeld der eigentlichen Leistung liegt.<sup>15</sup>

An diesem Ergebnis ändert sich auch dann nichts, wenn der Erwerber der Eintrittskarte die Veranstaltung nicht besucht oder statt seiner ein Dritter an der Veranstaltung teilnimmt. Nimmt der Kartenerwerber an der Veranstaltung nicht teil, so wird in der Leistungsbereitschaft des Veranstalters die Leistung gesehen.<sup>16</sup> Berücksichtigt man in diesem Zusammenhang, dass zivilrechtlich die Abnahme des Werks nicht erforderlich ist<sup>17</sup> und der Veranstalter auch ohne die Anwesenheit des Karteninhabers die Erfüllungshandlung vornehmen kann, spricht einiges dafür, dass es der „Hilfskonstruktion“ der Leistungsbereitschaft des Veranstalters gar nicht bedarf, sondern der Veranstalter vielmehr auch ohne die Anwesenheit des Karteninhabers die sonstige Leistung „Veranstaltung“ erbringt.

Nimmt anstelle des Erwerbers ein Dritter an der Veranstaltung teil, so stellt sich die Frage, wer Leistungsempfänger der vom Veranstalter erbrachten Leistung ist. Leistungsempfänger ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH grundsätzlich derjenige, der aus dem der Leistung zu Grunde liegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist.<sup>18</sup>

9 Je nach Vertragstyp werden dem Gläubiger unterschiedliche Rechte eingeräumt. So erhält er beispielsweise das Recht, beim Kaufvertrag Übergabe und Übereignung der Kaufsache (§ 433 Abs. 1 Satz 1 BGB) und beim Werkvertrag Herstellung oder Veränderung bzw. einen durch Arbeit oder Dienstleistung herbeizuführenden Erfolg (§ 631 Abs. 2 BGB) fordern zu können.

10 *Flückiger* in *Plückebaum/Malitzky/Widmann*, UStG, § 3 Abs. 9 UStG Rz. 37; *Klenk* in *Sölch/Ringleb*, UStG, § 1 UStG Rz. 13; *Nieskens* in *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3 UStG Anm. 300.

11 Der Vertrag zwischen dem Veranstalter und dem Besucher ist ein Werkvertrag mit mietrechtlichem Einschlag hinsichtlich des Zuschauerplatzes, AG Hannover, Urt. v. 28.11.1980 - 28 C 525/80, NJW 1981, 1219; AG Aachen, Urt. v. 24.4.1997 - 10 C 529/96, NJW 1997, 2058; AG Herne-Wanne, Urt. v. 27.3.1998 - 3 C 5/98, NJW 1998, 3651 m.w.N. Davon zu unterscheiden ist der Vertrag zwischen dem Veranstalter und den Sportlern, Musikern etc. Hierbei handelt es sich um einen Werkvertrag, vgl. *Sprau* in *Palandt*, BGB, Einf. v § 631 BGB Rz. 25.

12 Das zivilrechtliche Kausalgeschäft ist umsatzsteuerlich irrelevant. Dennoch muss es im Rahmen einer zivilrechtlichen Analyse bei der Beurteilung einer Leistung Be-

rücksichtigung finden, so auch *Nieskens* in *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3 UStG Anm. 301.

13 So wohl im Ergebnis auch *Birkenfeld*, der die Übereignung der Beweisurkunde als Bestandteil der sonstigen Leistung ansieht, über die Beweis erbracht werden soll, s. *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 53 Rz. 637; wie hier auch *Stöcker* in *Peter/Burhoff/Stöcker*, UStG, § 3 UStG Rz. 44.

14 Ebenso befreit § 4 Nr. 3 UStG für den ähnlich gelagerten Fall der Ausgabe von Fahrscheinen dem Wortlaut nach die Beförderung selbst und nicht bereits die Einräumung eines Beförderungsanspruchs.

15 *Nieskens* sieht die Leistungserbringung erst in der Gewährung der Möglichkeit, die Veranstaltung zu besuchen, stellt aber zur Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung dennoch auf die Anspruchseinräumung ab, s. *Nieskens* in *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 3 UStG Anm. 590 - „Fahrkarte, Eintrittskarte“.

16 So *Klenk* in *Sölch/Ringleb*, UStG, § 1 UStG Rz. 13.

17 *Sprau* in *Palandt*, BGB, § 640 BGB Rz. 4 m.w.N.

18 BFH, Urt. v. 24.6.1999 - V R 98/98, BFH/NV 1999, 1648; BFH, Urt. v. 1.2.2001 - V R 79/99, BFHE 194, 488 (491) = UR 2001, 251 (252).



## Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sport- und Musikveranstaltungen

Aus dem Vertrag zwischen dem Kartenerwerber und dem Veranstalter wird der Erwerber berechtigt, die Leistung zu fordern, und im Gegenzug dazu verpflichtet, das Entgelt zu zahlen. Der Kartenerwerber ist mithin Leistungsempfänger. Das gilt auch dann, wenn ein Dritter die Veranstaltung besucht. Der Dritte kann schon deshalb nicht Leistungsempfänger sein, weil er gegenüber dem Veranstalter nicht zur Gegenleistung verpflichtet ist. Er ist durch den Erwerber der Eintrittskarte lediglich dazu legitimiert worden, an dessen Stelle an der Veranstaltung teilnehmen zu dürfen. Für den Veranstalter ist es dabei ohne Bedeutung, welche Person an der Veranstaltung teilnimmt.<sup>19</sup> Vielmehr ist es zum Schutz des Veranstalters sogar erforderlich, den Kartenerwerber als Leistungsempfänger anzusehen, da er dem Erwerber anderenfalls eine Rechnung mit unberechtigtem Steuerausweis ausgestellt hätte.

Damit erbringt der Veranstalter gegenüber dem Kartenerwerber unabhängig davon, ob überhaupt jemand bzw. wer die Veranstaltung besucht, eine sonstige Leistung.

### 2. Agenturgeschäfte

Von der Ausgabe der Eintrittskarten durch den Veranstalter selbst zu unterscheiden sind die sog. Agenturgeschäfte, bei denen der Unternehmer die Eintrittskarten in fremdem Namen und auf fremde Rechnung veräußert. Die Agentur vermittelt für den Veranstalter die zu erbringende Leistung und übergibt den Kunden in Stellvertretung die erforderlichen Legitimationspapiere.

Es ist demnach bei einem Agenturgeschäft zwischen zwei Leistungen zu unterscheiden: Zum einen erbringt die Agentur gegenüber dem Veranstalter eine Vermittlungsleistung, zum anderen der Veranstalter gegenüber dem Erwerber die bereits oben genauer beschriebene sonstige Leistung. Bei der Vermittlungsleistung der Agenturen handelt es sich um eine sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG an den Veranstalter.

### 3. Weiterveräußerung der Eintrittskarten

Eine weitere Möglichkeit des Vertriebs von Eintrittskarten ist die Veräußerung durch Zwischenhändler. Diese erwerben die Eintrittskarten von den offiziellen Veranstaltern oder Vorverkaufsstellen, aber auch von

Privatpersonen, um diese dann im eigenen Namen und auf eigene Rechnung – oftmals mit Hilfe elektronischer Medien – weiter zu veräußern.

Das FG Rheinland-Pfalz<sup>20</sup> hat die Weiterveräußerung von Eintrittskarten für Sport- und Musikveranstaltungen als sonstige Leistungen eingeordnet.<sup>21</sup> Ausschlaggebend war dabei aus der Sicht des FG, dass das wirtschaftliche Interesse des Bestellers an der Leistung – wie auch bei der Ausgabe unmittelbar durch den Veranstalter – sich nicht auf die Eintrittskarte selbst, sondern auf das in ihr verbriefte Recht zur Teilnahme an einer bestimmten Veranstaltung beziehe.<sup>22</sup> Der BFH hat die Frage der Einordnung des Handels mit Eintrittskarten für eine sportliche oder kulturelle Veranstaltung bisher nicht entschieden.

Das Urteil des FG kann nicht kritiklos hingenommen werden.

#### a) Wirtschaftlicher Schwerpunkt der Leistung

Der Zwischenhändler überträgt dem Erwerber sowohl das in der Eintrittskarte verkörperte Recht, an der Veranstaltung teilnehmen zu können<sup>23</sup>, als auch den körperlichen Gegenstand der Eintrittskarte. Entscheidend für die Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung im Fall eines in einem Gegenstand verkörperten Rechts ist, ob das wirtschaftliche Interesse des Bestellers am Gegenstand selbst oder an dem darin verbrieften Recht überwiegt.<sup>24</sup>

Der wesentliche Unterschied der Weiterveräußerung zur Ausgabe der Tickets durch den Veranstalter besteht darin, dass der Erwerber diese gerade nicht vom Veranstalter, sondern von einer Person erhält, die zu diesem im Regelfall – anders als der Agenturhändler – in keinerlei rechtlicher Beziehung steht. Der Zwischenhändler räumt dem Erwerber nicht das Recht ein, an einem Ereignis teilhaben zu dürfen, sondern überträgt ihm ein bereits bestehendes Recht.<sup>25</sup> Zur Rechtseinräumung ist der Zwischenhändler nicht berechtigt und auch nicht in der Lage. Folglich liegt im Vergleich zur Ausgabe durch den Veranstalter eine andersartige Leistungsbeziehung vor.

