Urteil vom 05. August 2010, V R 54/09

Zuschuss, sportliche Veranstaltung, Zweckbetrieb - Umsatzsteuer auf Geschäftsbesorgungsleistungen - Steuerbefreiung von Dienstleistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehen

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 22 Buchst b, UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst m, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, EWGRL 388/77 Art 2 Nr 1, AO § 65

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. Oktober 2009, Az: 5 K 292/04

Leitsätze

Die Verwaltung von Sporthallen sowie das Einziehen der Hallenmieten einschließlich des Mahnwesens und Vollstreckungswesens durch einen gemeinnützigen Verein gegen Entgelt im Auftrag einer Stadt ist weder nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG als "sportliche Veranstaltung" noch nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG steuerbefreit .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein gemeinnütziger Verein, dessen Mitglieder zahlreiche gemeinnützige Sportvereine sind. Vereinszweck ist nach § 2 Abs. 1 der Satzung "die Interessenvertretung und Zusammenarbeit seiner Mitglieder und deren Fachverbände sowie die Förderung und Ausbreitung des Sports in der Stadt H (Stadt). Seine Aufgaben sind nach § 2 Abs. 2 der Satzung insbesondere, a) die Wahrung sportlicher Ideale, b) die Vertretung des Sports in der Öffentlichkeit und Wahrnehmung seiner Interessen bei staatlichen und kommunalen Stellen, c) die Förderung der Jugendarbeit und Jugendpflege, d) die Förderung und Erweiterung und Neugründung von Vereinen, e) die Förderung des Sportstättenbaus sowie der Durchführung von gemeinsamen Veranstaltungen, f) des Erwerbs von Sportabzeichen.

2 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Kläger im Streitjahr 1999 bestandskräftig veranlagt hatte, wurde dem FA bekannt, dass der Kläger seit 1994 von der Stadt Zahlungen aufgrund eines Geschäftsbesorgungsvertrages erhalten hatte, die der Kläger auch in seiner Umsatzsteuererklärung für 1999 (Streitjahr) nicht erfasst hatte (53.308 DM). Nach diesem Vertrag übertrug die Stadt dem Kläger die Befugnis, "die zur sportlichen Nutzung bestimmten Gymnastik-, Turn- und Sporthallen in städtischer Trägerschaft stehender Schulen sowie die Sporthalle V... zur regelmäßigen oder einmaligen Ausübung von Vereins- und Betriebssport und zur gewerblichen und nicht gewerblichen privaten Nutzung zu sportlichen Zwecken in fremdem Namen und für fremde Rechnung" zu vermieten. Die Geschäftsbesorgung umfasste das Einziehen des Mietzinses unter Einschluss etwaiger Mahn- und Vollstreckungsverfahren. Nach § 7 des Vertrages erhielt der Kläger "für seine Geschäftsbesorgung" von der Stadt jährlich Aufwendungsersatz in Höhe von 50.000 DM, der im Zwei-Jahres-Rhythmus an die allgemeine wirtschaftliche Entwicklung angepasst wurde. Im Jahre 2005 wurde die Verwaltung der Hallen wieder an die Stadt zurückgegeben.

3 Das FA beurteilte die Zahlungen als Entgelt für eine steuerbare Geschäftsbesorgungsleistung des Klägers an die Stadt und erfasste sie in dem nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Umsatzsteuer-Jahresbescheid 1999 zum Nettobetrag mit dem Regelsteuersatz.

4 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab. Zur Begründung führte es in dem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2010, 359 veröffentlichten Urteil im Wesentlichen aus:

5 Der Kläger habe aufgrund des Geschäftsbesorgungsvertrages durch Auswahl, Vermittlung und Überwachung der Hallenmieter sowie durch die Übernahme der Inkassotätigkeit eine entgeltliche Leistung an die Stadt erbracht und

