Urteil vom 18. November 2021, V R 17/20

Umsatzsteuerpflicht eines Sportvereins bei Zuschüssen einer Gemeinde zur Bewirtschaftung der selbstgenutzten Sportanlage

ECLI:DE:BFH:2021:U.181121.VR17.20.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1, FGO § 118 Abs 2, UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 10. Oktober 2018, Az: 5 K 64/16

Leitsätze

Zahlungen einer Gemeinde an einen Sportverein im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung einer zur langfristigen Eigennutzung überlassenen Sportanlage, die es dem Sportverein ermöglichen sollen, sein Sportangebot aufrechtzuerhalten, können nicht umsatzsteuerbare (echte) Zuschüsse für die Tätigkeit des Sportvereins darstellen.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 11.10.2018 - 5 K 64/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Zahlungen einer Gemeinde an den Kläger und Revisionskläger (Kläger) im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung der dem Kläger kostenfrei zur Nutzung überlassenen gemeindlichen Sportanlage aus den Jahren 2011 bis 2014 (Streitjahre).

2 Der Kläger ist ein eingetragener Sportverein. Er nutzte seit dem Jahr 1989 die gemeindliche Sportanlage. Diese war dem Kläger nach einem mit der Gemeinde ... (Gemeinde) geschlossenen Nutzungsvertrag für zunächst 25 Jahre zur kostenfreien Nutzung zur Verfügung gestellt worden. Der Kläger war berechtigt, das auf dem Grundstück der Sportanlage belegene Sportheim zu verpachten, wovon der Kläger ab Januar 2012 auch Gebrauch machte. Vereinbarungen zur Form von Vertragsänderungen enthielt der Vertrag nicht.

3 Nach dem Nutzungsvertrag übernahm der Kläger gegen pauschale Kostenerstattung die Bewirtschaftung der gesamten Sportanlage. Im Einzelnen verpflichtete sich der Kläger, das Sportheim zu reinigen, auf dem Grundstück die Schneeräumung und den Streudienst durchzuführen, die Gebühren und Entgelte für die Lieferung von Energie und Wasser sowie für die Abwasserbeseitigung zu tragen, die Grünflächen und sonstigen Außenanlagen instand zu halten sowie die Kosten für kleinere Verbrauchsmaterialien zu tragen. Dagegen blieb das Mähen und Düngen der gesamten Grünfläche nach dem Vertrag Sache der Gemeinde. Maßnahmen zur Erhaltung der Bausubstanz hatte der Verein mit "den üblichen Anträgen an Gemeinde und Landkreis" zu regeln. Die Höhe der dem Kläger von der Gemeinde für die Bewirtschaftung zu zahlenden Entschädigung betrug zunächst 4.200 DM pro Jahr, wobei eine Anpassung an sich ändernde wirtschaftliche Verhältnisse durch Beschluss des Verwaltungsausschusses der Gemeinde im Einvernehmen mit dem Kläger vorgesehen war.

4 Ab dem Jahr 2004 beauftragte der Kläger ein landwirtschaftliches Lohnunternehmen damit, gegen Zahlung von jährlich 4.315,50 € den Rasen der Sportanlage regelmäßig zu mähen. Der Vertrag enthielt eine Regelung zur Preisanpassung anhand des Verbraucherpreisindexes ab dem Jahr 2008.

5 In den Jahren 2011 bis 2013 erhielt der Kläger von der Gemeinde jeweils jährliche Zuschüsse für Betriebskosten in Höhe von 4.500 €, für den Platzwart in Höhe von 2.000 €, für die Platzpflege in Höhe von 1.800 € und für Mäharbeiten in Höhe von 5.551,42 €.