Fraglich ist, welche wirtschaftliche Bedeutung der Eintrittskarte selbst bei der Weiterveräußerung im Vergleich zu dem übertragenen Recht zukommt. Die Eintrittskarte stellt ein Beweispapier und damit ein Legitimationszeichen dar. Beim Legitimationszeichen

19 So auch BFH, Urt. v. 16.3.1995 – V R 128/92, BStBl. II 1995, 651 (652) = UR 1996, 52 – für Incentive-Reisen.

20 FG Rh.-Pf., Beschl. v. 5.2.2002 – 4 V 1751/00, EFG 2002, 720, rkr.

21 Vgl. in diesem Zusammenhang auch OFD Chemnitz, Vfg. v. 3.7.1997 – S 7100 - 76/1 St 34, UR 1998, 33 (34). Die OFD Chemnitz sieht in der Veräußerung von Opernkarten durch einen Unternehmer im eigenen Namen und auf eigene Rechnung – ohne weitere Begründung – eine sonstige Leistung.

22 So auch Martin in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 UStG Rz. 58; Georgy in Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 3 Abs. 1 UStG Rz. 83.

23 Anders als die Rechtseinräumung als Folge des Abschlusses eines schuldrechtlichen Vertrags (vgl. FN 10) ist die Übertragung eines bereits bestehenden Anspruchs aus einem schuldrechtlichen Vertrag umsatzsteuerlich rele-

vant, vgl. Georgy in Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 3 Abs. 1 UStG Rz. 60 m.w.N.

24 Leonard in Bunjes/Geist, UStG, § 3 UStG Rz. 7; vgl. dazu auch die bereits dargestellte Variante der Ausgabe der Eintrittskarten.

25 Das verkennt das FG Rh.-Pf., Beschl. v. 5.2.2002 – 4 V 1751/00, EFG 2002, 720, rkr. Es differenziert nicht zwischen Rechtseinräumung und Rechtsübertragung. Es stellt auch im Fall der Weiterveräußerung der Eintrittskarten darauf ab, dass deren Ausgabe zivilrechtlich zum Abschluss eines schuldrechtlichen Vertrags (vgl. § 807 BGB) führe und dass die Leistung erst mit der Gewährung der Möglichkeit, die Veranstaltung zu besuchen, erbracht werde. Diese Ausführungen betreffen die Ausgabe der Eintrittskarten, können jedoch zur umsatzsteuerlichen Würdigung der Weiterveräußerung der Tickets nicht herangezogen werden.

## Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sport- und Musikveranstaltungen

geht es dem Schuldner darum, unabhängig von der materiellen Berechtigung des Inhabers des Legitimationspapiers, mit schuldbefreiender Wirkung an diesen leisten zu können.<sup>26</sup> Der Eintritt zu der Veranstaltung wird nur gewährt, wenn am Eingang die Eintrittskarte vorgezeigt wird. Die Karte ist somit Voraussetzung für die Durchsetzbarkeit des verbrieften Forderungsrechts.<sup>27</sup> Hingegen spielt die Forderungsberechtigung bei der Einlasskontrolle keine Rolle mehr. Bei einem Legitimationspapier wird bei Einlass zu dem gewünschten Ereignis in der Regel nicht mehr kontrolliert, ob der Inhaber auch tatsächlich der Berechtigte ist. Demnach kommt der Eintrittskarte eine gewichtige Bedeutung zu, da ohne diese kein Zutritt zu der Veranstaltung erlangt werden kann, wohingegen die Inhaberschaft der in dem Papier verbrieften Forderung für den Zutritt regelmäßig unerheblich ist. Folglich dürfte es dem Durchschnittsverbraucher bei Erwerb wirtschaftlich in erster Linie auf die Eintrittskarte selbst ankommen. Es sprechen demnach gute Gründe dafür, dass es sich bei der Weiterveräußerung von Eintrittskarten durch Zwischenhändler um Lieferungen handelt.<sup>28</sup>

Eine genauere Betrachtung von Umsätzen, die auf den ersten Blick mit denen des Tickethändlers vergleichbar erscheinen, bestätigt dieses Ergebnis. Greift man sich beispielsweise den Handel mit Telefonkarten heraus, so ist festzustellen, dass es dem Erwerber von Telefonkarten auf die auf der Telefonkarte gespeicherten Informationen und nicht auf die Karte als körperlicher Gegenstand ankommt. An einer „leeren“ Telefonkarte hat er – mit Ausnahme von Sammlerobjekten – kein wirtschaftliches Interesse. Insofern wird der Verkauf von Telefonkarten zutreffend als sonstige Leistung behandelt.<sup>29</sup> Bei der Veräußerung von Eintrittskarten ist für den Erwerber hingegen das verbrieftete Recht wirtschaftlich von untergeordneter Bedeutung. Insofern ist es gerechtfertigt, den Handel mit Telefonkarten als sonstige Leistung zu behandeln, während die Veräußerung von Eintrittskarten durch Zwischenhändler Lieferungen darstellen.

