Urteil vom 02. März 2011, XI R 21/09

Umsatzsteuerfreiheit von Golfeinzelunterricht nach Unionsrecht - Sportliche Veranstaltung - Unmittelbare Wirkung einer Richtlinie

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 22 Buchst a, UStG § 4 Nr 22 Buchst b, AO § 52, AO § 55, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst m

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 02. Januar 2008, Az: 16 K 76/06

Leitsätze

Ein gemeinnütziger Golfverein kann sich für die Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung für Golfeinzelunterricht, den er durch angestellte Golflehrer gegenüber seinen Mitgliedern gegen Entgelt erbringt, unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG berufen .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein Golfclub in der Rechtsform des eingetragenen Vereins, der als gemeinnützig anerkannt ist.

2 Auf dem Golfplatz des Klägers dürfen nur Personen spielen, die auf dem Platz selbst die Platzreife erworben haben oder über einen Ausweis des Deutschen Golf-Verbands verfügen.

3 Der Kläger beschäftigte im Streitjahr 2000 angestellte Golflehrer, die seinen Mitgliedern gegen Entgelt Golfeinzelunterricht erteilten. Vereinnahmt wurde im Streitjahr hieraus ein Betrag von (brutto) ... DM. In seiner Umsatzsteuererklärung für 2000 behandelte der Kläger diese Umsätze als steuerfrei. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stimmte der Umsatzsteuererklärung zunächst zu.

4 Im Rahmen einer Außenprüfung beim Kläger ging der Prüfer davon aus, dass der Golfeinzelunterricht weder steuerbefreit sei noch dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) unterliege.

5 Entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung erließ das FA einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2000. Der dagegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.

6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 891 veröffentlicht. Nach Auffassung des FG ist der vom Kläger durch seine angestellten Golflehrer erteilte Einzelunterricht nicht von der Steuer befreit. Die Voraussetzungen von § 4 Nr. 22 Buchst. a und b UStG seien nicht erfüllt, weil der Kläger keine "Veranstaltung" im Sinne dieser Bestimmungen durchgeführt habe. Die Anwendung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) scheitere an den Ausschlusstatbeständen des Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG. Auch die Voraussetzungen für die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG seien nicht gegeben.

7 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Entgegen der Auffassung des FG seien die Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG erfüllt. Er könne sich für die begehrte Steuerbefreiung auch auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG stützen. Im Übrigen habe das FG zu Unrecht das Bestehen einer Wettbewerbssituation i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG bejaht.

8 Der Kläger beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2000 dahingehend

zu ändern, dass die steuerpflichtigen Umsätze, die bisher im Umfang von ... DM (brutto) enthalten sind, aus der Steuerfestsetzung herausgenommen werden,

hilfsweise, das FG-Urteil aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2000 dahingehend zu ändern, dass die steuerpflichtigen Umsätze, die bisher im Umfang von ... DM (brutto) enthalten sind, nur mit dem Steuersatz von 7 % belegt werden.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 Das FG hat zwar für die Erteilung von Einzelunterricht durch die beim Kläger angestellten Golflehrer zu Recht das Vorliegen der Voraussetzungen von § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG verneint. Ob entsprechend der Auffassung des FG die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG gleichfalls nicht eingreift, kann der Senat offenlassen. Denn der Kläger kann sich für die begehrte Steuerfreiheit dieser Umsätze unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG berufen. Die Feststellungen des FG erlauben dem Senat keine abschließende Entscheidung.

12 1. Der Kläger hat nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbare Leistungen erbracht, indem er durch die bei ihm angestellten Golflehrer seinen Mitgliedern gegen Entgelt Golfeinzelunterricht erteilt hat.

13 2. Nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG sind Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, steuerfrei, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden. Die Steuerbefreiung gilt nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG auch für andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht.

14 a) Die streitigen Leistungen des Klägers sind nicht nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG steuerfrei, weil der vom Kläger erteilte Einzelunterricht keine "Veranstaltung" im Sinne dieser Vorschrift ist.

15 Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist unter "sportlicher Veranstaltung" eine organisatorische Maßnahme eines Sportvereins zu verstehen, die es aktiven Sportlern ermöglicht, Sport zu treiben. Eine bestimmte Organisationsform oder -struktur schreibt das Gesetz nicht vor. Die untere Grenze der sportlichen Veranstaltung ist erst unterschritten, wenn die Maßnahme nur eine Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen bzw. -anlagen oder lediglich eine konkrete Dienstleistung, wie z.B. die Beförderung zum Ort der sportlichen Betätigung oder ein spezielles Training für einzelne Sportler zum Gegenstand hat (BFH-Urteile vom 25. Juli 1996 V R 7/95, BFHE 181, 222, BStBl II 1997, 154, unter II.2.b; vom 9. August 2007 V R 27/04, BFHE 217, 314, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2007, 811, unter II.3.a aa; vom 11. Oktober 2007 V R 69/06, BFH/NV 2008, 322, UR 2008, 153, unter II.2.b aa; vom 3. April 2008 V R 74/07, BFHE 221, 451, BFH/NV 2008, 1631, unter II.2., und BFH-Beschluss vom 20. November 2008 V B 264/07, BFH/NV 2009, 430).

16 Der vom Kläger durch seine Angestellten erteilte Einzelunterricht ist danach keine Veranstaltung i.S. des § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG.

17 b) Der Senat lässt offen, ob er sich der Meinung des Klägers anschließen kann, dass die Erteilung von Golfeinzelunterricht dem Grunde nach in den Anwendungsbereich von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG fallen könnte.

