Urteil vom 10. Juni 2020, XI R 25/18

Sonstige Leistungen eines Berufsreiters, der einen Turnier- und Ausbildungsstall betreibt: Steuerbarkeit, Entgelt, Mindestbemessungsgrundlage und Vorsteuerabzug; vorschriftsmäßige Besetzung des FG nicht von Amts wegen zu prüfen

ECLI:DE:BFH:2020:U.100620.XIR25.18.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 3 Abs 9a Nr 2, UStG § 10 Abs 1 S 2, UStG § 10 Abs 5, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 26 Abs 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 73, EGRL 112/2006 Art 395 Abs 1, FGO § 119 Nr 1, FGO § 120 Abs 3 Nr 2, UStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 16. Mai 2018, Az: 2 K 6/13

Leitsätze

1. Preisgelder, die ein Reiter im Falle einer erfolgreichen Teilnahme an einem Turnier (vom Veranstalter oder vom Eigentümer des Pferdes) erhält, sind kein Entgelt für eine steuerbare Leistung des Reiters.

2. Die Gewährung unentgeltlicher sonstiger Leistungen aus unternehmerischen Gründen ist nicht steuerbar.

3. Aufwendungen für die Vorbereitung und Teilnahme von Pferden an Turnieren stehen bei einem Unternehmer, der einen Turnier- und Ausbildungsstall betreibt, in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Pferde tatsächlich für den Verkauf bestimmt sind oder die Teilnahme an Turnieren objektiv ein Mittel zur Förderung der wirtschaftlichen Tätigkeit seines Unternehmens ist.

4. Die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 UStG ist nur auf solche entgeltliche Leistungen anzuwenden, die auch bei unentgeltlicher Erbringung steuerbar wären.

5. Die vorschriftsmäßige Besetzung des Gerichts erster Instanz ist vom Revisionsgericht nicht von Amts wegen zu prüfen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 17.05.2018 - 2 K 6/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betrieb im Streitjahr (2009) einen Turnier- und Ausbildungsstall für Pferde. Dabei nahm er mit bei ihm untergebrachten Pferden, die überwiegend nicht in seinem Eigentum standen (nachfolgend: fremde Pferde), aber auch mit Pferden, deren Miteigentümer der Kläger ist (nachfolgend: eigene Pferde), im In- und Ausland an Reitturnieren teil und erhielt im Falle der erfolgreichen Turnierteilnahme Preisgelder. Eigene Pferde im genannten Sinne sind nach den tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts (FG) folgende Pferde: das Pferd A, das Pferd B und das Pferd C.

2 Bei einer Turnierteilnahme mit fremden Pferden schloss der Kläger Überlassungsvereinbarungen mit den jeweiligen Eigentümern ab, die Unterstellung, Pflege und Turniervorbereitung der Pferde beinhalteten. Der Eigentümer des Pferdes stellte dieses dem Turnier- und Ausbildungsstall zur Verfügung, er verzichtete auf jegliches Weisungsrecht

für Training und Einsatz des Pferdes und übernahm die Kosten für den Unterhalt, den Hufschmied, den Tierarzt und den Turniereinsatz. Im Gegenzug erhielt der Eigentümer aus den Teilnahmen an den Turnierveranstaltungen die Hälfte der gewonnenen Geldpreise und die Hälfte der vom Veranstalter gewährten (im Streitfall aber nicht angefallenen) Transportentschädigungen.

3 Daneben schloss der Kläger gesonderte Pferdeeinstellungs- und Versorgungsverträge mit den Pferdeeigentümern. Für diese Pensionsleistungen vereinbarten die Vertragsparteien monatlich ein gesondertes Entgelt. Zur professionellen Unterstellung und Pflege der Pferde gehörten die Fütterung, das tägliche Bewegen sowie die Betreuung durch einen Tierarzt und einen Hufschmied.

4 Soweit die fremden Pferde weiter ausgebildet und vom Kläger auf diversen in- und ausländischen Turnieren geritten wurden, übernahm der Kläger die Logistik (Formalitäten, Nenngelder, Transport der Pferde, Abrechnung mit den Turnierveranstaltern etc.). Die Preisgelder wurden vom jeweiligen Turnierveranstalter in voller Höhe an den Kläger ausgezahlt; dieser leitete nach Abzug seines Anteils den verbleibenden Betrag an den jeweiligen Eigentümer weiter.

5 Zu den eigenen Pferden hat das FG (lediglich) festgestellt, dass der Kläger und MX je zur Hälfte Eigentümer des Pferdes A sind. Ursprünglicher Eigentümer des Pferdes war zunächst der Vater von MX, Herr X. Am ... übertrug X den hälftigen Anteil an dem Pferd für ... € auf den Kläger; die andere Hälfte übertrug er schenkweise auf MX. Im Pferdepass werden seit dem ... der Kläger und MX als Eigentümer geführt. Im Pferdekaufvertrag vom ... wurde gesondert vereinbart, dass das Gewinngeld jeweils zu 50 % und dass bei einem Verkauf des Pferdes 50 % des Kaufpreises abzüglich der ... € an MX zu zahlen sind. Der Kläger übernahm die Verpflichtung, das Pferd zu trainieren und bei Turnieren zu reiten. MX sollte die Hälfte der Unterhaltskosten des Pferdes tragen. Eine schriftliche Vereinbarung darüber liegt nach Angaben des Klägers nicht vor. Der Kläger stellte daneben der Familie X für das Einstellen des Pferdes A monatlich ... € (einschließlich Umsatzsteuer) in Rechnung.

