Urteil vom 16. Oktober 2013, XI R 34/11

Zur Besteuerung der Umsätze eines gemeinnützigen Reitsportvereins aus einer Pensionspferdehaltung

BFH XI. Senat

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

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 29. Juni 2011, Az: 12 K 4547/08

Leitsätze

Dienstleistungen, die ein gemeinnütziger Reitsportverein im Rahmen einer Pensionspferdehaltung erbringt, können von der Umsatzsteuer befreit sein oder dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob Umsätze aus der Pensionspferdehaltung eines gemeinnützigen Reitsportvereins von der Umsatzsteuer befreit sind oder ob sie (zumindest) dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein im Vereinsregister des Amtsgerichts X eingetragener gemeinnütziger Verein mit dem Zweck der "Förderung des Reitsports als Leistungs- und Freizeitbreitensport, sowie [der] Pflege und Erhaltung der Freude am Pferd".

3 Der Kläger verfügt über umfangreiche Reitanlagen in Gestalt einer Halle, einem Dressurviereck, einem kleinen und einem großen Springplatz, einer Führanlage, einem Solarium und zahlreichen Koppeln. Außerdem betreibt er eine Pferdepension, in deren Rahmen er im Streitjahr 2006 folgende Leistungen erbrachte:

4
- Gestellung von Einstellplätzen für Pferde einschließlich Reinigung (Entmistung)
- Lieferung von Streu und stallüblicher Fütterung
- Pflege und Betreuung der Pferde
- regelmäßige Besuche von Tierärzten, Physiotherapeuten und Hufschmieden
- Anlagenbenutzung.

5 Diese Leistungen bot der Kläger im Streitjahr je nach Art der Box für ... € bis ... € pro Monat an; seine Umsätze hieraus beliefen sich auf ... € (netto).

6 In der Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr unterwarf der Kläger diese Umsätze dem Regelsteuersatz.

7 Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 28. Mai 2008 und setzte gegen den Kläger Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt ... € fest.

8 Gegen diesen Bescheid legte der Kläger Einspruch ein und beantragte, die Umsätze aus der Pensionspferdehaltung gemäß 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) von der Umsatzsteuer zu befreien, hilfsweise aber gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) i.V.m. § 65 der Abgabenordnung (AO) dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen.

9 Das FA änderte den Umsatzsteuerbescheid für 2006 daraufhin mehrfach - zuletzt mit Bescheid vom 19. August 2008. Der Einspruch des Klägers blieb der Sache nach ohne Erfolg.

10 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab.

11 Nach Auffassung des FG sind die streitbefangenen Umsätze des Klägers nicht nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG von der Steuer befreit. Denn die von dem Kläger eigenständig angebotene Pensionspferdehaltung, die von der Nutzung der Reitsportanlage ohne weiteres zu trennen sei, gehöre nicht zum Kernbereich der Tätigkeit des Klägers und sei "nicht unerlässlich" i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG.

12 Ferner sei im Streitfall auch der (weitere) Ausschlusstatbestand des Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG erfüllt.

13 Denn die von dem Kläger angebotene --isoliert als solche zu betrachtende-- Pensionspferdehaltung stehe in unmittelbarer Konkurrenz zu anderen Pensionspferdebetrieben und sei im Wesentlichen dazu bestimmt, dem Kläger zusätzliche Einnahmen zu verschaffen.

14 Auch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG i.V.m. § 65 AO scheide aus. Denn der Kläger erbringe mit der von ihm angebotenen Pensionspferdehaltung und den damit verbundenen Zusatz- und Rahmenleistungen eine nicht nach § 65 AO begünstigte, von dem eigentlichen Vereinszweck losgelöste Tätigkeit eigener Art in Form eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der kein Zweckbetrieb sei.

15 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 772 veröffentlicht.

16 Mit seiner hiergegen eingelegten Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Er trägt im Wesentlichen vor, das FG habe Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG und insbesondere den Begriff der "Unerlässlichkeit" i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 2 erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG unzutreffend ausgelegt.