6 Mit Vertrag vom 01.11.2013 hoben der Kläger und die Gemeinde den Nutzungsvertrag aus dem Jahr 1989 mit Wirkung zum 01.04.2014 auf und schlossen für die Zeit danach einen neuen Nutzungsvertrag ab. Auch danach war der Kläger berechtigt, die Sportanlage der Gemeinde kostenfrei zu nutzen. Der Umfang der Verpflichtungen des Klägers zur Bewirtschaftung der Sportanlage blieb unverändert. Der von der Gemeinde zu zahlende Betriebskostenzuschuss für die Übernahme der Bewirtschaftung durch den Kläger wurde auf 4.500 € jährlich bestimmt, daneben verpflichtete sich die Gemeinde, einen Zuschuss für den Platzwart in Höhe von 2.000 € jährlich sowie einen Zuschuss für die Platzpflege (Düngearbeiten) in Höhe von jährlich 600 € je Platz zu zahlen. Instandhaltungs- und Sanierungsmaßnahmen zur Erhaltung der Bausubstanz oblagen nach dem Vertrag der Gemeinde; der Kläger solle insoweit die üblichen Anträge an die Gemeinde und den Landkreis stellen. Auch dieser Nutzungsvertrag enthielt keine Vereinbarung zur Form von Vertragsänderungen. Für Mäharbeiten zahlte die Gemeinde im Jahr 2014 weiterhin einen Zuschuss in Höhe von 5.551,42 €.

7 Mit Bewilligungsbescheiden vom 08.07.2014 und vom 25.07.2014 bewilligte die Gemeinde dem Kläger Zuschüsse in Höhe von 24.903,69 € für die Erneuerung der Heizungsanlage sowie für diverse Elektroarbeiten am Sportheim und in Höhe von 10.000 € für die Erneuerung der Zuwegung und der Stützmauer am Sportheim. Mit beiden Bescheiden wurde der Kläger aufgefordert, bis zum Jahresende 2014 die ihm tatsächlich entstandenen Aufwendungen nachzuweisen, weil nur insoweit ein Zuschuss gewährt werden könne. Die Aufwendungen des Klägers für die Baumaßnahmen betrugen 31.121,51 €.

8 Der Kläger ging davon aus, dass die Zahlungen der Gemeinde nicht umsatzsteuerbar seien und gab für die Streitjahre 2011 bis 2013 entsprechende Umsatzsteuererklärungen ab. Dabei zog er jeweils die Vorsteuer aus den von ihm bezogenen Mäharbeiten mit einem Anteil von 70,57 % ab. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stimmte der Steueranmeldung zu. Auf Nachfrage des Klägers sah das FA die Zahlungen der Gemeinde jedoch als Entgelt für durch den Kläger an die Gemeinde erbrachte Leistungen an und erließ jeweils am 24.06.2015 entsprechend geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre 2011 bis 2013, wobei es jeweils die Vorsteuer aus den Mäharbeiten in vollem Umfang berücksichtigte. Mit Bescheiden vom 30.11.2015 hob das FA jeweils den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Die hiergegen gerichteten Einsprüche blieben ohne Erfolg.