6 In seiner Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Streitjahr vom 14.12.2011, der der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zugestimmt hat, hatte der Kläger die ihm verbliebenen Anteile an den Preisgeldern, soweit sie auf ausländische Turniere entfielen, als Entgelt für im Inland nicht steuerbare Umsätze deklariert. Die Preisgelder für inländische Turniere sah er als Entgelte für nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ermäßigt zu besteuernde Umsätze an.

7 Das FA folgte dieser Beurteilung aufgrund einer Außenprüfung nicht. Es nahm an, die Preisgelder seien Entgelte für im Inland steuerbare und zum Regelsteuersatz steuerpflichtige Umsätze an die jeweiligen Eigentümer der Pferde. Dies gelte auch für das Pferd A.

8 Mit dem Einspruch trug der Kläger u.a. vor, hinsichtlich des Pferdes A hätten er und MX eine GbR gegründet mit dem Ziel, mit dem Pferd erfolgreich an Leistungsprüfungen teilzunehmen. Daher bestehe kein Leistungsaustausch zwischen ihm und der GbR, sondern er, der Kläger, leiste einen Gesellschafterbeitrag gegen Beteiligung am Gewinn.

9 Mit Einspruchsentscheidung vom 18.12.2012 setzte das FA die Umsatzsteuer für das Streitjahr unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids vom 14.12.2011 höher fest. Es nahm an, dass der Kläger eine unentgeltliche Wertabgabe an die GbR (Pferd A) ausgeführt habe.

10 Im Laufe des Klageverfahrens hat das FA unter dem 15.12.2015 einen Änderungsbescheid zur Umsatzsteuer 2009 erlassen und die Steuer erneut höher festgesetzt. Das FA nahm an, dass auch für die Pferde B und C eine unentgeltliche Wertabgabe anzusetzen sei, da auch diese Pferde (hinsichtlich des Pferdes C: "möglicherweise") im Miteigentum des Klägers stünden. Außerdem sei die unentgeltliche Wertabgabe für das Pferd A um weitere, bisher nicht berücksichtigte Kosten zu erhöhen. Der Bescheid wurde zum Gegenstand des Klageverfahrens.

11 Darüber hinaus hat das FA im Laufe des Klageverfahrens mitgeteilt, dass es an der Einordnung als unentgeltliche Wertabgabe nicht mehr festhalte. Der Kläger habe bezüglich A, B und C eine einheitliche steuerbare und steuerpflichtige Leistung an die jeweilige Eigentümer-GbR erbracht. Auf diese Leistung sei die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 UStG anzuwenden. Diese sei nach den bei der Ausführung der Leistung entstandenen Kosten zu ermitteln und setze sich aus den Ausgaben für die Pferdepension sowie den sonstigen Kosten für Tierarzt, Hufschmied u.Ä. zusammen, die nicht mit dem Preis für Pension und Beritt abgegolten seien.

12 Der 2. Senat des FG Mecklenburg-Vorpommern gab der Klage in ihrem (nach zeitweiliger Klageerweiterung und -

rücknahme) verbliebenen (hier noch streitigen) Teil mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1835 veröffentlichten Urteil vom 17.05.2018 - 2 K 6/13 statt und setzte die Umsatzsteuer antragsgemäß herab. An dem Urteil hat --entsprechend dem Geschäftsverteilungsplan des FG für das Jahr 2018-- der damalige Präsident des FG, ..., mitgewirkt.

13 Das FG nahm an, bei den platzierungsabhängigen Preisgeldern, die der Kläger bei Turnieren im In- und Ausland erritten habe, handele es sich nicht um eine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt. Im Hinblick auf die Pferde A, B und C, die im Miteigentum des Klägers stünden, sei das FA unzutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger eine entgeltliche Leistung gegenüber einer Gesellschaft erbracht habe, auf die die Mindestbemessungsgrundlage anzuwenden sei.

14 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) sowie --erstmals mit Schriftsatz vom 26.04.2019-- die nicht vorschriftsgemäße Besetzung des FG (Besetzungsmangel i.S. des § 119 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) als Verfahrensfehler.

15 Das FA vertritt in materieller Hinsicht die Auffassung, dass die platzierungsabhängigen Preisgelder Entgelte für steuerpflichtige Leistungen seien. Nur das Preisgeld, das der Eigentümer des Pferdes vom Veranstalter erhalte, könne nach neuerer Rechtsprechung nicht steuerbar sein. Die Turnierteilnahme mit fremden Pferden beruhe allerdings auf anderen Vertragsbeziehungen. Das Urteil des FG lasse nicht erkennen, welche Leistungen des Klägers es für trennbar halte und was zur Leistung "Turniervorbereitung" gehöre. Das FA gehe weiter von einer Gesamtleistung aus.