17 Ausgehend von der hierzu ergangenen Rechtsprechung (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 16. Oktober 2008 C-253/07 --Canterbury Hockey Club--, Slg. 2008, I-7821, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2008, 854, und Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. April 2008 V R 74/07, BFHE 221, 451, BFH/NV 2008, 1631; vom 2. März 2011 XI R 21/09, BFHE 233, 269, BFH/NV 2011, 1456) sei die Steuerbefreiung zu bejahen, wenn die Dienstleistung mit der Ausübung der jeweiligen Sportart in engem Zusammenhang stehe und die Ausübung des Sports ermögliche. Diese Voraussetzung sei im Streitfall erfüllt. Denn ebenso wie das Vorhalten der Reithalle und der Außenplätze (Dressur/Springen) zählten auch die Stallungen zu den unabdingbar erforderlichen Einrichtungen seiner Anlage, da andernfalls mangels eigener Einstellmöglichkeiten die Ausübung des Reitsports für die aktiven Reiter unmöglich wäre. Insbesondere der von der überwiegenden Mehrheit seiner Mitglieder ausgeübte Turnier- und Leistungssport setze das tägliche Training von Pferd und Reiter voraus. Ohne Stallungen könnten die Mitglieder und Einsteller die Anlage des eigenen Vereins mangels eigener Unterbringungsmöglichkeit für die Pferde und außerdem mangels zeitlicher und tatsächlicher Transportmöglichkeit der Pferde überhaupt nicht nutzen.

18 Auch die Ausführungen des FG zur vermeintlichen Wettbewerbssituation i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 2 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG seien unzutreffend. Denn der BFH habe bereits geklärt, dass für Tätigkeiten, die --wie im Streitfall-- den Kernbereich der Befreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG beträfen, ein Ausschluss der Befreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG nicht in Betracht komme (BFH-Urteil in BFHE 221, 451, BFH/NV 2008, 1631).

19 Hilfsweise werde geltend gemacht, dass die Entscheidung der Vorinstanz gegen § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG i.V.m. § 65 AO verstoße. Denn das Vorhalten von Stallungen durch den Kläger diene der satzungsmäßig verankerten, gemeinnützigen Förderung des Reitsports. Das Einstellen der Pferde von Vereinsmitgliedern sei zur Erreichung der Zwecke des Klägers unerlässlich i.S. von § 65 Nr. 2 AO. Ferner bestehe keine Wettbewerbssituation zwischen dem Kläger und umliegenden gewerblichen Betrieben.

20 Der Kläger beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2006 vom 19. August 2008 sowie die Einspruchsentscheidung vom 25. August 2008 dahingehend zu ändern, dass die Umsätze aus der Pensionspferdehaltung von der Umsatzsteuer befreit werden und die Umsatzsteuer für 2006 nach entsprechender Korrektur der Vorsteuerbeträge auf ... € festgesetzt wird,

hilfsweise, die Umsätze aus der Pensionspferdehaltung dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen und die Umsatzsteuer für 2006 auf ... € festzusetzen.

21 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

22 Nach seiner Auffassung steht die Dienstleistung der Pferdepensionshaltung nicht in engem Zusammenhang mit der Sportausübung. Ausüben des Reitsports sei das Reiten als solches. Darunter fielen nicht vor- oder nachbereitende Maßnahmen wie die Pflege, das Unterstellen und das Versorgen der Pferde. Auch in der Literatur werde die Auffassung vertreten, dass die Unterbringung der Pferde nicht unmittelbar der Sportausübung durch die Mitglieder diene.

23 Zudem müsse nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG die Leistung an Personen erbracht werden, die "Sport oder Körperertüchtigung ausüben". Dies sei vorliegend nicht der Fall, weil die Dienstleistungen im Rahmen der Pferdepension erst dann erbracht bzw. in Anspruch genommen würden, wenn das Reiten gerade nicht mehr ausgeübt werde.

24 Im Übrigen sei das Halten von Pensionspferden für die Ausübung des Reitsports zwar nützlich, aber nicht unerlässlich. Ergänzend werde insoweit auch auf das Urteil des Niedersächsischen FG vom 24. April 2008 16 K 334/07 (nicht veröffentlicht --n.v.--, juris) verwiesen.

25 Ferner sei im Hinblick auf den Ausschlusstatbestand des Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG eine abstrakte Wettbewerbssituation ausreichend, deren Vorliegen auch der Kläger nicht in Abrede stelle.

