

---

**Datum:** 27.01.2010  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 5. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 5 K 1072/08 U  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2010:0127.5K1072.08U.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand:**

- Der Kläger war in den Streitjahren 2000 bis 2004 als Choreograph selbständig tätig und erbrachte im Rahmen dieser Tätigkeit gegenüber verschiedenen Theaterbetrieben Leistungen zur Einstudierung und künstlerischen Umsetzung von Kampfszenen in Theateraufführungen. 1
- Im Rahmen von Gastverträgen wurden dem Kläger durch den jeweiligen Theaterbetreiber die Choreographie sowie die Einstudierung der Kampfszenen (Kampfkunsttraining) für bestimmte Theaterproduktionen – z.B. " ", " " oder " " – übertragen. Nach einem beispielhaft vom Kläger vorgelegten Werkvertrag aus dem Jahr 2002 (siehe USt.-Akte 1999 – 2001) zwischen ihm und den Städtischen Bühnen der Stadt betreffend eine -Produktion wurde die Höhe des Honorars anhand des Umfangs der Trainingstage bemessen. Nach dem weiteren Inhalt dieses Vertrages überließ der Kläger dem Auftraggeber außerdem die Aufführungsrechte an der Choreographie der Kampfszenen für eine unbegrenzte Zahl von Aufführungen. 3
- In einem weiteren vom Kläger vorgelegten Auszug aus einem Vertrag betreffend die Produktion von " " beim Z-Theater (USt.-Akte 1999 – 2001) war geregelt, dass alle Urheber- 4

und etwaigen Leistungsschutzrechte des Klägers auf das Z-Theater übergehen sollten. Allerdings ist in diesem Vertrag zusätzlich vereinbart, dass für den Fall, dass das Werk/die Leistung als Film sowie im Ton- und Fernsehfunk oder ähnlichen technischen Einrichtungen verwertet werde, über das Honorar des Klägers neu zu verhandeln sei. Auf den Inhalt der in den Umsatzsteuerakten befindlichen Verträge und Vertragsauszüge wird im Folgenden Bezug genommen.

Unstreitig ist mittlerweile zwischen dem beklagten Finanzamt – FA - und dem Kläger, dass dessen Tätigkeit als Kampfchoreograph vergleichbar ist mit der Tätigkeit eines Regisseurs, des weiteren, dass er mit seinen Choreographieleistungen als "ausübender Künstler" i.S. des § 73 Urheberrechtsgesetz – UrhG - zu beurteilen ist. 5

Der Kläger stellte seinen Auftraggebern die von ihm erbrachten Leistungen ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis in Rechnung. 6

Das FA unterwarf die in den Streitjahren 2000 bis 2004 erzielten Umsätze des Klägers jeweils dem Regelsteuersatz des § 12 Abs.1 Umsatzsteuergesetz – UStG -, beließ die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2004 jedoch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 7

Vor Eintritt der Festsetzungsverjährung beantragte der Kläger durch Schreiben vom 21.6.2006 gemäß § 164 Abs.2 der Abgabenordnung – AO – unter Hinweis auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes – EuGH – C-109/02 vom 23.10.2003 (Bundessteuerblatt – BStBl - II 2004, 337; UR 2004, 34) die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzungen 2000 bis 2004 dahingehend, dass auf seine Leistungen als Choreograph der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) bzw. Buchst. c) UStG anzuwenden sei. 8

Den Antrag begründete der Kläger damit, dass er als Choreograph zu den ausübenden Künstlern im Rahmen einer Theateraufführung gehöre und damit als "anderer Unternehmer" i.S. des § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) UStG anzusehen sei. Außerdem unterlägen seine Werke den Schutzrechten der §§ 74 ff. UrhG. Die Rechte an seinen Werken habe der Kläger jeweils im Rahmen seiner vertraglichen Engagements den Veranstaltern zur Nutzung überlassen, sodass insoweit auch § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. c) UStG die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes vorsehe. 9