16 Mit Schreiben vom 26.04.2019 hat das FA außerdem auf Anfrage des Senats mitgeteilt, entsprechend dem Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14.03.2019 - V B 34/17 (BFHE 263, 317, BStBl II 2019, 489) liege im Streitfall ein Besetzungsmangel vor. Aus dem Geschäftsverteilungsplan des FG für das Jahr 2018 sei nicht ersichtlich, mit welchem Anteil seiner Arbeitskraft der Präsident des FG seinem Senat im FG zugewiesen sei.

17 Nachdem der Senat die Beteiligten auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 27.05.2019 (BStBl I 2019, 512) hingewiesen hatte, hat das FA mitgeteilt, dass es an der in der Revisionsbegründung vertretenen Auffassung festhalte, dass die erfolgsabhängige Vergütung, die der Kläger für Turnierteilnahmen erhalte, für eine gegenüber dem Eigentümer des jeweiligen Pferdes erbrachte Leistung gezahlt werde. Diese Leistung sei damit auch nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens steuerbar.

18 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

19 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

20 Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat im Ergebnis zu Recht angenommen, dass die erhaltenen Preisgelder kein Entgelt für eine steuerbare Leistung des Klägers sind. Auch hat das FG, obwohl es zu den Pferden B und C keine hinreichenden tatsächlichen Feststellungen getroffen hat, das Vorliegen einer zu besteuernden unentgeltlichen Wertabgabe und die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage im Ergebnis zutreffend verneint (§ 126 Abs. 4 FGO). Auch hat das FG (insoweit stillschweigend) den Vorsteuerabzug des Klägers zutreffend nicht vermindert, so dass die Revision des FA nicht aus anderen Gründen Erfolg hat. Auf die Frage, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, kommt es ebenso wenig an wie auf die Frage, ob zwischen dem Kläger und den Miteigentümern der Pferde A, B und C eine GbR oder eine Bruchteilsgemeinschaft besteht.

21 1. Die vom FA erstmals mit Schriftsatz vom 26.04.2019 erhobene Besetzungsrüge ist außerhalb der hierfür maßgeblichen Frist erhoben worden und daher unzulässig.

22 a) Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 FGO muss die Revisionsbegründung die Angabe der Revisionsgründe enthalten, und zwar, soweit die Revision darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, u.a. die Bezeichnung der Tatsachen, die den Mangel ergeben (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO). Dies muss bei --nicht von Amts wegen zu beachtenden-- Verfahrensfehlern innerhalb der Revisionsbegründungsfrist geschehen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 29.05.2008 - VI R 11/07, BFHE 221, 182, BStBl II 2008, 933, unter II.1., Rz 9;

vom 17.12.2008 - XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798, unter II.1., Rz 20; vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532, Rz 57; vom 19.01.2017 - IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 73).

23 b) Nach § 120 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 FGO ist die Revision grundsätzlich innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Frist kann auf einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag von dem Vorsitzenden verlängert werden (§ 120 Abs. 2 Satz 3 FGO). Dies ist im Streitfall auf Anordnung des Vorsitzenden mit Schreiben der Senatsgeschäftsstelle vom 03.09.2018 geschehen. Die Revisionsbegründungsfrist hat danach am 30.11.2018 geendet. Innerhalb dieser Frist hat das FA keine Besetzungsrüge erhoben.

24 c) Etwas anderes folgt nicht daraus, dass die nicht vorschriftsmäßige Besetzung des Gerichts ein absoluter Revisionsgrund i.S. des § 119 Nr. 1 FGO ist. Die Frage der vorschriftsmäßigen Besetzung des Gerichts erster Instanz ist trotz dieses Umstands nicht von Amts wegen zu prüfen (vgl. BFH-Urteil vom 15.11.1967 - IV R 139/67, BFHE 90, 399, BStBl II 1968, 152, Leitsatz 1 und unter A, Rz 18 ff.; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15.05.1963 - 2 BvR 106/63, BVerfGE 16, 124, Rz 9).

25 d) Es ist weder vorgetragen noch sonst ersichtlich, dass das FA ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sein könnte, die Besetzungsrüge innerhalb der Revisionsbegründungsfrist geltend zu machen, so dass insoweit auch die --vom FA nicht beantragte-- Gewährung einer Wiedereinsetzung von Amts wegen ausscheidet. Dass das FA diese Rüge innerhalb der Frist hätte erheben können, zeigt insbesondere die Verfahrensgeschichte des Verfahrens V B 34/17 (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 263, 317, BStBl II 2019, 489, Rz 9), in dem die nämliche Verfahrensrüge von dem dortigen Verfahrensbeteiligten bereits im Jahr 2017 erhoben worden sein muss.

26 2. Das FG hat zutreffend angenommen, dass die Preisgelder, die der Kläger im Falle einer erfolgreichen Teilnahme an einem Turnier (vom Veranstalter oder vom Eigentümer des Pferdes) erhalten hat, kein Entgelt für eine steuerbare Leistung sind.

27 a) Entgelt ist gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG (in der für das Streitjahr geltenden Fassung) grundsätzlich alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.

28 b) Dies setzte im Streitjahr Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) in nationales Recht um; danach ist Besteuerungsgrundlage "alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen".