26 Schließlich komme auch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG nicht in Betracht, da die vom Kläger unterhaltene Pferdepension ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sei. Die Voraussetzungen des § 65 AO für die Annahme eines Zweckbetriebs lägen (sämtlich) nicht vor.

Entscheidungsgründe

II.

27 Die Revision 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--).

28 Das FG hat zwar zu Recht angenommen, dass die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG für die vom Kläger im Rahmen der Pferdepension erbrachten Leistungen in Betracht kommt. Es ist aber bei der Beurteilung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung von unzutreffenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Der Senat kann nicht durcherkennen, weil die bislang getroffenen tatsächlichen Feststellungen des FG keine abschließende Entscheidung zulassen.

29 1. Die Leistungen des Klägers betreffend die Pensionspferdehaltung erfüllen im Streitfall nicht die Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 233, 269, BFH/NV 2011, 1456, Rz 14 ff.; vom 18. August 2011 V R 64/09, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2012, 784, Rz 22, jeweils m.w.N.). Davon ist das FG übereinstimmend mit den Beteiligten zu Recht ausgegangen. Die vom Kläger im Rahmen seiner Pferdepension erbrachten Leistungen können aber nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--) von der Umsatzsteuer befreit sein.

30 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:

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

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

32 "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."

33 Das UStG hat diese Bestimmung bislang nicht vollständig umgesetzt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 221, 451, BFH/NV 2008, 1631, unter II.2.b, und in BFHE 233, 269, BFH/NV 2011, 1456, Rz 25).

34 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 EuGH, vgl. z.B. Urteile vom 10. September 2002 C-141/00 --Kügler--, Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30, Rz 51, und vom 15. November 2012 C-174/11 --Zimmermann--, HFR 2013, 84, UR 2013, 35, Rz 32; BFH-Urteile vom 19. März 2013 XI R 47/07, BFHE 240, 439, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2013, 312, und vom 25. April 2013 V R 7/11, BFHE 241, 745, BFH/NV 2013, 1521, Rz 17 f., 21).

35 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. z.B. BFH-Urteil in BFHE 221, 451, BFH/NV 2008, 1631, unter II.3.).

36 Der BFH hat bereits entschieden, dass für einen gemeinnützigen Reitverein, der --wie der Kläger-- ohne Gewinnstreben handelt und eine Pensionspferdehaltung betreibt, die begehrte Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG in Betracht kommen kann (BFH-Urteil vom 19. Februar 2004 V R 39/02, BFHE 205, 329, BStBl II 2004, 672, unter II.3.a).

37 c) Nach der Rechtsprechung des EuGH sind bei der Anwendung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG folgende Rechtsgrundsätze zu beachten:

38 aa) Zunächst ist zu berücksichtigen, dass die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG autonome unionsrechtliche Begriffe sind, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen (EuGH-Urteile vom 25. Februar 1999 C-349/96 --CPP--, Slg. 1999, I-973, UR 1999, 254, Rz 15; vom 8. März 2001 C-240/99 --Skandia--, Slg. 2001, I-1951, UR 2001, 157, Rz 23; vom 1. Dezember 2005 C-394/04 und C-395/04 --Ygeia--, Slg. 2005, I-10373, UR 2006, 150, Rz 15, und vom 21. Februar 2013 C-18/12 --Mesto Zamberk--, UR 2013, 338, MwStR 2013, 87, Rz 17).

39 bb) Ferner ist davon auszugehen, dass die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG umschrieben sind, eng auszulegen sind, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt (vgl. EuGH-Urteile vom 20. Juni 2002 C-287/00 --Kommission/Deutschland--, Slg. 2002, I-5811, UR 2002, 316, Rz 43; vom 26. Mai 2005 C-498/03 --Kingscrest Associates und Montecello--, Slg. 2005, I-4427, UR 2005, 453, Rz 29; --Ygeia-- in Slg. 2005, I-10373, UR 2006, 150, Rz 15, und --Mesto Zamberk-- in UR 2013, 338, MwStR 2013, 87, Rz 19). Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Daher entspricht es nicht dem Sinn dieser Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der in Art. 13 Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so ausgelegt werden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 10. Juni 2010 C-86/09 --Future Health Technologies--, Slg. 2010, I-5215, UR 2010, 540, Rz 30, und --Mesto Zamberk-- in UR 2013, 338, MwStR 2013, 87, Rz 19, jeweils m.w.N.).