9 Für das Streitjahr 2014 berücksichtigte der Kläger in seiner Umsatzsteuererklärung vom 26.02.2015 die Zahlungen der Gemeinde ebenfalls nicht und zog die Vorsteuern aus den Mäharbeiten sowie den Arbeiten zur Instandsetzung der Heizungsanlage und der Zuwegung jeweils mit einem Anteil von 70,57 % ab, sodass sich ein Erstattungsanspruch in Höhe von ... € ergab. Das FA stimmte der Steueranmeldung nicht zu. Mit berichtigter Umsatzsteuererklärung vom 04.03.2015 machte der Kläger über seine ursprüngliche Erklärung hinaus --neben einem Vorsteuerberichtigungsbetrag von ... €-- einen erhöhten Vorsteuerabzug aus den Arbeiten zur Instandsetzung der Heizungsanlage mit einem Anteil von nunmehr 83,65 % geltend. Auch dieser Steueranmeldung stimmte das FA nicht zu. Es ging wiederum davon aus, dass die Zahlungen der Gemeinde Entgelt für durch den Kläger an die Gemeinde erbrachte Leistungen seien, und erließ am 15.07.2015 einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid, wobei es die Vorsteuern aus den Mäharbeiten sowie den Arbeiten zur Instandsetzung der Heizungsanlage und der Zuwegung jeweils mit einem Anteil von --lediglich-- 70,57 % berücksichtigte. Dem hiergegen gerichteten Einspruch gab das FA insoweit statt, als es die Vorsteuern aus den Mäharbeiten sowie aus den Arbeiten zur Instandsetzung der Heizungsanlage in der Einspruchsentscheidung in vollem Umfang berücksichtigte. Im Übrigen blieb der Einspruch des Klägers ohne Erfolg. In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) änderte das FA den Umsatzsteuerbescheid für 2014 erneut und berücksichtigte nunmehr (auch) die Vorsteuer aus den Arbeiten zur Instandsetzung der Zuwegung in vollem Umfang.

10 Die weitere Klage wies das FG mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 488 veröffentlichten Urteil ab.

11 Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision.

12 Die Sportanlage sei dem Kläger lediglich zur Eigennutzung von der Gemeinde überlassen. Daher sei die Übernahme

der Platzpflege zur Verwirklichung seiner satzungsmäßigen Zwecke unerlässlich und der Kläger trete zu begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nur in dem Umfang in Wettbewerb, als es zur Erfüllung seines satzungsmäßigen Zwecks unvermeidbar sei. Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei die Frage des Wettbewerbs unbeachtlich, wenn der Kernbereich der Sportausübung betroffen sei, weil andernfalls die Umsatzsteuerbefreiung in weiten Teilen leerlaufe. Das FG habe verkannt, dass der Kläger die Platzpflegearbeiten nicht erbracht habe, um zusätzliche Einnahmen zu erzielen, sondern weil dies zur Erfüllung des Vereinszwecks notwendig sei. Zudem habe das FG die Frage der Benachteiligung möglicher Wettbewerber zu Unrecht mit dem Hinweis auf gewerbliche Anbieter bejaht. Aufgrund der Unerlässlichkeit für die Sportausübung überlagere hier auf der Grundlage der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union die unbezahlte "Dienstleistung" an die Vereinsmitglieder die Leistungsbeziehungen mit der Gemeinde.

13 Das FG habe zudem Zuschüsse mit der Vermutung einer formfreien Einbeziehung fehlerhaft dem Pachtvertrag zugeordnet, die auf der Basis allgemeiner Förderzuschüsse für Sportvereine gewährt worden seien. Für diese unterstellte Annahme fehle es jedoch an einer Rechtsgrundlage. Vielmehr handele es sich bei den Zuschüssen für Platzwart, Platzpflege, Mäharbeiten sowie zu den Baumaßnahmen um von dem Bewirtschaftungsvertrag losgelöste echte Zuschüsse.

14 Der Kläger beantragt,
unter Aufhebung des Urteils des Niedersächsischen FG vom 11.10.2018 - 5 K 64/16 die Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2013, jeweils vom 30.11.2015 und den Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 15.07.2015 in Gestalt der jeweiligen Einspruchsentscheidung vom 16.02.2016 und der Änderung in der mündlichen Verhandlung vor dem FG dahin zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2011 bis 2013 jeweils um ... € und die Umsatzsteuer 2014 um ... € herabgesetzt wird, wobei der Vorsteuerabzug, der auf das Sportheim entfällt, mit 83,65 % berücksichtigt wird und der Vorsteuerabzug, der auf die Sportanlage entfällt, mit 70,57 % berücksichtigt wird.