29 c) Trotz der vorhandenen Formulierungsunterschiede führen die unter II.2.a und b genannten Regelungen nach der ständigen Rechtsprechung des BFH (grundlegend Urteil vom 19.10.2001 - V R 48/00, BFHE 196, 376, BStBl II 2003, 210, unter II.3.c, Rz 26; vgl. auch BFH-Urteile vom 06.05.2010 - V R 15/09, BFHE 230, 252, BStBl II 2011, 142, Rz 11; vom 03.07.2014 - V R 1/14, BFHE 246, 562, Rz 22; vom 22.02.2017 - XI R 17/15, BFHE 257, 169, BStBl II 2017, 812, Rz 24 und 26) zum selben Ergebnis: Eine Zahlung/Aufwendung ist grundsätzlich (nur) dann Entgelt/Gegenleistung für eine bestimmte Leistung, wenn sie "für die Leistung" bzw. "für diese Umsätze" gewährt wird bzw. der Leistende sie hierfür erhält.

30 d) Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des BFH setzt daher auch i.S. des § 10 UStG bzw. Art. 73 MwStSystRL eine "Leistung gegen Entgelt" das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einer Leistung und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraus. Dazu muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. u.a. EuGH-Urteile Tolsma vom 03.03.1994 - C-16/93, EU:C:1994:80, Rz 13 und 14; Gemeente Borsele vom 12.05.2016 - C-520/14, EU:C:2016:334, Rz 24; Lajver vom 02.06.2016 - C-263/15, EU:C:2016:392, Rz 26; BFH-Urteile vom 30.08.2017 - XI R 37/14, BFHE 259, 175, BStBl II 2019, 336, Rz 19; vom 02.08.2018 - V R 21/16, BFHE 262, 548, BStBl II 2019, 339, Rz 22, m.w.N.).

31 e) Mit der Frage, inwieweit bei der Teilnahme an einem Wettbewerb ein unmittelbarer Zusammenhang vorliegt und inwieweit nicht, hat sich der EuGH in seinem Urteil Baštová vom 10.11.2016 - C-432/15 (EU:C:2016:855) befasst.

32 aa) Frau Baštová betrieb einen Rennstall, in dem sie ihre eigenen Pferde sowie die Pferde Dritter, die ihr zur Vorbereitung auf Rennen anvertraut waren, hielt und ausbildete (Rz 14). Ein Teil der Einnahmen von Frau Baštová

bestand in Preisgeldern für die Platzierung der eigenen Pferde in Rennen und in Traineranteilen an Preisgeldern für die Platzierung der Pferde Dritter in Rennen (Rz 15). Der dortige Streitfall betraf daher eigene und fremde Pferde.

33 bb) Der EuGH hat dazu --abweichend von der Auffassung der Kommission und dem Vorschlag des Generalanwalts Wahl (Schlussanträge vom 14.06.2016, EU:C:2016:438, Rz 23, 36 ff.)-- entschieden (EuGH-Urteil Baštová, EU:C:2016:855, Tenor Ziff. 1 und Rz 40), dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass die Überlassung eines Pferdes durch seinen Eigentümer, der Steuerpflichtiger ist, an den Veranstalter eines Pferderennens zwecks Teilnahme des Pferdes an diesem Rennen keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung darstellt, wenn für sie weder ein Antrittsgeld noch eine andere unmittelbare Vergütung gezahlt wird und nur die Eigentümer der Pferde mit einer erfolgreichen Platzierung in dem Rennen ein --sei es auch ein im Voraus festgelegtes-- Preisgeld erhalten. Die Überlassung eines Pferdes stelle dagegen eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung dar, wenn der Veranstalter für sie eine von der Platzierung des Pferdes in dem Rennen unabhängige Vergütung zahle. Eine Entscheidung zu den Traineranteilen an den Preisgeldern für fremde Pferde hat der EuGH nicht getroffen, so dass dem FA im Ausgangspunkt darin beizupflichten ist, dass der Tenor die Fallgruppe fremder Pferde nicht betrifft. Ebenso wenig ergibt sich aus dem Tenor ausdrücklich, was gilt, wenn ein platzierungsabhängiges Preisgeld mit einem nicht erfolgsabhängigen Entgelt (Antrittsgeld) zusammentrifft.

34 cc) Allerdings ergibt sich aus der Begründung des EuGH mit der für eine abschließende Sachentscheidung des Senats erforderlichen Deutlichkeit, dass auch im Falle der Turnierteilnahme mit fremden Pferden für Zahlungen an den Reiter ein unmittelbarer Zusammenhang zu verneinen ist:

35 (1) Zur Begründung, warum ein unmittelbarer Zusammenhang zu verneinen ist, hat der EuGH (Urteil Baštová, EU:C:2016:855, Rz 37) erstens maßgeblich darauf abgestellt, dass das Preisgeld nicht für die Überlassung des Pferdes durch seinen Eigentümer an den Rennveranstalter gezahlt werde, sondern für die Erzielung eines bestimmten Wettbewerbsergebnisses (erfolgreiche Platzierung). Auch wenn sich der Rennveranstalter zur Zahlung des Preisgelds verpflichtet haben sollte, hänge der Erhalt von der Erzielung einer besonderen Leistung ab und unterliege gewissen Unwägbarkeiten, was einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Überlassung des Pferdes und dem Erhalt des Preisgelds ausschließe.