40 cc) Nach der Rechtsprechung des EuGH ist Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen, dass er im Kontext von Personen, die Sport ausüben, auch Dienstleistungen erfasst, die in engem Zusammenhang mit Sport stehen und für dessen Ausübung unerlässlich sind, die Leistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden und die tatsächlich Begünstigten dieser Leistungen Personen sind, die den Sport ausüben (vgl. EuGH-Urteil --Canterbury Hockey Club-- in Slg. 2008, I-7821, UR 2008, 854, Rz 35). Dies entspricht dem Sinn dieser Vorschrift (bzw. der Nachfolgebestimmung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL), wonach bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten gefördert werden sollen, nämlich in engem

Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbracht werden, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben; auf diese Weise soll eine solche Betätigung durch breite Schichten der Bevölkerung ermöglicht werden (vgl. EuGH-Urteil --Mesto Zamberk-- in UR 2013, 338, MwStR 2013, 87, Rz 23).

41 (1) Die Steuerbefreiung bestimmt sich insbesondere "nach der Natur der erbrachten Dienstleistung und nach dem Verhältnis der Dienstleistung zur Ausübung von Sport oder Körperertüchtigung" (EuGH-Urteil --Canterbury Hockey Club-- in Slg. 2008, I-7821, UR 2008, 854, Rz 23).

42 (2) Bei der Gesamtbeurteilung der Frage, ob es sich bei der erbrachten Dienstleistung um eine in engem Zusammenhang mit Sport stehende Leistung handelt, kann auch die Konzeption des Unternehmens zu berücksichtigen sein, die sich aus ihren objektiven Merkmalen ergibt, d.h. den verschiedenen Arten der angebotenen Einrichtungen, ihre Anordnung, ihrer Zahl und ihre Bedeutung im Verhältnis zum Unternehmen insgesamt (EuGH-Urteil --Mesto Zamberk-- in UR 2013, 338, MwStR 2013, 87, Rz 33).

43 Ferner hat der EuGH bereits geklärt, dass insoweit die objektive Natur des betreffenden Umsatzes maßgeblich ist, d.h. dass es nicht auf die Absicht jedes einzelnen Nutzers des Unternehmens ankommt (EuGH-Urteil --Mesto Zamberk-- in UR 2013, 338, MwStR 2013, 87, Rz 36).

44 (3) Nach der Rechtsprechung des EuGH müssen die Dienstleistungen mit dem Sport in engem Zusammenhang stehen und ferner "für seine Ausübung unerlässlich" sein (Urteil --Canterbury Hockey Club-- in Slg. 2008, I-7821, UR 2008, 854, 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, Rz 26).

45 Dabei ist es stets Sache der nationalen Gerichte, zu prüfen, ob die in Rede stehende Dienstleistung in diesem Sinne "unerlässlich" ist (vgl. z.B. EuGH-Urteile --Ygeia-- in Slg. 2005, I-10373, UR 2006, 150, Rz 35; vom 9. Februar 2006 C-415/04 --Kinderopvang Enschede--, Slg. 2006, I-1385, BFH/NV Beilage 2006, 256, Rz 28; vom 14. Juni 2007 C-434/05 --Horizon College--, Slg. 2007, I-4793, UR 2007, 587, Rz 39, 41, und --Canterbury Hockey Club-- in Slg. 2008, I-7821, BFH/NV 2009, 108, Rz 35).

46 Zum genannten Merkmal der "Unerlässlichkeit" stellt der EuGH im Zusammenhang mit anderen unionsrechtlichen Steuerbefreiungstatbeständen insbesondere darauf ab, ob ohne die streitbefangene Dienstleistung keine Gleichwertigkeit der Hauptleistung auf demselben Niveau und mit der gleichen Qualität gewährleistet wäre (vgl. z.B. EuGH-Urteile --Kinderopvang Enschede-- in Slg. 2006, I-1385, BFH/NV Beilage 2006, 256, Rz 27 f., 30, und --Horizon College-- in Slg. 2007, I-4793, UR 2007, 587, Rz 39 f.).