Nimmt man an, dass es sich bei der Weiterveräußerung der Eintrittskarten um eine Lieferung des Zwischenhändlers handelt, so ergibt sich auch kein Widerspruch dazu, dass im Zusammenhang mit der Ausgabe der Karte durch den Veranstalter von einer sonstigen Leistung ausgegangen wird. Die Ausgabe selbst ist umsatzsteuerlich noch keine Leistung.<sup>30</sup> Die sonstige Leistung des Veranstalters wird erst durch die Durchführung der Veranstaltung selbst erbracht. Dies gilt auch dann, wenn der Zwischenhändler die Eintrittskarte unmittelbar vom Veranstalter erwirbt. Wirtschaftlich ist für den Wiederverkäufer, der die Karten vom Veranstalter erwirbt, von Bedeutung, dass der

Veranstalter das Sport- oder Musikevent leisten wird. Andernfalls kann er die erworbenen Karten nicht weiterveräußern. Für den Kunden kann der Veranstaltung aus umsatzsteuerlicher Sicht bei der Beurteilung der Leistungsbeziehung zwischen dem Zwischenhändler und ihm keine wirtschaftliche Bedeutung zukommen, da der Zwischenhändler die Veranstaltung (die auch die Einlassgewährung umfasst) gar nicht leisten kann.

### b) Vergleichbarkeit mit dem Handel mit körperlichen Gegenständen

Vergleicht man den Handel mit Eintrittskarten mit dem Handel mit körperlichen Gegenständen, so ergeben sich einige Gemeinsamkeiten. Anzuführen ist zum einen die Anonymität des Kartenhandels, die ein Indiz dafür ist, dass die Rechtsübertragung gerade nicht im Vordergrund steht, sondern dass dem Besitz des körperlichen Gegenstands „Eintrittskarte“ entscheidende Bedeutung zukommt. Die Veräußerung der Eintrittskarten erfolgt damit wie die beweglicher körperlicher Gegenstände. Werden Gegenstände jedoch wie bewegliche Sachen umgesetzt, so liegt es nahe, trotz hiermit einhergehender Übertragung eines Rechts von einer Lieferung auszugehen.<sup>31</sup>

Des Weiteren liegt eine Gemeinsamkeit mit dem Handel mit körperlichen Gegenständen insoweit vor, als Eintrittskarten nach Ausgabe durch den Veranstalter oder eine Agentur erworben werden und häufig mehrfach den Eigentümer wechseln. Auch dies spricht dafür, den wirtschaftlichen Schwerpunkt in der Übergabe der Eintrittskarte zu sehen.

### c) Zivilrechtliche Betrachtung

Diese Würdigung spiegelt sich auch im Zivilrecht wieder. Zivilrechtlich erfolgt der Eigentumsübergang an der Karte nach sachenrechtlichen Grundsätzen gem. §929 Satz 1 BGB durch Einigung und Übergabe. Mit dem Eigentum an der Eintrittskarte wird auch das Recht zum Besuch der Veranstaltungen übertragen; mithin folgt das Recht aus dem Papier dem Recht an dem Papier. Das Recht selbst kann hingegen nicht isoliert übertragen werden. Zivilrechtlich erfolgt der Eigentumsübergang demnach wie bei einem körperlichen Gegenstand.

Schuldrechtlich betrachtet schließen der Weiterveräußerer und der Erwerber einen Kaufvertrag über die Eintrittskarten ab. Damit verpflichtet sich der Verkäufer, dem Erwerber die Eintrittskarten zu übergeben und zu übereignen (vgl. §433 Abs. 1 Satz 1 BGB).<sup>32</sup> Der Zwischenhändler schuldet jedoch – anders als der Veranstalter – keinen Leistungserfolg hinsichtlich der

26 Hüfner in MünchKomm. BGB, §807 BGB Rz. 4.

27 Der Aussteller der Urkunde ist nur gegen deren Vorlage zur Leistung verpflichtet, vgl. Sprau in Palandt, BGB, §793 BGB Rz. 11.

28 A.A. OFD Düsseldorf, Kurzinfo. v. 15.8.2005 – Umsatzsteuer Nr. 13, UR 2005, 578.

29 So auch OFD Frankfurt a.M., VfG. v. 4.12.2003 – S 7100 A - 172 - St I 1.10, Umsatzsteuer-Kartei §3 UStG - S 7100 Karte 5; a.A. Liedtke, UR 2005, 480 (482).

30 Siehe oben unter II 1.

31 So auch der BFH in einer älteren Entscheidung zur Übertragung von Lotterielosen. Die in den Losen verkörperte Gewinnaussicht wird im Verkehr wie eine körperliche Sache umgesetzt, vgl. BFH, Urt. v. 10.12.1959 – V 317/57 U, BStBl. III 1960, 77 (78) = StRK UStG 1951 §4 Ziff. 8 R. 8.

32 So auch OFD Chemnitz, VfG. v. 3.7.1997 – S 7100 - 76/1 St 34, UR 1998, 33 (34) – die ausführt, dass der Zwischenhändler die Lieferung der Eintrittskarte schulde.

## Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sport- und Musikveranstaltungen

Veranstaltung. Auch schuldet er zivilrechtlich nicht die Abtretung des verbrieften Rechts. Erfüllung des Kaufvertrags tritt bereits dann ein, wenn das Wertpapier, in dem das Recht verbrieft ist, übergeben und übereignet wird.<sup>33</sup> Damit wird die Weiterveräußerung auch zivilrechtlich wie die Veräußerung beweglicher körperlicher Gegenstände behandelt.

Da das Umsatzsteuerrecht nicht das Folgerecht des Zivilrechts ist, kann aus diesen zivilrechtlichen Betrachtungen nicht zwingend geschlossen werden, dass es sich beim Weiterverkauf einer Eintrittskarte um eine Lieferung handelt. Jedoch stellen diese ein Indiz für das Vorliegen einer Lieferung dar.

### d) Zwischenergebnis

Die überzeugenderen Argumente sprechen dafür, die Weiterveräußerung von Eintrittskarten als Lieferungen zu qualifizieren. Aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers liegt der Schwerpunkt der Leistung des Zwischenhändlers auf der Übertragung der Eintrittskarte.

## III. Ort der Leistung

### 1. Leistung des Veranstalters

Der Veranstalter selbst erbringt durch die Veranstaltung sonstige Leistungen an die Erwerber der Eintrittskarten.<sup>34</sup> Der Ort dieser Leistungen ist dort, wo er ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird (§ 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG). Er deckt sich damit mit dem Ort der Leistung der von ihm eingesetzten Sportler bzw. Künstler. Veranstalter ist nur, wer die Künstler, Sportler etc. engagiert hat und damit deren Leistungen im eigenen Namen gegenüber den Teilnehmern der Veranstaltung erbringt.<sup>35</sup>

### 2. Leistung der Agenturen

Da die Agenturen keine Veranstalter in diesem Sinne sind, bestimmt sich der Ort deren Leistungen nicht nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG. Der Ort ihrer sonstigen Leistungen bestimmt sich vielmehr nach § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG.<sup>36</sup> Danach wird die Vermittlungsleistung grundsätzlich an dem Ort erbracht, wo der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Der Ort der sonstigen Leistung der Agenturen ist demnach mit dem Veranstaltungsort identisch.

### 3. Leistung des Tickethändlers

Geht man davon aus, dass es sich bei der Weiterveräußerung von Eintrittskarten um Lieferungen handelt<sup>37</sup>, bestimmt sich der Ort nach § 3 Abs. 6 UStG.

Nimmt man jedoch mit dem FG Rheinland-Pfalz und der Literatur an, dass auch die Weiterveräußerung von Eintrittskarten eine sonstige Leistung darstellt, ist die Ortsbestimmung des § 3a Abs. 1 UStG einschlägig. Wie das FG in seinem Urteil folgerichtig ausführt, kann für die Ortsbestimmung nicht auf § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG abgestellt werden.<sup>38</sup> Ebenso wenig liegt eine Vermittlungsleistung des Zwischenhändlers vor. § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a und Nr. 4 UStG finden somit keine Anwendung. Bei Annahme einer sonstigen Leistung ist der Ort folglich dort, von wo aus der Zwischenhändler sein Unternehmen betreibt.

## IV. Steuerbefreiungen und Steuersatz

Die Leistungen des Veranstalters können bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG steuerfrei sein bzw. nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG ermäßigt besteuert werden.<sup>39</sup> Auf Vermittlungsleistungen sind § 4 Nr. 20 und § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG nicht anzuwenden.<sup>40</sup>

Unabhängig davon, ob es sich bei den Weiterveräußerungen durch Zwischenhändler um sonstige Leistungen oder Lieferungen handelt, finden § 4 Nr. 20 und § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG keine Anwendung. Die Umsätze sind auch nicht nach § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG steuerfrei, da Eintrittskarten nicht zu den Wertpapieren gehören.<sup>41</sup>

## V. Anwendbarkeit der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG

Da es sich bei der Erbringung der Veranstaltungen um sonstige Leistungen des Veranstalters handelt, kann dieser die Differenzbesteuerung des § 25a UStG nicht in Anspruch nehmen, da diese die Lieferung von beweglichen körperlichen Gegenständen voraussetzt. Es ergibt sich in diesen Fällen keine Kumulativwirkung der Umsatzsteuer und keine Konkurrenzsituation mit Nichtunternehmern, so dass eine mit den Anwendungsfällen des § 25a UStG vergleichbare Situation nicht vorliegt. Das gleiche gilt auch für die Umsätze der Agenturen. Für ihre Umsätze erhalten diese Provisionen von den Veranstaltern. Eine Wettbewerbsverzerrung im Vergleich zu privaten Anbietern kann sich nicht ergeben.