Gegen die Ablehnung seines Änderungsantrags legte der Kläger Einspruch ein, den das FA durch Einspruchsentscheidung vom 11.3.2008 als unbegründet zurückgewiesen hat. Mit der Einspruchsentscheidung hob das FA den Vorbehalt der Nachprüfung jeweils auf. 10

Die Ablehnung des Änderungsantrags begründete das FA in seiner Einspruchsentscheidung im wesentlichen mit dem BFH-Urteil V R 13/95 vom 14.12.1995 (BFHE 179, 477; BStBl II 1996, 386), wonach nur derjenige, der bei einer Theatervorführung oder einem Konzert dem Publikum gegenüber als leistender Unternehmer auftrete, die Theatervorführung oder das Konzert selbst veranstalte und dadurch den Tatbestand des 11

§ 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) UStG erfülle. Außerdem werde der Kläger gar nicht selbst auf der Bühne tätig. 12

§ 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. c) UStG sei wiederum nicht einschlägig, da die jeweilige Überlassung seiner Urheberrechte nicht als Hauptleistung, sondern als unselbständige Nebenleistung zu seiner Tätigkeit als Kampfchoreograph anzusehen sei. 13

Mit seiner am 28.3.2008 eingegangenen Klage begehrt der Kläger weiterhin die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die von ihm erbrachten Choreographieleistungen.

Zur Begründung beruft er sich – wie schon bei Stellung des Änderungsantrags und im Einspruchsverfahren – auf die Vorschriften des § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) und Buchst. c) UStG und die Entscheidung des EuGH C-109/02 vom 23.10.2003 (BStBl II 2004, 337; UR 2004, 34). 15

Außerdem beruft er sich auf ein früher beim FG Düsseldorf anhängiges Verfahren betreffend einen nahezu identischen Sachverhalt (Az. 1 K 5211/03 U), in dem das Gericht die Ansicht vertreten habe, dass auf Leistungen von Regisseuren und Choreographen im Rahmen von Schauspielproduktionen aufgrund des bereits angeführten EuGH-Urteils C-109/02 der ermäßigte Steuersatz des § 12 Abs.2 Nr. 7 Buchst. a) UStG anzuwenden sei. 16

Auch in dem Urteil des FG Berlin-Brandenburg 7 K 2310/06 B vom 4.11.2008 (EFG 2009, 156) werde die Ansicht vertreten, dass auf Leistungen eines Regisseurs, die mit den Leistungen des Klägers vergleichbar seien, der ermäßigte Steuersatz Anwendung finden müsse. 17

Zum Nachweis dafür, dass er gegenüber seinen Auftraggebern nicht etwa nur handwerkliche Tätigkeiten erbracht habe, sondern als ausübender Künstler i.S des § 73 UrhG anzusehen sei, hat der Kläger diverse Bescheinigungen der Theaterhäuser vorgelegt (Bl. 49 ff. und Bl. 57 ff. der Klageakte), für die er in den Streitjahren gearbeitet hatte. Hierin wird im wesentlichen bescheinigt, dass der Kläger "einer der ... Choreographen und Spezialisten für Fecht- und Kampfszenen im deutschsprachigen Raum" sei und ihm im Rahmen seiner Tätigkeit die "Konzeption und künstlerische Gestaltung der Choreographien" obliege (siehe z.B. Schreiben des Y-Theaters vom 14.3.2008; Bl. 45 d.A.) 18

Der Kläger beantragt, 19

das Finanzamt zu verpflichten, unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 11.7.2006 und der Einspruchsentscheidung vom 11.3.2008 die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2004 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 2000 auf 814,19 EUR, für 2001 auf 669,54 EUR, für 2002 auf 1.012,93 EUR, für 2003 auf 1.389,97 EUR und für 2004 auf 1.268,91 EUR herabgesetzt wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 21

Das beklagte Finanzamt beantragt, 22

die Klage abzuweisen, 23

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 24

Das FA hält an seiner bereits bei Ablehnung des Änderungsantrags und im Einspruchsverfahren vertretenen Auffassung fest, wonach die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung gemäß § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) bzw. Buchst. c) UStG nicht vorlägen. 25