47 Nach der Rechtsprechung des BFH sind die Überlassung von Golfbällen und die Nutzungsüberlassung einer Golfanlage an Nichtmitglieder (BFH-Urteil in BFHE 221, 451, BFH/NV 2008, 1631) sowie die Erteilung von Golfunterricht (BFH-Urteil in BFHE 233, 269, BFH/NV 2011, 1456) für die Ausübung des Golfsports unerlässlich.

48 2. Das FG hat --wie der Kläger mit Recht rügt-- seiner Entscheidung nicht diese Rechtsgrundsätze zugrunde gelegt, sondern ist von anderen (engeren) Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG ausgegangen, insbesondere hinsichtlich des Begriffs der Unerlässlichkeit i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG.

49 a) Es hat ausgeführt, unerlässlich sei eine Dienstleistung nur, wenn ohne sie die steuerbefreite Tätigkeit nicht möglich wäre; daran fehle es, wenn die Dienstleistung für die steuerbegünstigte Tätigkeit entbehrlich sei (Rz 42 seines Urteils).

50 Diese enge Definition (ebenso Urteil des FG Köln vom 22. Januar 2008 6 K 2707/03, EFG 2008, 1829, unter III.1.b bb) weicht von der dargelegten Rechtsprechung des EuGH ab. Sie findet auch in den vom FG hierzu zitierten Urteilen (BFH-Urteile vom 25. Januar 2006 V R 46/04, BFHE 211, 571, BStBl II 2006, 481; vom 27. April 2006 V R 53/04, BFHE 213, 256, BStBl II 2007, 16) keine (hinreichende) Stütze (vgl. BFH-Urteil in BFHE 211, 571, BStBl II 2006, 481, unter II.2.b, sowie BFH-Urteil in BFHE 213, 256, BStBl II 2007, 16, unter II.1.d).

51 Dementsprechend hat das FG zu Unrecht darauf abgestellt, ob "der satzungsmäßige Zweck eines Reitsportvereins ... allein durch Unterhaltung eines Pensionspferdebetriebs erreicht werden und nur auf diesem Weg seine einzig mögliche Erfüllung finden" kann. Es hat hierzu ausgeführt, die Erfüllung des Satzungszweckes bedinge (lediglich),

"dass die Mitglieder in ihrer überwiegenden Mehrzahl über eigene Pferde verfügen, die sie reiten, aufstallen und pflegen". Die Erbringung von Pferdepensionsdienstleistungen gehe aber über den eigentlichen Vereinszweck als auf eigener vertraglicher Regelung beruhende, von den eigentlichen Mitgliedsbeiträgen "abgekoppelte" eigenständige Leistung eigener Art weit hinaus und sei als solche nicht unerlässlich für die Erfüllung des Vereinszwecks (Rz 43 seines Urteils).

52 b) Im Streitfall kann die vom Kläger erbrachte Pensionspferdehaltung, die --entgegen der Auffassung des FA-- offenkundig "in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG steht, "unerlässlich" im Sinne der dargelegten Rechtsprechung des EuGH sein.

53 aa) Denn der Kläger als Reitverein macht geltend, der angebotene Reitsport in Gestalt der Erteilung von Reitunterricht, der Nutzung der zahlreichen vereinseigenen Anlagen und dem Abhalten von Reitturnieren könne nicht in derselben Qualität und auf demselben Niveau stattfinden, wenn die Sportler nicht auf ihren eigenen Pensionspferden reiten könnten, sondern insoweit auf --die nach Aktenlage wohl nur in geringer Zahl vorhandenen-- vereinseigene Pferde bzw. selbst transportierte Tiere angewiesen wären. Der Vereinszweck der "Förderung des Reitsports als Leistungs- und Freizeitbreitensport, sowie [der] Pflege und Erhaltung der Freude am Pferd" könne schon wegen der offenbar großen Anzahl und der für den Regelfall anzunehmenden besonderen Qualität der Pensionspferde im Verhältnis zu den vereinseigenen Pferden sowie dem entsprechenden Umsatzverhältnis nur mithilfe der Pensionspferdehaltung erfüllt werden. Dies wird das FG im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben. Hierbei ist auch die Größe und Art der Reitsportanlagen des Klägers zu berücksichtigen.