15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

16 Das FG habe den Sachverhalt umfassend geprüft und zutreffend gewürdigt. Soweit der Kläger den Sachverhalt abweichend würdige, sei dies der Prüfung durch den BFH entzogen.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision des Klägers ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass der Kläger entgeltliche Bewirtschaftungsleistungen an die Gemeinde erbracht habe. Die von der Gemeinde gezahlten Zuschüsse sind nicht umsatzsteuerbar. Es bedarf jedoch weiterer Feststellungen für die Entscheidung, inwieweit die im Rahmen der Bewirtschaftung der Sportanlage und des Sportheims von dem Kläger gezahlten Vorsteuerbeträge abgezogen werden können.

18 1. Die Zahlungen der Gemeinde stellen keine Gegenleistung für von dem Kläger im Rahmen eines entgeltlichen Leistungsaustauschs erbrachte Bewirtschaftungsleistungen dar; vielmehr handelt es sich bei den Zahlungen um nicht umsatzsteuerbare (echte) Zuschüsse.

19 a) Entgeltliche Leistungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) dem Anwendungsbereich der Steuer, wenn zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, sodass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (BFH-Beschluss vom 12.11.2020 - V R 22/19, BFHE 271, 279, BStBl II 2021, 544, Rz 16; BFH-Urteil vom 29.04.2020 - XI R 3/18, BFHE 268, 462, Rz 20).

20 Für Leistungen an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gelten keine Besonderheiten. Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen kann es zwar an dem für die Steuerbarkeit einer Leistung erforderlichen Leistungsaustausch fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein --aus

strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen-- dient und deshalb nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung an den Zahlenden steht (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 268, 462, Rz 21, und vom 05.08.2010 - V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191, Rz 13; BFH-Beschluss vom 12.04.2016 - V B 3/15, BFH/NV 2016, 1184, Rz 10). Erbringt jedoch ein Unternehmer in Erfüllung eines gegenseitigen Vertrages mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Leistungen gegen Entgelt, ist grundsätzlich von einem steuerbaren Leistungsaustausch auszugehen (BFH-Urteile in BFHE 268, 462, Rz 22, und in BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191, Rz 13; BFH-Beschluss in BFH/NV 2016, 1184, Rz 10).

21 b) Das FG ist zwar von diesen Grundsätzen ausgegangen. Es hat bei seiner Würdigung, die Zahlungen der Gemeinde seien eine Gegenleistung für die von dem Kläger erbrachten Bewirtschaftungsleistungen, jedoch nicht hinreichend den von der Gemeinde mit den Zahlungen verfolgten Zweck berücksichtigt. Dabei können Zahlungen einer Gemeinde an einen Sportverein im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung einer zur langfristigen Eigennutzung überlassenen Sportanlage, die es dem Sportverein --wie hier-- ermöglichen sollen, sein Sportangebot aufrechtzuerhalten, nicht umsatzsteuerbare (echte) Zuschüsse für die Tätigkeit des Sportvereins darstellen.

22 aa) Die Abgrenzung zwischen Entgelt und einem nicht steuerbaren "echten" Zuschuss wird vor allem nach der Person des Bedachten und dem Förderungsziel vorgenommen (BFH-Urteile vom 26.09.2012 - V R 22/11, BFHE 239, 369, BStBl II 2020, 126, Rz 15, und vom 09.10.2003 - V R 51/02, BFHE 203, 515, BStBl II 2004, 322, unter II.2.c, jeweils zum Drittentgelt). Dementsprechend ist etwa bei Forschungszuschüssen entscheidend, ob dem Zuschussgeber eine Forschungsleistung zugewendet werden soll oder ob vielmehr die Forschungstätigkeit nicht für den Zahlenden als Empfänger bestimmt ist, wobei als Indiz u.a. der von ihm verfolgte Zweck dient (BFH-Urteile vom 25.01.1996 - V R 61/94, BFH/NV 1996, 715, unter II.1., und vom 28.07.1994 - V R 19/92, BFHE 176, 66, BStBl II 1995, 86).