36 Dies trifft auf die Anteile an den Preisgeldern, die ein Reiter vom Eigentümer des Pferdes erhält, wenn er mit einem fremden Pferd erfolgreich an einem Turnier teilnimmt, in gleicher Weise zu: Auch dann wird der Anteil des Preisgelds vom jeweiligen Eigentümer an den Reiter für das vom Reiter erzielte Wettbewerbsergebnis (und nicht für das Reiten des Pferdes, die Turniervorbereitung, eine Pensionsleistung oder eine Gesamtleistung aus allem) gezahlt. Dies unterliegt beim Reiter denselben Unwägbarkeiten wie beim Pferd.

37 (2) Weiterhin hat der EuGH (Urteil Baštová, EU:C:2016:855, Rz 38) darauf abgestellt, dass die gegenteilige Lösung, bei der das gegebenenfalls gewonnene Preisgeld als tatsächliche Gegenleistung für die Überlassung des Pferdes durch seinen Eigentümer an den Rennveranstalter eingestuft würde, darauf hinaus laufe, dass die Einstufung dieser Überlassung als steuerpflichtigen Umsatz entgegen der ständigen Rechtsprechung des EuGH von dem Ergebnis abhängig gemacht würde, das das Pferd in dem Rennen erzielt hat.

38 Auch dies trifft auf den Reiter, der nur auf fremden Pferden reitet, in gleicher Weise zu. Auch bei ihm hinge die Einstufung des Reitens als steuerpflichtiger Umsatz entgegen der ständigen Rechtsprechung des EuGH vom (preisgeldauslösenden Renn-)Ergebnis ab.

39 dd) Ebenso ergibt sich aus der Begründung des EuGH, was in Fällen gilt, in denen ein platzierungsabhängiges Preisgeld mit einem nicht erfolgsabhängigen Entgelt zusammentrifft: Der EuGH hat ausgeführt (Urteil Baštová, EU:C:2016:855, Rz 39), dass bei Zahlung eines Antrittsgelds (nur) das vom Rennveranstalter an den Eigentümer des Pferdes gezahlte Antrittsgeld die tatsächliche Gegenleistung für die ihm erbrachte Dienstleistung, sein Pferd bei dem Rennen antreten zu lassen, sei.

40 Ist danach nach Auffassung des EuGH das Antrittsgeld Gegenleistung für die Teilnahme, sind eventuell zusätzlich vereinnahmte Preisgelder nicht als --weitere-- Gegenleistung für die Leistung, das Pferd antreten zu lassen, anzusehen. Das Preisgeld wird weiterhin nicht für die Teilnahme, sondern nur für das Wettbewerbsergebnis gezahlt. Dass aufgrund der hinzu kommenden Zahlung eines Antrittsgelds ein zuvor nicht bestehender unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Teilnahme und den platzierungsabhängigen Preisgeldern entstehen könnte, ergibt sich aus dem Urteil nicht.

41 f) Der BFH ist dieser Rechtsprechung des EuGH gefolgt.

42 aa) So gilt sie auch für eine GmbH, die mit eigenen Pferden an Turnieren teilnahm (vgl. BFH-Urteil in BFHE 262, 548, BStBl II 2019, 339). Der BFH hat sie außerdem auf sämtliche Spielgewinne eines Berufspokerspielers (und zwar nicht nur in Pokerturnieren, sondern auch in sog. Cash-Games, vgl. BFH-Urteil in BFHE 259, 175, BStBl II 2019, 336, Rz 13, 25) und auf die Teilnahme an einer Fernsehshow mit der Möglichkeit auf einen "Projektgewinn" übertragen (BFH-Beschluss vom 25.07.2018 - XI B 103/17, BFH/NV 2019, 299, Rz 10), wobei im dortigen Fall neben dem nicht als Entgelt anzusehenden Preisgeld wohl auch platzierungsunabhängige Zahlungen geleistet wurden (vgl. Urteil des FG Münster vom 12.09.2017 - 15 K 2665/14 U, EFG 2019, 734, Rz 22 und 23).

43 bb) Daneben hat der BFH im Fall eines Boxtrainers, der u.a. Anteile an der Netto-Kampf-Börse des jeweiligen Boxers erhielt, dem FG aufgegeben zu prüfen, ob die EuGH-Urteilsgrundsätze "möglicherweise relevant" sind (vgl. BFH-Urteil vom 23.07.2019 - XI R 7/17, BFH/NV 2020, 106, Rz 29; s. dazu auch Suabedissen, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2020, 166).