Anders stellt sich die Situation jedoch bei der Weiterveräußerung der Eintrittskarten dar. Hat der Zwischenhändler die Eintrittskarten von einer Privatperson ohne Vorsteuerabzug erworben und veräußert er diese anschließend umsatzsteuerpflichtig weiter, ergibt sich bei ihm eine Kumulationswirkung, die § 25a UStG jedoch gerade vermeiden will.

33 H. P. Westermann in MünchKomm. BGB, § 453 BGB Rz. 9; damit unterscheidet sich die Erfüllungshandlung von der Übertragung eines nicht verbrieften Rechts, bei der die Abtretung (§§ 398 ff. BGB) geschuldet wird.

34 Siehe oben unter II 1.

35 Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, § 3a UStG Anm. 108.

36 Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, § 3a UStG Anm. 108.

37 Siehe oben unter II 3.

38 Insbesondere handelt es sich beim Ticketverkauf nicht um eine für die Veranstaltung unerlässliche Leistung.

39 Zum Umsatzsteuersatz für Eintrittskarten von Rock-Konzerten vgl. auch FG Rh.-Pf., Urt. v. 22.5.2003 - 6 K 1712/01, EFG 2003, 1275.

40 Vgl. Abschn. 166 Abs. 3 Satz 3 UStR. Die Vermittlungsleistung betrifft nicht die Darbietung als solche und ist deshalb zu Recht nicht begünstigt.

41 Philipowski in Rau/Dürnwächter, UStG, § 4 Nr. 8 UStG Anm. 282.

## Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sport- und Musikveranstaltungen

Geht man mit dem FG Rheinland-Pfalz und der überwiegenden Meinung in der Literatur davon aus, dass es sich bei der Weiterveräußerung von Eintrittskarten um sonstige Leistungen handelt, so ergibt sich im Hinblick auf § 25a UStG ein unbefriedigendes Ergebnis. Seinem Wortlaut nach ist die Vorschrift nicht auf sonstige Leistungen anwendbar.<sup>42</sup> Das Ergebnis widerspricht jedoch dem Zweck des § 25a UStG. Der Zweck dieser Regelung soll vor allem darin bestehen, Wettbewerbsnachteile zu beseitigen, die zu Lasten unternehmerischer Wiederverkäufer entstehen, wenn sie beim Handel mit Gegenständen mit privaten Anbietern konkurrieren.<sup>43</sup> Die Differenzbesteuerung soll die Mehrfachbelastung von Gegenständen mit Umsatzsteuer verhindern. Genau diese Mehrfachbelastung trifft jedoch den Tickethändler. Seine Kartenveräußerungen werden mit dem Regelsteuersatz belastet, während der Nichtunternehmer die Karten auf dem Markt deutlich billiger anbieten kann. Da der Handel mit Eintrittskarten mittlerweile eine große Dimension angenommen hat<sup>44</sup>, ergibt sich für den Unternehmer ein deutlicher Wettbewerbsnachteil. Ein solcher Wettbewerbsnachteil soll jedoch gerade durch die Differenzbesteuerung vermieden werden. Die sich so ergebende Situation ist nicht mit Sinn und Zweck des § 25a UStG zu vereinbaren.<sup>45</sup>

Darüber hinaus würde eine Nichtanwendung des § 25a UStG auf die Weiterveräußerung von Eintrittskarten einen Verstoß gegen den vom EuGH in ständiger Rechtsprechung als zentral hervorgehobenen Grundsatz der Wettbewerbsneutralität darstellen.<sup>46</sup> Dieser Grundsatz verbietet insbesondere, miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Umsatzsteuer unterschiedlich zu behandeln. Er gebietet hingegen die Gleichheit der Anbieter im Wettbewerb um die Nachfrager. Das Eigengeschäft des Tickethändlers mit dem ungekürzten Verkaufserlös der Umsatzsteuer zu unterwerfen, verstößt gegen das Gebot der Wettbewerbsneutralität, da – wie bereits dargestellt – der Händler gegenüber dem Nichtunternehmer benachteiligt wird.

Auch stellt sich die Frage nach einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung.<sup>47</sup> Da hier vergleichbare

Sachverhalte, nämlich der Handel mit körperlichen Gegenständen, ungleich behandelt werden und ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung nicht ersichtlich ist, liegt ein Verstoß gegen Art. 3 GG nahe. Ebenso müsste über einen Verstoß gegen Art. 12 GG nachgedacht werden.<sup>48</sup>

Da sich somit unbefriedigende Ergebnisse im Hinblick auf § 25a UStG ergeben, stellt sich die Frage nach einer analogen Anwendung dieser Regelung auf sonstige Leistungen. Analogien zugunsten des Steuerpflichtigen sind grundsätzlich auch im Steuerrecht zulässig.<sup>49</sup> Bei § 25a UStG handelt es sich nicht um eine Vorschrift, die im Ermessen des Gesetzgebers steht, sondern um eine rechtssystematisch, europarechtlich und verfassungsrechtlich gebotene Regelung. Die Differenzbesteuerung bezweckt die Vermeidung der Umsatzsteuernkumulierung beim Unternehmer. Bei der Vorschrift handelt es sich um eine Fiskalzwecknorm. Da § 25a UStG keine Steuervergünstigung enthält<sup>50</sup>, ist die Vorschrift ohne weiteres analogiefähig.