Auch wenn vom FA nicht mehr bestritten werde, dass der Kläger künstlerisch tätig gewesen sei, werde seine Tätigkeit nicht durch § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) UStG begünstigt, da hiervon nur die Unternehmer erfasst seien, die im Rahmen von Theateraufführungen selbst gegenüber dem Publikum in Erscheinung träten. 26

<b>Entscheidungsgründe:</b>	27
1. Die Klage ist als Verpflichtungsklage, gerichtet auf Erteilung geänderter Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2004, zulässig gemäß § 40 Abs.1 2.Alt. Finanzgerichtsordnung – FGO -. Sämtliche Umsatzsteuerfestsetzungen standen zum Zeitpunkt des Änderungsantrags am 22.6.2006 gemäß § 164 Abs.1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs.1 AO); Festsetzungsverjährung war bei Eingang des Änderungsantrags am 22.6.2006 noch nicht eingetreten (§§ 169 Abs.2 Nr.2, 170 Abs.2 Nr.1 AO – die früheste Umsatzsteuererklärung 2000 wurde im März 2002 eingereicht).	28
2. Die Klage ist aber unbegründet, da der Kläger für die von ihm in den Streitjahren für diverse Theaterveranstalter erbrachten Choreographieleistungen nicht die Steuerermäßigung gemäß § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) bzw. Buchst. c) UStG in Anspruch nehmen kann.	29
Die Voraussetzungen des § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) UStG sind weder bezüglich der alten – bis zum 15.12.2004 geltenden Fassung – noch nach der sei dem 16.12.2004 geltenden Fassung erfüllt.	30
Nach § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) UStG ermäßigt sich die Steuer sich auf sieben vom Hundert	31
- für die Leistungen der Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre und Museen sowie die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer (alte, bis zum 15.1.2004 geltende Gesetzesfassung) bzw.	32
- für die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen, sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler (neue, ab dem 16.12.2004 geltende Gesetzesfassung).	33
Eine inhaltliche Änderung sollte mit der Neufassung nach dem Willen des Gesetzgebers abgesehen davon, dass jetzt auch den Ensembles vergleichbare Leistungen von Einzelkünstlern der Steuerermäßigung unterliegen, im Übrigen nicht verbunden sein (siehe unter Angabe der BT-Drucksachen Huschens in Vogel/Schwarz, Kommentar zum UStG, § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a), Rdnr. 1b). Die Gesetzesänderung geht auf das von der Klägerseite angeführte Urteil des EuGH vom 23.10.2003 (Rs. C-109/02, (BStBl II 2004, 337; UR 2004, 34) zurück, wonach für die Solistenleistungen an Konzertveranstalter – wie bislang schon für Ensembles – aus Gründen der Wettbewerbsneutralität der ermäßigte Steuersatz gewährt werden muss.	34
Bereits vor Neufassung des § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) UStG hatte das Bundesministerium der Finanzen – BMF – durch Schreiben vom 26.3.2004 (Az.: IV B 7-S 7238-2/04, BStBl I 2004, 449) unter Bezugnahme auf die EuGH-Entscheidung C-109/02 klar gestellt, dass § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a) UStG auf die Leistungen der dort aufgeführten Einrichtungen sowie für die entsprechenden Leistungen der ausübenden Künstler anwendbar sei, mit der Folge, dass diese Umsätze dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Für den gesamten Streitzeitraum sind damit Darbietungen ausübender Künstler, die als Theatervorführungen anzusehen beziehungsweise mit diesen vergleichbar sind, mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu besteuern (so auch FG Hamburg, Urteil vom 28.05.2009 1 K 53/08, EFG 2009, 1878).	35
Der Kläger kann sich jedoch auch unter Heranziehung der EuGH Entscheidung C-109/02 vom 23.10.2003 nicht mit Erfolg auf die Vorschrift des § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) UStG berufen, da die Voraussetzungen dieser Vorschrift nicht erfüllt sind.	36