keinen nicht steuerbaren Zuschuss erhalten. Diese Leistungen seien weder nach § 4 Nr. 22 und 25 des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG) noch nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) steuerbefreit. Eine in engem Zusammenhang mit Sport- oder Körperertüchtigung stehende Leistung "an Personen, die Sport oder Körperertüchtigung erbringen", liege nicht vor, da der Kläger die Geschäftsbesorgung nicht an die Sportler, sondern an die Stadt erbracht habe. Zwar genüge nach dem Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) vom 16. Oktober 2008 C-253/07, Canterbury Hockey Club, (BFH/NV 2009, 108) auch eine nur mittelbare Förderung des Sports. Der Kläger habe keine Leistungen erbracht, die lediglich aufgrund der spezifischen Organisationsstruktur nicht unmittelbar an die Sportler erbracht worden seien. Auch die Voraussetzungen für die Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG lägen nicht vor. Denn der Kläger habe einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, der nicht als Zweckbetrieb anzuerkennen sei, weil die Erfüllung der Vereinszwecke auch dann möglich gewesen sei, wenn die Stadt --wie vor Abschluss des Geschäftsbesorgungsvertrages-- die Hallenvermietung in eigener Regie betrieben oder auf einen Dritten übertragen hätte.

6 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Es fehle an einem Leistungsaustausch, weil er, der Kläger, mit der Hallenvermietung nur seinen Satzungszweck erfülle und die Stadt hierbei nicht von einer Pflichtaufgabe entlastet werde. Die Leistungen seien jedenfalls nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG steuerbefreit, weil es genüge, dass die Leistung letztlich der Sportausübung von Personen zugute komme, hilfsweise sei die Geschäftsbesorgung des Klägers als Zweckbetrieb anzuerkennen und damit der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Die Hallenvermietung sei zwingend notwendig gewesen, um die Erhöhung der Sporthallengebühren durch die Stadt abzuwenden und die Verteilung der Hallenzeiten effizienter zu gestalten. Verwaltungs- und Organisationsleistungen für Dritte könnten Gegenstand eines Zweckbetriebes sein. Er, der Kläger, sei mit seiner Sporthallenvermietung auch nicht in Wettbewerb zu gewerblichen Anbietern getreten.

7 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 26. Mai 2004 sowie den Umsatzsteueränderungsbescheid 1999 vom 5. Februar 2004 aufzuheben,

hilfsweise die Umsätze aus Geschäftsbesorgung mit dem ermäßigten Steuersatz zu erfassen.

8 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

9 Mit der Geschäftsbesorgungsleistung habe der Kläger gegenüber der Stadt eine steuerbare Leistung erbracht. Die Hallenvermietung für Rechnung der Stadt sei mit dem vom EuGH im Urteil Canterbury Hockey Club in BFH/NV 2009, 108 entschiedenen Sachverhalt nicht vergleichbar. Im Übrigen sei durch die Hallenvermietung weder der satzungsmäßige Zweck des Klägers unmittelbar verwirklicht worden, noch sei die Vermarktung der Hallen für die sportliche Interessenvertretung unerlässlich gewesen. Auch sei der Kläger mit der Hallenvermietung in Wettbewerb zu gewerblichen Anbietern getreten.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des Klägers handelt es sich bei den streitigen Zahlungen nicht um einen Zuschuss, sondern um Entgelt für Geschäftsbesorgungsleistungen an die Stadt. Die Voraussetzungen für die Befreiung der Umsätze liegen nicht vor. Der Kläger kann auch nicht als Zweckbetrieb eine Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz beanspruchen.

11 1. Das FG hat zu Recht die Zahlungen der Stadt an den Kläger aufgrund des Geschäftsbesorgungsvertrages als Entgelt für die Geschäftsbesorgung beurteilt.

12 a) Entgeltliche Leistungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG dem Anwendungsbereich der Steuer, wenn zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem

Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. November 2009 V R 29/08, BFH/NV 2010, 701; vom 18. Juni 2009 V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310; vom 27. November 2008 V R 8/07, BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, unter II.1., m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH und des BFH).

13 Der für die Steuerbarkeit erforderliche Leistungsaustausch ist bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen zu verneinen, wenn Zahlungen, die z.B. aus struktur- oder allgemeinpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen erfolgen, lediglich dazu dienen, die Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein zu fördern, nicht aber als Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Träger der öffentlichen Kasse anzusehen sind. Anders ist es, wenn Zahlungen zur Ausführung bestimmter Leistungen im Interesse des Zuwendenden geleistet werden (z.B. BFH-Urteil in BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, unter II.1.c). Erbringt ein Unternehmer aufgrund eines gegenseitigen Vertrages mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Leistungen zur Erfüllung der von ihm vertraglich gegen Entgelt übernommenen Aufgaben, ist grundsätzlich von einem Leistungsaustausch auszugehen (vgl. BFH-Urteile vom 8. November 2007 V R 20/05, BFHE 219, 403, BStBl II 2009, 483, Leitsatz 1, und vom 5. Dezember 2007 V R 63/05, BFH/NV 2008, 996, Leitsatz 2).