54 bb) Dem stehen abweichend von der Auffassung des FG die Ausführungen des BFH nicht entgegen, wonach das Merkmal der "Unerlässlichkeit" nicht erfüllt ist, wenn z.B. ein Theaterbesucher die Abgabe von kleinen Speisen und Getränken im Rahmen einer Theaterveranstaltung erwartet und gerne in Anspruch nimmt (BFH-Urteil vom 18. August 2005 V R 20/03, BFHE 211, 85, BStBl II 2005, 910, unter II.3.b (2)). Dieser vom BFH entschiedene Sachverhalt ist indes nicht vergleichbar mit dem Streitfall, soweit eine angemessene Unterbringung und Verpflegung privater Reitpferde im Rahmen der Pferdepension das Unternehmen eines im Umfang des Klägers betriebenen Reitvereins möglicherweise prägt.

55 cc) Auch aus der Rechtsprechung des I. Senats des BFH (Urteil vom 2. Oktober 1968 I R 40/68, BFHE 93, 522, BStBl II 1969, 43) ergeben sich keine zwingenden entgegenstehenden Schlussfolgerungen für die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene Steuerbefreiung. Abgesehen davon hat der Kläger zutreffend hervorgehoben, dass diese Rechtsprechung durch das spätere Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG und die darin enthaltenen Regelungen zur Steuerbefreiung überholt ist.

56 dd) Das FG wird im zweiten Rechtsgang mithin tatsächliche Feststellungen dahingehend nachzuholen haben, ob im Streitjahr 2006 Reitsport auf demselben Niveau und in vergleichbarer Qualität nicht ohne das vom Kläger angebotene "Gesamtpaket" gewährleistet wäre.

57 3. Das FG hat schließlich ausgehend von seinen bislang getroffenen tatsächlichen Feststellungen zu Unrecht angenommen, dass die Voraussetzungen für die Annahme des Ausschlusstatbestandes in Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG erfüllt sind, wonach die Steuerbefreiung aus Wettbewerbsgründen ausgeschlossen sein kann.

58 a) Danach kommt die Gewährung der Steuerbefreiung nicht in Betracht, wenn die Dienstleistungen 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 (EuGH-Urteil --Canterbury Hockey Club-- in Slg. 2008, I-7821, UR 2008, 854, Rz 33). In diesem Ausschluss liegt eine spezifische Ausprägung des Grundsatzes der Neutralität, dem es insbesondere zuwiderläuft, dass gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (z.B. EuGH-Urteile --Horizon College-- in Slg. 2007, I-4793, UR 2007, 587, Rz 42 f.; --Ygeia-- in Slg. 2005, I-10373, UR 2006, 150, Rz 32). Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ist bereits dann verletzt, wenn zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 10. November 2011 C-259/10 und C-260/10 --The Rank Group--, Slg. 2011, I-10947, UR 2012, 104, Rz 36). Dienstleistungen sind gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere dieser Dienstleistungen zu wählen, nicht erheblich beeinflussen (EuGH-Urteil --The Rank Group-- in Slg. 2011, I-10947, UR 2012, 104, Rz 44).

59 b) Nach der Rechtsprechung des BFH kommt für Tätigkeiten, die 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 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG nicht in Betracht. Ansonsten liefe die Befreiung in weiten Teilen leer (vgl. BFH-Urteile in BFHE 221, 451, BFH/NV 2008, 1631, unter II.3.c aa, und in BFHE 233, 269, BFH/NV 2011, 1456).

60 aa) Im Streitfall ist das FG zwar --auf der Grundlage der von ihm bisher getroffenen Feststellungen-- davon ausgegangen, dass die vom Kläger im Rahmen der Pensionspferdehaltung erbrachten Dienstleistungen nicht den Kernbereich der Steuerbefreiung betreffen.

61 bb) Die bisherigen Feststellungen des FG tragen indes nicht die Annahme, dass die Voraussetzungen dieses Ausschlusstatbestandes erfüllt sind. Das FG hat nämlich nicht festgestellt, ob die Landwirte in der Nachbarschaft Leistungen anbieten, die denen des Klägers zumindest ähnlich sind und deshalb im Wettbewerb mit ihnen stehen.

62 Das FG wird im zweiten Rechtsgang tatsächliche Feststellungen dahingehend nachzuholen haben, ob es im Streitjahr 2006 in räumlicher Nähe des Klägers Betriebe gab, die vergleichbare Leistungen anboten.