Aufgrund der angeführten EuGH-Entscheidung kann zwar die Versagung der Steuerermäßigung nicht mehr damit begründet werden, dass der Kläger lediglich als Einzelunternehmer und damit als Solist für den jeweiligen Theaterveranstalter tätig geworden sei (siehe ältere Rspr. des BFH vor Ergehen des EuGH-Urteils C-109/02, u.a. Urteil vom 24.02.2000 V R 23/99, BFHE 191, 88, BStBl II 2000, 302).	37
Allerdings hat der Kläger mit seiner Choreographietätigkeit die Voraussetzungen des § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) UStG deshalb nicht erfüllt, weil es sich bei dieser Tätigkeit nicht um - mit Theatervorführungen und Konzerten vergleichbare - Darbietungen eines ausübenden Künstlers handelt.	38
Der Kläger hat zwar im Rahmen seiner Tätigkeit an Theateraufführungen als ausübender Künstler mitgewirkt, er hat jedoch als Choreograph von Kampfszenen nicht selbst ein künstlerisches Werk – wie nach dem Wortlaut des § 12 Abs.2 Nr. 7 Buchst. a) UStG erforderlich - dargeboten.	39
Der Begriff des ausübenden Künstlers entstammt dem Urheberrecht und zwar auch dem internationalen Urheberrecht (siehe hierzu Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 4.11.2008 7 K 2310/06 B, EFG 2009, 156; Rdnr. 68).	40
Nach der Legaldefinition in § 73 UrhG ist ausübender Künstler im Sinne dieses Gesetzes, wer ein Werk oder eine Ausdrucksform der Volkskunst aufführt, singt, spielt oder auf eine andere Weise darbietet oder an einer solchen Darbietung künstlerisch mitwirkt.	41
Hiernach ist der Kläger als Choreograph im Bereich Kampfszenen zwar nicht als unmittelbar ausübender Künstler i.S. der ersten Alternative des § 73 UrhG zu beurteilen, da hierzu nur die Personengruppe zählt, die typischerweise selbst vor Publikum auftritt und das Werk auf die Bühne transportiert (Sänger, Musiker, Schauspieler etc.; siehe hierzu Dreier in Dreier/Schulze, UrhG-Kommentar, 3. Aufl. 2008, § 73, Rdnr.10 – 12).	42
Allerdings zählt der Kläger mit seiner Choreographietätigkeit zu der Gruppe der ausübenden Künstler i.S. der 2. Alternative des § 73 UrhG, welche an der Darbietung eines Werkes künstlerisch mitwirken. Mitwirkung bedeutet Einflussnahme auf die Werkinterpretation; eine bloße Einflussnahme auf das äußere Erscheinungsbild der Darbietung ist nicht ausreichend (siehe hierzu mit ausführlichen Fundstellen: Urteil des FG Hamburg vom 23.10.2008 5 K 150/07; JURIS). Durch das Erfordernis einer künstlerischen Mitwirkung soll die Abgrenzung zum ebenfalls mitwirkenden technischen Personal vorgenommen werden (BGH- Urt. v. 14.11.1980 - I ZR 73/78, GRUR 1981, 419 - Quizmaster). Regisseure und Dirigenten wirken regelmäßig an der Werkinterpretation mit (Dreier in Dreier/Schulze, UrhG, § 73 Rn. 13). Eine künstlerische Mitwirkung entfällt dagegen, wenn lediglich eine handwerkliche Handhabung vorliegt, die vorgegebene Formgestaltungen nachvollzieht.	43
Nach den vielfachen Bescheinigungen der Theaterhäuser, für welche der Kläger als Kampfchoreograph tätig war und ist, wonach es sich bei dem Kläger um einen "...Choreographen und Spezialisten für Fecht- und Kampfszenen im deutschsprachigen Raum" handele und ihm im Rahmen seiner Tätigkeit die "Konzeption und künstlerische Gestaltung der Choreographien" obliege (siehe z.B. Schreiben des Theaters Y vom 14.3.2008; Bl. 45 d.A.; die Schreiben der anderen Theater sind von der Aussage her vergleichbar) geht das Gericht – in Übereinstimmung mit dem beklagten Finanzamt - davon aus, dass der Kläger mit seiner Tätigkeit vergleichbar einem Regisseur als ausübender Künstler i.S. des § 73 UrhG anzusehen ist, indem er an den Theateraufführungen, für welche	44
	45

er als Choreograph beauftragt war, künstlerisch mitgewirkt hat.