44 cc) Umgekehrt hat der BFH die Anwendung der Urteilsgrundsätze auf sämtliche Fälle erfolgsabhängiger Vergütungen abgelehnt. Die Rechtsprechung gilt z.B. nicht für die Veranstaltung des Geldautomaten-Glücksspiels (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2019 - XI R 13/18, BStBl II 2020, 296), für das erfolgsabhängige Honorar einer Rechtsanwaltskanzlei (vgl. BFH-Urteil vom 13.02.2019 - XI R 1/17, BFHE 263, 560, Rz 45 ff., 48, auch den Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen der Kanzlei bejahend) und nicht für verfallende Prepaid-Guthaben oder Prämienpunkte (vgl. BFH-Urteile vom 10.04.2019 - XI R 4/17, BFHE 264, 382, BStBl II 2019, 635, Rz 29; vom 26.06.2019 - V R 64/17, BFHE 264, 542, BStBl II 2019, 640, Rz 24). Abgeleitet wurde dies u.a. aus der Rechtsprechung des EuGH zur Steuerbarkeit der Leistungen von Vermittlern (z.B. EuGH-Urteile Ludwig vom 21.06.2007 - C-453/05, EU:C:2007:369, Rz 15 ff.; baumgarten sports & more vom 29.11.2018 - C-548/17, EU:C:2018:970, Rz 30 f.; zum Makler s.a. Schlussanträge des Generalanwalts Wahl vom 14.06.2019 in der Rechtssache Baštová, EU:C:2016:438, Rz 39).

45 g) Ausgehend davon muss der Senat auch im Streitfall nicht abschließend entscheiden, welche Reichweite aus seiner Sicht die Ausführungen des EuGH im Urteil Baštová (EU:C:2016:855) haben. Jedenfalls auf Fälle der vorliegenden Art, in dem der Leistende selbst an dem Wettbewerb teilnimmt und einen Anteil an dem Preisgeld, das für das von ihm selbst erzielte Wettbewerbsergebnis an einen Dritten gezahlt wird, von dem Dritten erhält, gelten die Ausführungen des EuGH aus den unter II.2.e genannten Gründen entsprechend (a.A. Urteil des FG Münster vom 19.09.2019 - 5 K 2510/18 U, juris, Rz 52). Die Zahlung wird auch in diesem Fall für das Wettbewerbsergebnis des Leistenden gezahlt, obwohl die Zahlung rechtlich durch einen Dritten, der das Preisgeld vom Veranstalter erhalten hat, und nicht vom Veranstalter selbst erfolgt. Das Preisgeld ist keine Zahlung für andere (ggf. steuerbare) Leistungen des Leistenden. Es gehört daher auch nicht zu deren Entgelt und fließt nicht in die Bemessungsgrundlage anderer steuerbarer Leistungen ein.

46 h) Auf die Frage, ob die --in den Grenzen des § 118 Abs. 2 FGO revisionsrechtlich überprüfbare-- tatsächliche Würdigung des FG, der Kläger habe an die Pferdeeigentümer getrennte Leistungen erbracht, mit den Rz 74 und 75 des EuGH-Urteils Baštová (EU:C:2016:855) zu vereinbaren ist, kommt es deshalb insoweit ebenso wenig an wie auf die Frage, ob die Turnierteilnahmen des Klägers mit Pferden, die in seinem Miteigentum stehen, als Teilnahmen mit eigenen Pferden oder mit fremden Pferden anzusehen sind. Der oben zu II.2.g beschriebene Grundsatz gilt für eigene und fremde Pferde gleichermaßen und hängt nicht davon ab, ob und ggf. welche steuerbare Leistung(en) vom Leistenden erbracht wird bzw. werden, mit denen die Zahlung für das Wettbewerbsergebnis jedoch nicht in unmittelbarem Zusammenhang steht.

47 3. Zutreffend gehen mittlerweile beide Beteiligte übereinstimmend (wie auch im Ergebnis das FG) davon aus, dass der Kläger mit den nur anteilig an die Miteigentümer (weiter-)berechneten Vorgängen keine unentgeltliche Wertabgabe an die Gesamtheit der Miteigentümer (ob nun in der Rechtsform der Bruchteilsgemeinschaft oder der GbR) ausgeführt hat.

48 a) Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gemäß § 3 Abs. 9a UStG gleichgestellt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen (Nr. 1), oder die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen (Nr. 2).

49 aa) Dies beruht auf Art. 26 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL, der die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellt, wenn sie für den privaten Bedarf des

Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke erfolgen.

50 bb) Erfasst sind daher nicht nur, wie das FG möglicherweise angenommen hat, Leistungen für den privaten Bedarf von Dritten, sondern auch Leistungen für den privaten Bedarf des Unternehmers selbst (vgl. EuGH-Urteil Danfoss und AstraZeneca vom 11.12.2008 - C-371/07, EU:C:2008:711, Rz 48; BFH-Urteile vom 18.05.1993 - V R 134/89, BFHE 172, 159, BStBl II 1993, 885, unter II.1., Rz 8; vom 13.07.1994 - XI R 55/93, BFHE 175, 160, BStBl II 1994, 907, unter II.4., Rz 18; s.a. BTDrucks 14/23, S. 196; Probst in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 3 Abs. 9a, Rz 83). Leistung i.S. des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG ist alles, was seiner Art nach Gegenstand von sonstigen Leistungen i.S. des § 3 Abs. 9 UStG sein kann und nicht bereits unter § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG fällt (vgl. BFH-Urteil vom 05.04.1984 - V R 51/82, BFHE 140, 393, BStBl II 1984, 499; Abschn. 3.4 Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--). Auch ein vorheriger Vorsteuerabzug wird insoweit überwiegend nicht als erforderlich angesehen (vgl. zum früheren Recht BFH-Urteil in BFHE 172, 159, BStBl II 1993, 885, unter II.2., Rz 19; zum neuen Recht s. BTDrucks 14/23, S. 197; Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 24 Rz 170; Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 17 Rz 155, 174; Heuermann in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz 655; Bunjes/Leonard, UStG, 18. Aufl., § 3 Rz 265; a.A. Stadie, UStG, 3. Aufl., § 3 Rz 181: teleologische Reduktion). Entsprechend abweichend sind § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG gefasst.