63 4. Die hiergegen erhobenen --weiteren-- Einwendungen des FA greifen nicht durch.

64 a) Soweit das FA unter Hinweis auf eine Literaturauffassung behauptet, die Unterbringung der Pferde diene nicht unmittelbar der Sportausübung durch die Mitglieder (vgl. Fischer, juris-PR-SteuerR 16/2004 Anm. 6 unter C.2. a.E. zu BFH-Urteil in BFHE 205, 329, BStBl II 2004, 672), ist diese Äußerung nicht zu der vom Kläger begehrten Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG, sondern zu § 65 AO ergangen.

65 b) Die vom FA in diesem Zusammenhang genannte Entscheidung des Niedersächsischen FG (Urteil vom 24. April 2008 16 K 334/07, n.v., juris) ist im Streitfall gleichfalls nicht einschlägig, weil die entsprechenden Ausführungen sich (ebenfalls) auf § 65 AO und nicht auf die Steuerbefreiung in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG beziehen.

66 5. Die tatsächlichen Feststellungen des FG rechtfertigen im Übrigen auch nicht seine Entscheidung, dass die vom Kläger hilfsweise begehrte Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG nicht in Betracht kommt.

67 a) Nach dieser Vorschrift ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden.

68 b) Danach kommt es im Streitfall --falls die geltend gemachte Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG nicht eingreift-- darauf an, ob der Kläger die in Rede stehenden Umsätze im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt hat. Denn wenn das Gesetz --wie hier § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG-- eine Steuervergünstigung insoweit ausschließt, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten wird, verliert die Körperschaft gemäß § 64 Abs. 1 AO die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Umsätze, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 329, BStBl II 2004, 672, unter II.2.).

69 Nach § 65 AO ist ein Zweckbetrieb 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."

70 c) Das FG hat die Voraussetzungen des § 65 Nrn. 2 und 3 AO mit der Begründung verneint, der Kläger erbringe mit der von ihm angebotenen und von den Vereinsmitgliedern angenommenen Pensionspferdehaltung und den damit verbundenen Zusatz- und Rahmenleistungen eine von dem eigentlichen Vereinszweck losgelöste Tätigkeit eigener Art. Die satzungsmäßigen Zwecke könnten aber nicht nur durch diese (Zusatz-)Leistung erreicht werden, nachdem sowohl eine Nutzung der Reitanlage als auch die Ausübung des Reitsports ohne die Pensionspferdehaltung erfolgen

könne, wie sich bereits aus der Nutzung der Anlage durch vereinsfremde Reiter im Rahmen der von dem Kläger durchgeführten Turniere ergebe. Die --als eigenständige Leistung zu beurteilende-- Dienstleistung stehe zudem in unmittelbarem Wettbewerb zu im unmittelbaren Einzugsbereich des Klägers befindlichen Pferdeeinstellern, die ihre Leistungen zu einem --bezogen auf die Pensionspferdehaltung-- vergleichbaren Leistungsangebot und zu vergleichbaren Preisen anböten.

71 d) Diese Ausführungen des FG und seine dazu bislang getroffenen Feststellungen reichen angesichts des --wie dargelegt-- unzweifelhaft bestehenden Zusammenhangs der Pensionspferdeleistungen mit dem im Streitjahr 2006 eingetragenen Satzungszweck "Förderung des Reitsports als Leistungs- und Freizeitbreitensport, sowie die Pflege und Erhaltung der Freude am Pferd" nicht aus, um die Voraussetzungen des § 65 Nr. 2 AO (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 205, 329, BStBl II 2004, 672, unter II.2.a) zu verneinen.

72 Entsprechendes gilt für § 65 Nr. 3 AO. Das FG hat die Pferdepensionsleistungen zu Unrecht als eigenständige, vom eigentlichen Vereinszweck des Klägers losgelöste Tätigkeit eigener Art beurteilt und hat (lediglich) auf dieser Grundlage einen Wettbewerb i.S. von § 65 Nr. 3 AO (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 205, 329, BStBl II 2004, 672, unter II.2.b) bejaht, ohne (auch insoweit) den vielfältigen Beweisangeboten des Klägers nachzugehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de