Die Leistungen des Klägers, die ausschließlich "hinter den Kulissen" erbracht werden und sich in der künstlerische Mitwirkung an den Aufführungen erschöpfen, werden jedoch vom Wortlaut der Ermäßigungsvorschrift des § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) UStG nach der Überzeugung des Gerichts nicht erfasst, da hiervon nur die Darbietung selbst und damit die Leistungen der ausübenden Künstler i.S. der 1. Alternative des § 73 UrhG erfasst werden, nicht jedoch die Leistungen der Künstler i.S. der 2. Alternative des § 73 UrhG, die an der Darbietung eines Werkes künstlerisch mitwirken. Die nach dem Wortlaut erforderliche - einer Theatervorführung oder einem Konzert vergleichbare - Darbietung ist nach der Legaldefinition des § 73 UrhG nicht mit der künstlerischen Mitwirkung an den Theateraufführungen gleich zu setzen.

46

Das Gericht vertritt die Ansicht, dass der Begriff der "Darbietung" i.S. von § 12 Abs.2 Nr. 7 Buchst. a) UStG aufgrund der Definition des "ausübenden Künstlers" in § 73 UrhG nur solche Leistungen erfassen kann, die typischerweise in Auftritten gegenüber einem Publikum bestehen. (so auch u.a. Erlass des Niedersächsischen FinMin. zu § 4 Nr.20 UStG vom 5.2.2004 – Az.: S 7177 -54 -32, UR 2005, 43), nicht hingegen Leistungen, die im Hintergrund einer Theateraufführung erbracht werden, selbst wenn der Leistende hiermit der Gruppe der "ausübenden Künstler" i.S. der 2. Alternative des § 73 UrhG zuzuordnen ist.

47

Entgegen der Auffassung des FG Berlin-Brandenburg in dessen Urteil 7 K 2310/06 B vom 4.11.2008 (EFG 2009, 156) ist das Gericht allerdings nicht der Ansicht, dass es die Vorgaben des Art. 12 Abs. 3 Buchstabe a Unterabs. 3 in Verbindung mit Anlage H, Kategorie 7 und 8 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - 77/388/EWG - (6. USt.-EG-RL) gebieten, Leistungen eines Regisseurs bzw. - wie hier - eines Choreographen ermäßigt zu besteuern und den Leistungen der darbietenden Künstler gleichzustellen. Der vom Europäischen Gerichtshof – EuGH – in einer Vielzahl von Entscheidungen hervorgehobenen Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der es verbietet, gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (EuGH, Urteile vom 10.09.2002 C–141/00 - Kügler, UR 2002, 513, Rz. 56; vom 23.10.2003 C–109/02 - Kommission/Deutschland, BStBl. II 2004, 482, Rz. 20; vom 26.05.2005 C-498/03 - Kingscrest, UR 2005, 453, Rz. 41, 52; vom 12.01.2006 C–246/04 – Turn- und Sportverein Waldburg, UR 2006, 224, Rz. 33), ist nicht dadurch verletzt, dass der Gesetzgeber in § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) UStG künstlerische Leistungen im Bereich der Darbietung begünstigt hat, nicht hingegen Leistungen eines mitwirkenden Künstlers i.S. der 2. Alternative des § 73 UrhG. Der Kläger bietet keine Leistungen an, die mit denen etwa eines Schauspielers vergleichbar sind und im Wettbewerb stehen. Auch das ebenfalls vom EuGH in seinen Entscheidungen normierte Gleichbehandlungsgebot, dessen Verletzung im Steuerbereich u.a. durch Diskriminierungen gekennzeichnet sein kann, die Wirtschaftsteilnehmer betreffen, die nicht zwangsläufig miteinander konkurrieren, aber sich trotzdem in einer in anderer Beziehung vergleichbaren Situation befinden und welches verlangt, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre (Urteil des EuGH vom 10.04.2008 Rs. C-309/06, UR 2008, 592), wird nicht dadurch verletzt, dass der deutsche Gesetzgeber Darbietungsleistungen ausübender Künstler ermäßigt besteuert durch § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) UStG, nicht hingegen Leistungen der an einer Aufführung mitwirkenden Künstler i.S. des § 73 2.Alt. UrhG. Eine Vergleichbarkeit der Tätigkeit des Klägers, der mit seinem Kampfkunsttraining im Hintergrund zu dem Gelingen der Theateraufführungen beiträgt, zu der Tätigkeit der darbietenden Künstler, etwa den Schauspielern, welche das