51 cc) Nicht steuerbar ist dagegen die Gewährung unentgeltlicher sonstiger Leistungen aus unternehmerischen Gründen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11.12.2003 - V R 48/02, BFHE 204, 349, BStBl II 2006, 384, unter II.5., Rz 26; EuGH-Urteil Danfoss und AstraZeneca, EU:C:2008:711, Tenor Ziff. 2 und Rz 51 ff.; Abschn. 3.4 Abs. 1 Satz 3 UStAE).

52 b) Damit liegt im Streitfall eine unentgeltliche Wertabgabe nicht vor.

53 aa) Dies leitet das FA mittlerweile daraus ab, dass der Kläger eine einzige Leistung erbracht habe, die allerdings nicht unentgeltlich sei, weil die anderen Miteigentümer Zahlungen geleistet haben. Aus Sicht des FA lägen damit jedenfalls Entgelte von Dritter Seite (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG a.F.) vor, so dass eine unentgeltliche Leistung ausscheide.

54 bb) Das FG hat allerdings die unentgeltliche Wertabgabe unter der Prämisse verneint, der Kläger habe getrennte Leistungen an die anderen Miteigentümer erbracht. Das Vorliegen einer GbR hat das FG insoweit für alle drei Pferde verneint. Nicht ersichtlich ist indes, welche Gegenleistung aus Sicht des FG für die weitere Leistung vom anderen Miteigentümer gezahlt worden sein soll.

55 Die Revision macht außerdem zu Recht geltend, dass das FG hinsichtlich der Pferde B und C keine tatsächlichen Feststellungen getroffen hat, die die Schlussfolgerung, es liege keine Leistung an die Gesamtheit der Miteigentümer vor, rechtfertigen könnten. Teilweise ist schon unklar, ob das FG von Miteigentum des Klägers an zwei (A und B) oder drei Pferden (A, B und C) ausgeht. Wann von wem der Kläger einen Miteigentumsanteil erworben hat, ist --anders als für das Pferd A-- ebenso wenig klar wie der Inhalt des zugrunde liegenden Vertrages und seine Rechtsnatur. Das FG hat ohne eine solche Annahme rechtfertigende Nachweise, die sich in der Sphäre des Klägers befinden müssen, unterstellt, dass die Rechtsverhältnisse dort identisch seien.

56 cc) Gleichwohl bedarf es einer Zurückverweisung zur weiteren Aufklärung dieser Tatfragen nicht; denn der Kläger hat im Klageverfahren bereits zu Recht darauf hingewiesen, dass eine unentgeltliche Wertabgabe im Streitfall ohnehin schon aus dem Grund ausscheidet, dass eine gedachte unentgeltliche Leistung nicht für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den privaten Bedarf seines Personals, erbracht wäre.

57 (1) Der EuGH hat in den Rz 49 und 52 des Urteils Baštová (EU:C:2016:855) in Bezug auf den Vorsteuerabzug ausgeführt, dass Frau Baštová ein Recht auf Abzug der gesamten Vorsteuer zusteht, die die Aufwendungen für die Vorbereitung und Teilnahme der Pferde an den Rennen belastet hat, wenn die Pferde tatsächlich für den Verkauf bestimmt seien oder diese Teilnahme objektiv ein Mittel zur Förderung der wirtschaftlichen Tätigkeit des von ihr betriebenen Rennstalls sei. Sei dies der Fall, wiesen die Aufwendungen für die Vorbereitung und die Teilnahme dieser Pferde an den Pferderennen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit von Frau Baštová auf, die im Betrieb eines solchen Rennstalls besteht. U.a. könnten die Erfolge der Pferde in Rennen dem Rennstallbetreiber eine stärkere Publizität oder Aufmerksamkeit verschaffen, die den Preis seiner Dienstleistungen für das Training der Pferde Dritter beeinflussen können.

58 (2) Ausgehend davon erfolgte die vom FG als getrennte Leistung angesehene Teilnahme des Klägers mit den in seinem Miteigentum stehenden Pferden an den Turnieren und die dazu erforderliche Vorbereitung --soweit diese vom anderen Miteigentümer nicht vergütet wurden-- zu unternehmerischen Zwecken. Bei einem Turnier- und

Ausbildungsstall ist Ziel jeder Turnierteilnahme, den Ruf des Klägers und seines Unternehmens zu mehren. Es ist hingegen nicht ersichtlich, welchem privaten Bedarf des Klägers oder eines Dritten die Leistungen des Klägers hätten dienen sollen.