Voraussetzung für eine Analogie ist, dass die Sachverhalte vergleichbar sind und die Analogie dazu dient, eine planwidrige Regelungslücke des Gesetzgebers zu schließen. Eine vergleichbare Interessenlage ist nach den obigen Ausführungen durchaus anzunehmen. Die Vergleichbarkeit des Sachverhalts lässt sich selbstverständlich nur im Fall des Erwerbs von Tickets von Privatpersonen, Kleinunternehmern bzw. bei anderen steuerfreien Eingangsleistungen bejahen. Denn nur für diesen Fall ist die Differenzbesteuerung vorgesehen (§ 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG). Sollten die Ticketverkäufer ihrerseits Unternehmer sein und gleichwohl – z.B. aus Gründen der Wahrung der Anonymität – keine Rechnungen ausstellen, scheidet eine analoge Anwendung von vornherein aus.

Ebenso ist der Schluss auf eine planwidrige Regelungslücke möglich. Es spricht vieles dafür, dass sowohl der Richtlinienggeber (§ 25a UStG beruht auf Art. 26a der 6. EG-Richtlinie) als auch der deutsche Gesetzgeber den – sicherlich eher seltenen Fall – des Weiterhandels mit sonstigen Leistungen schlichtweg übersehen haben.

42 Hierauf beruft sich auch die Finanzverwaltung und wendet § 25a UStG auf die Umsätze des Zwischenhändlers nicht an, vgl. OFD Düsseldorf, Kurzinfo. v. 15.8.2005 – Umsatzsteuer Nr. 13, UR 2005, 578.

43 Cissée in Bunjes/Geist, UStG, § 25a UStG Rz. 2; Langer in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 25a UStG Rz. 27.

44 Beim Tickethandel dürfte ein beachtlicher konkurrierender Privatmarkt bestehen. Wo jedoch eine solche Konkurrenzsituation besteht, ist Differenzbesteuerung von besonderer Bedeutung; vgl. hierzu Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 25a UStG Anm. 11.

45 Auch ist fraglich, ob in der steuerlichen Belastung des Weiterveräußerers ein Verstoß gegen das System der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer zu sehen ist; zur Differenzbesteuerung im System der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer vgl. Söhn, Umsatzbesteuerung von Gebrauchtgegenständen – Zum neuen Richtlinienvorschlag der EG-Kommission, in Bea (Hrsg.), Finanzwissenschaft im Dienste der Wirtschaftspolitik, Festschrift für Pohmer, Tübingen 1990, S. 217, 226 ff.

46 Vgl. beispielsweise EuGH, Urt. v. 11.10.2001 – Rs. C-267/99 – Christiane Urbing-Adam, EuGHE 2001, I-7467 = UR

2001, 497 – Rz. 36; EuGH, Urt. v. 23.10.2003 – Rs. C-109/02 – Kommission / Deutschland, EuGHE 2003, I-12691 = UR 2004, 34 – Rz. 20; Anm. Nieskens, UR 2004, 37.

47 Der BFH hat zwar in zwei Urteilen in den durch die Definitivbelastung mit Umsatzsteuer begründeten Nachteilen keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 GG gesehen; vgl. BFH, Urt. v. 27.7.1988 – X R 40/82, BStBl. II 1988, 1017 (1019) = UR 1989, 21; BFH, Urt. v. 14.3.1991 – V R 17/87, UR 1991, 265 = BFH/NV 1992, 63 (65). Diese Urteile betreffen jedoch Zeiträume vor Einführung des § 25a UStG und dürften deshalb – insbesondere was die Argumentation in Bezug auf die Gleichheitswidrigkeit angeht – so nicht mehr aufrechtzuerhalten sein.

48 So auch Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 25a UStG Anm. 149 m.w.N.

49 Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 5 Rz. 56 ff.

50 Fiskalzwecknormen, die das Leistungsfähigkeitsprinzip ausführen, enthalten keine Steuervergünstigungen, vgl. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 4 Rz. 25.

## Umsatzsteuerliche Behandlung des Handels mit Eintrittskarten für Sport- und Musikveranstaltungen

Folgt man der Ansicht des FG Rheinland-Pfalz und der überwiegenden Auffassung in der Literatur in Bezug auf die Art der Leistung beim Weiterverkauf der Eintrittskarten, so muss man konsequenterweise eine analoge Anwendung des § 25a UStG auf diese Leistungen bejahen.