14 b) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Entscheidung des FG, wonach die Zahlungen im Streitfall Entgelt für eine Geschäftsbesorgungsleistung des Klägers an die Stadt sind. Der Kläger hat aufgrund des Vertrages mit der Stadt die Zahlungen für seine Leistungen an die Stadt in Form der Vermietung der Hallen im Namen und für Rechnung der Stadt sowie ggf. der Beitreibung der Mieten erhalten. Er hat damit konkrete Leistungen im Interesse der Stadt erbracht. Entgegen der Auffassung des Klägers ist es für die Frage des Leistungsaustausches nicht entscheidend, ob es sich bei der übernommenen Aufgabe um eine Pflichtaufgabe oder eine freiwillige Aufgabe der betreffenden Körperschaft des öffentlichen Rechts handelt (BFH-Urteil in BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, unter II.2.a).

15 2. Die Leistungen des Klägers sind weder nach nationalem Recht (§ 4 Nr. 22 Buchst. b UStG) noch nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG von der Umsatzsteuer befreit.

16 a) § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG befreit u.a. sportliche Veranstaltungen, die von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken dienen, durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht.

17 Der Kläger hat durch die Vermietung der Hallen im Auftrag und im Namen sowie für Rechnung der Stadt keine "sportlichen Veranstaltungen" durchgeführt, bei denen das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht. Wie der BFH bereits entschieden hat (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 V R 69/06, BFHE 219, 287; BFH-Beschluss vom 20. November 2008 V B 264/07, BFH/NV 2009, 430), ist eine Hallenvermietung keine "sportliche Veranstaltung", da die Vermietung von Sportstätten lediglich die Voraussetzung für sportliche Veranstaltungen schafft. Nichts anderes gilt, wenn Gegenstand der Leistung nicht die Nutzungsüberlassung, sondern nur deren Organisation für den Vermieter ist.

18 b) Eine Steuerbefreiung folgt auch nicht aus Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG.

19 Danach sind steuerfrei bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben.

20 Ausgeschlossen sind gemäß Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG Dienstleistungen, wenn sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind oder sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden Unternehmen durchgeführt werden.

21 aa) Im Urteil Canterbury Hockey Club in BFH/NV 2009, 108 hat der EuGH die Kriterien für die Befreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG wie folgt zusammengefasst:

22 "Die Begriffe, mit denen die in Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen Steuerbefreiungen bezeichnet sind, sind eng auszulegen, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme. Diese Begriffe sind nach ihrem

Sachzusammenhang sowie nach den Zielsetzungen und der Systematik der Richtlinie 77/388/EWG auszulegen, wobei insbesondere der Normzweck der betreffenden Steuerbefreiung zu berücksichtigen ist (Randnr. 17). Was Sport und Körperertüchtigung als dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten betrifft, soll die Befreiung in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG diese Art von Tätigkeiten fördern, befreit jedoch nicht generell sämtliche mit diesen zusammenhängende Dienstleistungen von der Steuer (Randnr. 19). Es muss sich um Dienstleistungen handeln --die von einer Einrichtung ohne Gewinnstreben erbracht werden müssen--, die im engen Zusammenhang mit Sport oder Körperertüchtigung stehen und nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG 'zur Ausübung der steuerbefreiten Tätigkeit, d.h. von Sport oder von Körperertüchtigung, unerlässlich' sind (Randnrn. 22 und 32) und weiter 'an Personen erbracht werden, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben'."

23 Zu den in der Vorschrift genannten Leistungsempfängern, Personen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben, führt der EuGH aus, die Regelung beziehe sich auf den Sport im Allgemeinen und umfasse daher "auch Sportarten, die von Einzelnen notwendigerweise in Zusammenschlüssen von Personen oder innerhalb durch nicht eingetragene Vereinigungen oder juristische Personen geschaffener organisatorischer und administrativer Strukturen wie Sportvereinen ausgeübt werden" (Randnr. 27). In solchen Situationen werden zum einen zwischen dem Sportverein und dem Dienstleistenden und zum anderen zwischen dem Sportverein und seinen Mitgliedern Leistungen erbracht und Rechtsbeziehungen geknüpft (Randnr. 28). Würde auf eine unmittelbare Leistungsbeziehung zu dem Sporttreibenden abgestellt, käme die Steuerbefreiung Personen, die die betreffende Sportart in Personenzusammenschlüssen oder in von Sportvereinen errichteten Organisationsstrukturen ausüben, nicht zugute (Randnrn. 29 bis 31). Gegen den Grundsatz der Neutralität verstieße es, wenn die Möglichkeit, die Befreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG in Anspruch zu nehmen, von der Organisationsstruktur abhängig wäre, die die jeweilige sportliche Aktivität kennzeichne (Randnr. 30).