18 Nach Auffassung der Verwaltung und Teilen der Literatur kann die Erteilung von Sportunterricht durch Sportvereine (z.B. Schwimm-, Tennis- und Segelunterricht) auch eine Veranstaltung belehrender Art i.S. von § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG sein (vgl. Abschn. 115 Abs. 3 der Umsatzsteuer-Richtlinien zu § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG, nunmehr Abschn. 4.22.1. Abs. 4 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses; Heidner in Bunjes/Geist, UStG, 9. Aufl., § 4 Nr. 22 Rz 4; Rasche in Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 12 Rz 65, jeweils m.w.N.). Teilweise wird

angenommen, dass auch die Erteilung von Einzelunterricht in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift fallen kann (Handzik in Offerhaus/Söhn/Lange, § 4 Nr. 22 UStG Rz 16 zum Musikinstrumenten-Einzelunterricht).

19 Der BFH hat die Frage, ob § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG auch die Erteilung von Sportunterricht umfasst, bislang noch nicht geklärt (ausdrücklich offengelassen im BFH-Urteil vom 27. April 2006 V R 53/04, BFHE 213, 256, BStBl II 2007, 16, unter II.1.e). Auch im Streitfall bedarf es insoweit keiner Entscheidung, weil der Kläger sich für die begehrte Steuerbefreiung unmittelbar auf das Unionsrecht berufen kann.

20 3. Die Leistungen des Klägers sind nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei.

21 a) Gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten "unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen", von der Umsatzsteuer:

22 "m) bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben;"

23 Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG bestimmt:

24 "Von der in Absatz 1 Buchstaben ... m) ... vorgesehenen Steuerbefreiung sind Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen ausgeschlossen, wenn

- sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung

gewährt wird, nicht unerlässlich sind;

- sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden."

25 Das UStG hat diese Bestimmung in § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG bislang nicht vollständig umgesetzt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 451, BFH/NV 2008, 1631, unter II.2.b).

26 b) Ein Einzelner kann sich in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen (ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--, vgl. z.B. Urteil vom 10. September 2002 Rs. C-141/00 --Kügler--, Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30, Rz 51).

27 Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG zählt die Tätigkeiten, die steuerfrei sind, hinreichend genau und unbedingt auf (vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 451, BFH/NV 2008, 1631, unter II.3., das auf dieser Rechtsauffassung beruht).

28 c) Im Streitfall sind die Voraussetzungen von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG erfüllt.

29 aa) Die Erteilung von Einzelunterricht im Golfsport ist eine Leistung, die in engem Zusammenhang mit Sport oder Körperertüchtigung steht und an Personen erbracht wird, die selbst Sport, nämlich Golf, ausüben.

30 bb) Der Kläger ist als gemeinnütziger Verein nach §§ 52, 55 der Abgabenordnung selbstlos tätig und handelt daher ohne Gewinnstreben.

31 d) Die Befreiung ist nicht nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b 1. Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG ausgeschlossen. Denn die Dienstleistung des Klägers ist unerlässlich für die Ausübung des Golfsports.

32 Nach der Rechtsprechung des EuGH bestimmt sich die Steuerbefreiung "insbesondere nach der Natur der erbrachten Dienstleistung und nach dem Verhältnis der Dienstleistung zur Ausübung von Sport oder Körperertüchtigung" (Urteil vom 16. Oktober 2008 Rs. C-253/07 --Canterbury Hockey Club--, Slg. 2008, I-7821, BFH/NV 2009, 108, Rz 23); die Dienstleistungen müssen mit dem Sport in engem Zusammenhang stehen und "für seine Ausübung unerlässlich" sein (Rz 32). Als Beispiele hierfür nennt der EuGH die Überlassung von Sportstätten oder die Zurverfügungstellung eines Schiedsrichters (Rz 28); als Beispiel für Leistungen, die die genannten Voraussetzungen

nicht erfüllen, nennt er Beratungen im Bereich des Marketings und der Gewinnung von Sponsoren (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 5. August 2010 V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191, unter II.2.b cc).

33 Im Streitfall ist die Erteilung von Golfunterricht für die Ausübung des Golfsports unerlässlich in diesem Sinne. Denn bei jedem Sportverein ist die Erteilung von Unterricht in der Sportart, deren Betreiben Vereinszweck ist, unerlässlich für die Ausübung des Sports. Der Unterricht dient der Erlangung und Vervollkommnung derjenigen Fähigkeiten, die für die regelgerechte Ausübung der jeweiligen Sportart benötigt werden.

34 e) Die Steuerbefreiung ist auch nicht aus Wettbewerbsgründen nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b 2. Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG ausgeschlossen.

35 Entgegen der Auffassung des FA kommt für Tätigkeiten, die --wie im Streitfall-- den Kernbereich der Befreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG betreffen, ein Ausschluss nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b 2. Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG nicht in Betracht. Ansonsten liefe die Befreiung in weiten Teilen leer (vgl. BFH-Urteil in BFHE 221, 451, BFH/NV 2008, 1631, unter II.3.c aa).

36 4. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Denn den tatsächlichen Feststellungen des FG lässt sich nicht entnehmen, ob der wegen der bislang angenommenen Steuerpflicht der Umsätze möglicherweise in Anspruch genommene Vorsteuerabzug infolge der nunmehr erkannten Steuerbefreiung ggf. nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG zu korrigieren ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de