Die Frage nach einer analogen Anwendung des § 25a UStG stellt sich hingegen im Regelfall nicht, wenn man die Weiterveräußerung von Eintrittskarten als Lieferungen behandelt. Dann findet die Regelung bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen direkte Anwendung. Etwas anderes kann sich ergeben, wenn der Zwischenhändler die Eintrittskarte vom Veranstalter erworben hat und der Umsatz des Veranstalters steuerfrei ist. Da § 25a UStG auf diesen Fall eigentlich anwendbar sein muss (für die Leistung des Veranstalters wurde Umsatzsteuer nicht geschuldet, § 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG), stellt sich die Frage, wie sich das Problem lösen lässt, dass § 25a UStG als Eingangsumsatz eine Lieferung voraussetzt, der Veranstalter jedoch eine sonstige Leistung erbringt. Der Wortlaut des § 25a Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UStG spricht dafür, dass man bei der Beurteilung des Eingangsumsatzes durchaus „isoliert“ auf die Leistung der Eintrittskarte abstellen kann, so dass § 25a UStG direkt anzuwenden wäre. Andernfalls müsste man – mit den bereits angeführten Argumenten – § 25a UStG analog anwenden.

Es zeigt sich damit an dieser Stelle, dass auch aus systematischer Sicht vieles dafür spricht, den Handel mit Tickets als Lieferung zu qualifizieren.

### VI. Fazit

Der Veranstalter und Aussteller von Eintrittskarten für Sport- und Musikveranstaltungen erbringt sonstige Leistungen. Anzuknüpfen ist dabei allerdings nicht an die Rechtseinräumung, sondern an die Erbringung der Veranstaltung selbst. Die Umsätze der Agenturen sind Vermittlungsleistungen und damit ebenfalls sonstige Leistungen.

Die besseren Gründe sprechen dafür, die Weiterveräußerung von Eintrittskarten für solche Veranstaltungen als Lieferungen zu qualifizieren. Wie die sich hieraus ergebenden weiteren Betrachtungen zeigen, erscheint dies insbesondere im Hinblick auf § 25a UStG systemkonform und gerecht. Das Ergebnis der herrschenden Meinung und insbesondere die Begründung des Urteils des FG Rheinland-Pfalz überzeugen hingegen nicht.

Das für die Eintrittskarten für Sport- und Musikveranstaltungen gefundene Ergebnis muss so auch für andere Legitimationspapiere (z.B. Fahrkarten, Theaterkarten) gelten. Demnach ist auch bei den anderen Legitimationspapieren die Leistung des Ausstellers als sonstige Leistung und die des Weiterveräußerers als Lieferung zu qualifizieren.

*Dipl.-Kfm. Rolf-Rüdiger Radeisen\**

## Verbilligte Überlassung von Grundstücksteilen im Lichte der Rechtsprechung zur unentgeltlichen Gebäudenutzung

Mit Urteil vom 8.5.2003 hatte der EuGH in seinem vielbeachteten Seeling-Urteil neue Regelungen für die Selbstnutzung von Räumen in einem dem Unternehmen zugeordneten Gebäude aufgestellt. In Reaktion auf diese Rechtsprechung hatten die Finanzverwaltung im Frühjahr 2004 und der Gesetzgeber im Richtlinien-Umsetzungsgesetz – rückwirkend zum 1.7.2004 – die Grundsätze für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage unentgeltlicher Wertabgaben aus dem Unternehmen verändert. Dies soll nach dem Willen des Gesetzgebers insbesondere dazu führen, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten über den jeweils maßgeblichen Vorsteuerberichtigungszeitraum zu ver-

teilen sind. Diese Grundsätze über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben sind auch in den Fällen der Mindestbemessungsgrundlage anzuwenden. Unabhängig davon, wie das gegen die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf den Berichtigungszeitraum anhängige Verfahren vor dem EuGH ausgehen wird, sollten die Steuerpflichtigen bei Anwendungsfällen der Mindestbemessungsgrundlage einige Grundsätze beachten, da es ansonsten – insbesondere im Bereich der Überlassung von Gewerberäumen – zu erheblichen steuerlichen Nachteilen kommen kann.

### I. Ausgangslage nach dem Seeling-Urteil<sup>1</sup>

Nutzt ein Unternehmer einen Gebäudeteil eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes für nichtunter-

nehmerische Zwecke, so wurde dies in Deutschland früher als steuerbare Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG behandelt, die aber in analoger Anwendung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei war. Wegen der

\* Dipl.-Kfm. Rolf-Rüdiger Radeisen ist als Steuerberater in Berlin tätig.

<sup>1</sup> EuGH, Urt. v. 8.5.2003 – Rs. C-269/00 – Wolfgang Seeling, EuGHE 2003, I-4101 = BStBl. II 2004, 378 = UR 2003, 288 m.

Anm. Burgmaier; nachfolgend BFH, Urt. v. 24.7.2003 – V R 39/99, BStBl. II 2004, 371 = UR 2003, 539.