24 bb) Der Kläger erfüllt als gemeinnütziger Verein zwar die persönlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG.

25 cc) Die streitigen Leistungen sind jedoch weder "zur Ausübung der steuerbefreiten Tätigkeit, d.h. von Sport oder von Körperertüchtigung, unerlässlich" (vgl. Randnrn. 22 und 32) noch werden sie im Sinne der Auslegung des EuGH (vgl. Randnrn. 27 ff.) an "Personen erbracht ...., die Sport oder Körperertüchtigung ausüben".

26 (1) Die Steuerbefreiung bestimmt sich nach der Rechtsprechung des EuGH "insbesondere nach der Natur der erbrachten Dienstleistung und nach dem Verhältnis der Dienstleistung zur Ausübung von Sport und Körperertüchtigung" (Randnr. 23); die Dienstleistungen müssen "für seine Ausübung unerlässlich" sein und "die tatsächlich Begünstigten dieser Leistungen müssen die Personen sein, die Sport ausüben" (Randnr. 32). Als Beispiele hierfür nennt der EuGH die Überlassung von Sportstätten oder die Zurverfügungstellung eines Schiedsrichters (Randnr. 28); als Beispiel für Leistungen, die die genannten Voraussetzungen nicht erfüllen, nennt er Beratungen im Bereich des Marketings und der Gewinnung von Sponsoren; die Einbeziehung solcher Leistungen in die Befreiung, die --anders als z.B. die Überlassung der Sportstätte zur Ausübung des Sports und die Überlassung von Schiedsrichtern für die Wettkämpfe-- nicht ihrer Art nach (als solche) den Sportlern zugute kommen, sondern lediglich Voraussetzung dafür sind, dass solche Leistungen (die ihrer Art nach tatsächlich den Sportlern zugute kommen) erbracht werden können, ist deshalb, wenn sie sich nicht allein durch die spezifischen Bedingungen für die Ausübung des Sports charakterisieren lassen, nicht unerlässlich. Anders als die Überlassung der Sportstätte an einen Sportler zur Ausübung seines Sports oder an einen Verein, in dessen Rahmen der Sport ausgeübt wird, sind dagegen Dienstleistungen, die der Vermieter oder Verpächter der Sportstätten mangels eigenen Personals von anderen Unternehmern bezieht, um die Nutzungsüberlassung zu organisieren --wie z.B. Hausmeisterleistungen, Reinigungsleistungen, Rechtsberatung bei der Mietvertragsgestaltung oder die organisatorische Abwicklung des Nutzungsverhältnisses (wie z.B. Auswahl der Mieter, Ausgestaltung des Nutzungsverhältnisses, Abstimmung der Nutzungszeiten und die finanzielle Abwicklung des Mietverhältnisses)--, auch wenn sie für die Durchführung der Nutzungsüberlassung von Sportstätten notwendig sind, ihrer Art nach --als solche-- nicht für die Ausübung des Sports unerlässlich. Sie kommen ihrer Art nach auch --anders als z.B. die Überlassung des Sportplatzes zur Nutzung, die Bereitstellung von Schiedsrichtern für Wettkämpfe-- nicht "tatsächlich" den Sportlern, sondern dem Vermieter oder Verpächter und nur vermittelt durch deren Nutzungsüberlassung an die Vereine den Sportlern zugute.

27 (2) Das Tatbestandsmerkmal, wonach die Leistungen "an Personen erbracht werden, die Sport ausüben" setzt voraus, dass die spezifischen Organisationsstrukturen, in denen Sport ausgeübt wird, es typischerweise ausschließen, dass die betreffende Leistung direkt an die Sportler erbracht werden kann.