48

Theaterstück aufführen, ist nicht bereits dadurch gegeben, dass es sich sowohl bei dem Kläger als auch bei den Schauspielern um ausübende Künstler i.S. des § 73 UrhG handelt. Eine diskriminierende Ungleichbehandlung könnte nur dann gegeben sein, wenn andere ausübende Künstler, die an Darbietungen lediglich mitwirken i.S. des § 73 2.Alt. UrhG (z.B. Regisseure, siehe Dreier in Dreier/Schulze, UrhG, § 73 Rn. 13), die Steuerermäßigung für sich in Anspruch nehmen könnten, hingegen der Kläger als Kampfballettchoreograph nicht. Dies ist jedoch nach Auffassung des Gerichts nicht der Fall (entgegen der Auffassung des FG Berlin-Brandenburg in dessen Urteil 7 K 2310/06 B vom 4.11.2008, EFG 2009, 156). Im übrigen sei in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass im Hintergrund von Theateraufführungen auch andere Unternehmer mitwirken, die nicht den Status des ausübenden Künstlers i.S. von § 73 2.Alt. UrhG für sich in Anspruch nehmen können (z.B. selbständige Tonmeister, Bühnen-, Kostüm oder Maskenbildner; siehe Beispiele von Dreier in Dreier/Schulze, UrhG, § 73 Rn. 14) und ihre Umsätze dem Regelsteuersatz des § 12 Abs.1 UStG unterwerfen müssen.

Das Gericht stimmt auch nicht der Aussage des FG Berlin-Brandenburg in dessen Urteil 7 K 2310/06 B vom 4.11.2008 (EFG 2009, 156, Rdnr. 65) zu, wonach ein Mitgliedstaat, der von einer durch die Richtlinie eingeräumten Ermächtigung Gebrauch machen möchte, grundsätzlich im Interesse einer einheitlichen Anwendung verpflichtet sein soll, diese in vollem Umfange umzusetzen. Gemäß Art. 12 Abs. 3 Buchstabe a Unterabs. 3 der 6. USt.-EG-RL ist es den Mitgliedstaaten freigestellt, die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien ermäßigt zu besteuern. Eine grundsätzliche Verpflichtung des Mitgliedstaates, die in Anhang H aufgeführten Umsätze, soweit sie sich in einer Kategorie befinden, entweder insgesamt oder gar nicht zu begünstigen, vermag das Gericht dem Wortlaut des Art. 12 Abs. 3 Buchstabe a Unterabs. 3 der 6. USt.-EG-RL nicht zu entnehmen. Vielmehr ist es hiernach auch zulässig, nur einzelne Umsätze einer Kategorie aus dem Anhang H mit einem ermäßigten Steuersatz zu begünstigen, andere hingegen nicht. Die Grenze der Befugnis eines Mitgliedstaates, von einer Ermächtigung i.S. des Art. 12 Abs. 3 Buchstabe a Unterabs. 3 der 6. USt.-EG-RL nach eigenem Belieben Gebrauch zu machen, ist nach Ansicht des Gerichts lediglich die Beachtung des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes und des Gleichbehandlungsgebotes, die aber - wie hier - durch die Ungleichbehandlung der Leistungen des Klägers zu denen eines darbietenden Künstlers nicht verletzt sind (s.o.).