59 c) Auf den Umstand, dass bei anderer Sichtweise unter Umständen --zumindest teilweise-- keine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern, vielmehr der Vorsteuerabzug für die Leistungen, die bezogen wurden, um diese auszuführen, zu versagen sein könnte (vgl. BFH-Urteile vom 09.12.2010 - V R 17/10, BFHE 232, 243, BStBl II 2012, 53; vom 13.01.2011 - V R 12/08, BFHE 232, 261, BStBl II 2012, 61; vom 08.10.2014 - V R 56/13, BFHE 247, 384; s. aber auch BFH-Beschluss vom 13.03.2019 - XI R 28/17, BFHE 264, 367), kommt es daher ebenfalls nicht mehr an. Auch bedarf es keiner Klärung, ob zwischen dem Kläger und den Miteigentümern eine GbR oder eine Bruchteilsgemeinschaft besteht und ob der Kläger an diese eine oder mehrere Leistungen ausgeführt haben könnte.

60 4. Im Ergebnis zutreffend hat daher das FG auch die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage verneint.

61 a) Nach § 10 Abs. 5 UStG gilt § 10 Abs. 4 UStG entsprechend für Lieferungen und sonstige Leistungen, die Körperschaften und Personenvereinigungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes, nichtrechtsfähige Personenvereinigungen sowie Gemeinschaften im Rahmen ihres Unternehmens an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder, Teilhaber oder diesen nahestehende Personen sowie Einzelunternehmer an ihnen nahestehende Personen ausführen (Nr. 1), sowie für Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer an sein Personal oder dessen Angehörige aufgrund des Dienstverhältnisses ausführt (Nr. 2), wenn die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG das Entgelt nach § 10 Abs. 1 UStG übersteigt. Bei sonstigen Leistungen i.S. des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG wird der Umsatz nach den bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Ausgaben bemessen (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG).

62 b) Die Vorschrift stellt eine abweichende Sondermaßnahme i.S. des Art. 27 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (nunmehr Art. 395 Abs. 1 MwStSystRL) dar; sie ist daher eng auszulegen und darf nur angewandt werden, soweit dies zur Vermeidung von Missbräuchen und Steuerhinterziehungen unbedingt erforderlich ist (EuGH-Urteil Skripalle vom 29.05.1997 - C-63/96, EU:C:1997:263, Rz 22 f., 25 f.; BFH-Urteile vom 05.06.2014 - XI R 44/12, BFHE 245, 473, BStBl II 2016, 187, Rz 28; in BFHE 258, 532, Rz 71). Die Gefahr des Rechtsmissbrauchs oder der Steuerhinterziehung besteht allerdings nicht, wenn sich aus den objektiven Umständen ergibt, dass der Steuerpflichtige korrekt gehandelt hat (vgl. EuGH-Urteil Skripalle, EU:C:1997:263, Rz 26; BFH-Beschluss vom 13.06.2018 - XI R 5/17, BFHE 262, 233, Rz 62).

63 c) Mit der Mindestbemessungsgrundlage soll sowohl nach der Begründung des ursprünglichen Gesetzentwurfs (BTDrucks 8/1779, S. 38) als auch des Antrags auf eine abweichende Sondermaßnahme (BFH-Beschluss vom 13.12.1995 - XI R 8/86, BFHE 179, 457, unter II. und III.1., Rz 11 und 19) sichergestellt werden, dass Leistungen ohne angemessenes Entgelt ebenso wie die entsprechenden unentgeltlichen Leistungen besteuert werden und dass insoweit ein unversteuerter Endverbrauch ausgeschlossen wird.

64 d) Der BFH hat daraus in ständiger Rechtsprechung abgeleitet, dass aufgrund des Gebots der engen Auslegung die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG nur auf solche Leistungen anzuwenden ist, die auch bei unentgeltlicher Leistung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2, Abs. 9a UStG steuerbar sind (vgl. BFH-Urteile vom 15.11.2007 - V R 15/06, BFHE 219, 437, BStBl II 2009, 423, unter II.3.b, Rz 23; vom 27.02.2008 - XI R 50/07, BFHE 221, 410, BStBl II 2009, 426, unter II.2.a und b bb, Rz 11 und 16; vom 29.05.2008 - V R 12/07, BFHE 221, 525, BStBl II 2009, 428, unter II.1., Rz 11; vom 29.05.2008 - V R 17/07, BFH/NV 2008, 1893, unter II.1., Rz 10; dem folgend Abschn. 10.7 Abs. 2 UStAE).

65 e) Dies ist hier jedoch aus den unter II.3.b cc genannten Gründen nicht der Fall. Wäre die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG bei unentgeltlicher Leistungserbringung durch den Kläger nicht anzuwenden, besteht kein Grund, es bei der vom FA angenommenen verbilligten Leistungserbringung gleichwohl zu tun.

66 5. Aus den unter II.3.b cc genannten Gründen steht dem Kläger (vom FG stillschweigend ebenfalls angenommen) der geltend gemachte Vorsteuerabzug in ungekürzter Höhe zu. Die unter II.3.d genannte Rechtsprechung steht --da eine zu besteuernde unentgeltliche Wertabgabe nicht vorliegt-- dem Grunde nach ebenfalls dem Vorsteuerabzug nicht entgegen.

67 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de