28 dd) Das FG hat daher zu Recht entschieden, dass sich der Kläger nicht auf die Steuerbefreiung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG berufen kann; denn seine Leistungen dienen nur der technischen und finanziellen Abwicklung der Nutzungsverhältnisse der Stadt mit den Vereinen und kommen ihrer Art nach nicht tatsächlich als solche den Sportlern zugute. Allein der Umstand, dass sie als Vorleistungen in die Nutzungsüberlassung "einfließen", reicht nicht aus. Ob eine andere Beurteilung möglich gewesen wäre, wenn der Kläger nur die zeitliche Einteilung der Hallennutzung durch die verschiedenen Vereine übernommen hätte, kann der Senat offen lassen.

29 3. Die Leistungen des Klägers unterliegen auch nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG. Danach ermäßigt sich die Umsatzsteuer u.a. für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar u.a. gemeinnützigen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO). Das gilt nach Satz 2 dieser Vorschrift aber nicht für die Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Gemeint ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (§ 14 AO), der kein Zweckbetrieb ist (§ 64 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 65 bis 68 AO).

30 Ein --hier allein in Betracht kommender-- Zweckbetrieb nach § 65 AO ist nur gegeben, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,

2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und

3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

31 a) Dies setzt nach der Rechtsprechung voraus, dass es sich um einen für die Vereinszwecke "unentbehrlichen Hilfsbetrieb" handelt (z.B. BFH-Urteile vom 23. Juli 2009 V R 93/07, BFHE 226, 435; vom 22. April 2009 I R 15/07, BFHE 224, 405; vom 16. Dezember 2009 I R 49/08, BFHE 228, 53, BFH/NV 2010, 1047; vom 12. Juni 2008 V R 33/05, BFHE 221, 536, BStBl II 2009, 221; vom 18. März 2004 V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798; vom 9. Juli 2003 V R 29/02, BFHE 202, 403, BStBl II 2003, 904). Das bedeutet, dass die Tätigkeit in ihrer Gesamtheit selbst der Zweckerreichung und nicht lediglich zur Mittelbeschaffung dient (Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 65 AO Rz 19; Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 171 f.). Das bedarf einer Gesamtwürdigung unter Berücksichtigung zum einen der Art der Tätigkeit und zum anderen der Beziehung zum konkreten Satzungszweck. Ein Zweckbetrieb liegt nicht vor, wenn eine wirtschaftliche Tätigkeit nach ihrem gesamten Inhalt keine solche Qualität hat, dass es gerechtfertigt wäre, die Körperschaft gegenüber anderen Unternehmern zu begünstigen (vgl. § 65 Nr. 2: "nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb").

32 b) Die Würdigung des FG, dass diese Voraussetzungen im Streitfall nicht vorliegen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (§ 118 Abs. 2 FGO).

33 Die Klägerin hat gegenüber der Stadt Geschäftsbesorgungsleistungen erbracht, die in der Vermietung der städtischen Sportstätten im Namen und für Rechnung der Stadt besteht. Charakteristisches Merkmal der Tätigkeit ist nicht die Nutzungsüberlassung und daher nicht der Gegenstand der Vermietungsleistung der Stadt, sondern die organisatorische Abwicklung von Nutzungsverhältnissen, eine Tätigkeit, die ihrer Art nach auch von gewerblichen Immobilienverwaltern ausgeführt wird, und die allein deshalb einen Bezug zum Sport aufweist, weil Gegenstand der Vermietung durch die Stadt Sportstätten sind. Dies rechtfertigt --als einziger Bezug der Tätigkeit zum Satzungszweck des Klägers-- nicht die Beurteilung der gesamten Tätigkeit als "unentbehrlichen Hilfsbetrieb" für die satzungsgemäßen Zwecke, "die Interessenvertretung und Zusammenarbeit seiner Mitglieder und deren Fachverbände sowie die Förderung und Ausbreitung des Sports in der .... Stadt durch ... Förderung des Sports, die Wahrung sportlicher Ideale, die Vertretung des Sports in der Öffentlichkeit und Wahrnehmung seiner Interessen bei staatlichen und kommunalen Stellen, die Förderung der Jugendarbeit und Jugendpflege, die Förderung und Erweiterung und Neugründung von Vereinen, die Förderung des Sportstättenbaus sowie der Durchführung von gemeinsamen Veranstaltungen und des Erwerbs von Sportabzeichen".

Quelle: www.bundesfinanzhof.de