Wollte man hingegen der Ansicht des FG Berlin-Brandenburg in dessen Urteil 7 K 2310/06 B vom 4.11.2008 (EFG 2009, 156, Rdnr. 65) folgen, so könnten sich z.B. auch Unternehmen, die mit der Instandsetzung medizinischer Geräte befasst sind, auf eine direkte Anwendung des Art. 12 Abs. 3 Buchstabe a Unterabs. 3 in Verbindung mit Anlage H, Kategorie 4 der 6. USt.-EG-RL und die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes mit der Begründung berufen, der deutsche Gesetzgeber habe zwar durch § 12 Abs.2 Nr.1 UStG i.V.m. Nrn.51 und 52 der Anlage zu § 12 Abs.2 Nrn. 1 und 2 UStG die Lieferung und Vermietung medizinischer Geräte steuerbegünstigt hat, nicht aber - obwohl in Kategorie 4 des Anhangs H zu Art. 12 Abs. 3 Buchstabe a Unterabs. 3 der 6. USt.-EG-RL ebenfalls benannt - auch deren Instandsetzung.

3. Der Kläger kann sich schließlich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass seine Choreographietätigkeit gemäß § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. c) UStG ermäßigt zu besteuern sei. Nach dieser Vorschrift ermäßigt sich die Steuer auf sieben Prozent für die die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben.

Diese Ermäßigungsvorschrift gilt zwar grundsätzlich für alle ausübenden Künstler i.S. von § 73 UrhG, die den Schutz des Urheberrechts für sich in Anspruch nehmen können, und damit auch für den Kläger.

Allerdings handelt es sich, soweit sich der Kläger in seinen Verträgen gegenüber den Theaterbetreibern auch dazu verpflichtet hat, der jeweiligen Bühne auch die Aufführungsrechte an seinen Choreographien der Kampfkunst für eine unbegrenzte Zahl von Aufführungen zu überlassen (siehe § 4 des Werkvertrages mit den Städtischen Bühnen der Stadt ; USt.-Akte 1999 bis 2001), um bloße Nebenleistungen zu der Hauptleistung, die Choreographie und die Kampfszenen mit den Schauspielern in Trainingsstunden einzustudieren. 53

Die Einräumung oder Übertragung der urheberrechtlichen Nutzungsrechte muss Hauptbestandteil der einheitlichen Gesamtleistung sein (BFH-Urteile vom 14. Februar 1974 V R 129/70, BStBl - II 1974, 261; vom 25. November 2004 V R 25/04, V R 26/04, Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFHE - 208, 479, BStBl II - 2005, 419; vgl. auch Abschn. 168 Abs. 1 der Umsatzsteuer-Richtlinien - UStR - Bundesministerium der Finanzen - BMF -, Schreiben vom 22. Dezember 1993, BStBl I 1994, 45 bezgl. Computerprogrammen). 54

Es reicht aber nicht aus, dass im Rahmen eines Umsatzes (z.B. Werkvertrag) auch Rechte nach dem Urhebergesetz mitübertragen werden. So liegt der Fall aber hier: Nach dem vorliegenden Werkvertrag erhält der Kläger sein Honorar für die Choreographie und Einstudierung der Kampfszenen; das Honorar bemisst sich dabei explizit an dem Umfang der veranschlagten Trainingseinheiten (siehe §§ 1 und 2 des Werkvertrages mit den Städtischen Bühnen der Stadt ....; USt.-Akte 1999 bis 2001). Zugleich mit dem Honorar für die Trainingseinheiten überlässt der Kläger dem Theaterbetreiber die notwendigen Aufführungsrechte. 55

Selbst wenn es zu einer Vereinbarung des Klägers mit seinen Vertragspartnern über die Übertragung von Schutzrechten gekommen sein sollte, ist diese Rechtseinräumung nicht die Hauptleistung bzw. wesentlicher Inhalt der Vertragsbeziehung zu seinen Auftraggebern gewesen, sondern allenfalls eine unselbständige Nebenleistung, die den Steuersatz für die Hauptleistung nicht beeinflusst (vgl. insoweit auch BFH-Urteil v. 13.03.1997, V R 13/96, BStBl II 1997, 372; BFH -Urt. vom 23.07.1998, V R 87/97, BStBl II 1998,641). Soweit ein urheberrechtliches Nutzungs- und Verwertungsrecht nur als unwesentlicher Bestandteil einer einheitlichen Gesamtleistung vereinbart wird oder nur eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung darstellt, teilt es das Schicksal der umsatzsteuerrechtlich nicht begünstigten Hauptleistung (vgl. Urteil des FG Nürnberg vom 26.01.1993 II 142/90; EFG 1993, 550). 56

Dass es sich bei der Überlassung der Aufführungsrechte lediglich um eine unselbständige Nebenleistung zu der Hauptleistung "Choreographie und Einstudierung der Kampfszenen (Kampfkunsttraining)" handelt, wird zum einen dadurch deutlich, dass ausweislich der §§ 1 – 4 des beispielhaft vorgelegten Werkvertrages mit den Städtischen Bühnen der Stadt ...sich das Honorar des Klägers ausdrücklich und ausschließlich an dessen Trainingsaufwand bemisst, hingegen die Übertragung der Aufführungsrechte durch das so bemessene Honorar bereits abgegolten ist. Im übrigen hat der Kläger durch diese Vereinbarung auch noch keine Rechte übertragen gemäß § 79 UrhG, die ihm als ausübender Künstler durch die Vorschriften der §§ 77 und 78 UrhG zustehen (Recht auf Aufnahme, Vervielfältigung und Verbreitung - § 77 UrhG – bzw. auf öffentliche Wiedergabe - § 78 UrhG -). Vielmehr ergibt sich aus dem Vertrag mit dem Z-Theater der Stadt ..., der vom Kläger ebenfalls beispielhaft zu den Steuerakten gereicht wurde (siehe USt. Akte 1999 bis 2001), dass durch das Honorar als Choreograph lediglich die Aufführungsrechte überlassen werden, nicht hingegen die sich aus 57

den §§ 77, 78 UrhG ergebenden Rechte des Klägers. Vielmehr sollte nach diesem Vertrag im Falle der Veröffentlichung des Werkes als Film oder im Ton- und Fernsehfunk und damit im Falle einer geplanten Inanspruchnahme der sich aus §§ 77, 78 UrhG ergebenden Rechte des Klägers neu über ein Honorar zu verhandeln sein. Derartige Umsätze i.S. einer Überlassung von Rechten gemäß §§ 77 und 78 UrhG, die ein neues Leistungsaustauschverhältnis begründen würden, sind aber nicht Gegenstand dieser Klage.

Da der Kläger somit für seine Tätigkeit als Kampfkunstchoreograph keine Steuerermäßigung gemäß §§ 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) oder Buchst. c) UStG in Anspruch nehmen kann, war seine Klage mit der Kostenfolge des § 135 Abs.1 FGO abzuweisen. 58

Insbesondere im Hinblick auf das derzeit beim BFH anhängige Revisionsverfahren XI R 44/08 bezüglich das Urteil des FG Berlin-Brandenburg 7 K 2310/06 B vom 4.11.2008 (EFG 2009, 156) hält es der Senat für sachgerecht, gemäß § 115 Abs.2 Nr.2 UStG die Revision zuzulassen. Der BFH hat sich bisher, soweit ersichtlich, noch nicht mit der Anwendbarkeit des § 12 Abs.2 Nr.7 Buchst. a) UStG in Bezug auf die Leistungen eines ausübenden Künstlers i.S. des § 73 2.Alt. UrhG befasst. 59