23 bb) Nach diesem Maßstab handelt es sich bei den Zahlungen der Gemeinde um einen nicht steuerbaren "echten" Zuschuss. So zeigen die langfristige und zudem unentgeltliche Nutzungsüberlassung einerseits sowie das Fehlen einer Verpflichtung des Klägers, bestimmte Sportangebote vorzuhalten, andererseits, dass es der Gemeinde gerade nicht darum ging, konkrete Betreiberleistungen für sich zu beziehen. Vielmehr wollte die Gemeinde ersichtlich den Kläger aus strukturpolitischen Gründen in die Lage versetzen, eigenverantwortlich seiner gemeinnützigen Tätigkeit im Sinne der örtlichen Gemeinschaft nachzugehen (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 20.04.1988 - X R 3/82, BFHE 153, 445, BStBl II 1988, 792, Leitsatz).

24 Bei Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität (s. allgemein BFH-Urteil vom 10.12.2020 - V R 34/18, BFHE 272, 167, BStBl II 2021, 576, Rz 37; BFH-Vorlagebeschluss vom 06.04.2016 - XI R 20/14, BFHE 254, 152, Rz 46) dienten die Zahlungen der Gemeinde dazu, die Eigennutzung der Sportanlage durch den Kläger zu ermöglichen. Schon angesichts der langfristigen Nutzungsüberlassung konnte die Gemeinde keinen eigenen Nutzen aus der Bewirtschaftung der Sportanlage durch den Kläger ziehen. Dabei ergibt sich mit Blick auf die Dauer der Nutzungsüberlassung im Streitfall nichts anderes aus dem Umstand, dass die Sportanlage im Eigentum der Gemeinde stand. Vielmehr verdeutlicht die fehlende Verpflichtung des Klägers, konkrete Sportangebote vorzuhalten, dass er mit der Bewirtschaftung der Sportanlage lediglich für sich selbst die Möglichkeit schuf, sie weiter nutzen und so sein Sportangebot aufrechterhalten zu können. Dabei reichte die unentgeltliche Überlassung der Sportanlage allein nicht aus, um dem Kläger den Erhalt seines Sportangebots zu ermöglichen, sodass die Gemeinde dem Kläger die Zuschüsse zahlte, um ihn bei der Verfolgung seiner gemeinnützigen Zwecke zu unterstützen. Dafür spricht auch der Umstand, dass weder das Bereithalten der Sportanlage noch ein gewisses Sportangebot zu den Pflichtaufgaben der Gemeinde gehörten.

25 c) Die abweichende tatsächliche Würdigung des FG zum Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt (s. allgemein BFH-Urteil vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532, Rz 39) steht nicht entgegen. Zwar ist diese für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich bindend. Etwas anderes gilt jedoch insbesondere, wenn die Tatsacheninstanz die maßgeblichen Umstände nicht vollständig oder ihrer Bedeutung entsprechend in ihre Überzeugungsbildung einbezieht (BFH-Urteile vom 19.02.2020 - III R 28/19, BFHE 268, 308, BStBl II 2020, 562, Leitsatz 2, und vom 21.06.2017 - V R 4/17, BFHE 259, 146, BStBl II 2018, 370, Rz 22). So liegt der Fall hier, weil das FG seine Würdigung vor allem auf den Wortlaut der vertraglichen Regelungen zur Bewirtschaftung und Pflege der Sportanlage gestützt hat, ohne den von der Gemeinde damit verfolgten übergeordneten Zweck in seine Erwägungen einzubeziehen.

26 d) Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Senatsurteil vom 19.11.2009 - V R 29/08 (BFH/NV 2010, 701). Anders als im Streitfall übernahm die dortige Klägerin mit der Modernisierung und dem Betrieb kommunaler Hallen- und

Freibäder eine Aufgabe der jeweiligen Städte und Gemeinden, die über das schlichte Instandhalten der Sportanlage zur Eigennutzung hinausging. Entsprechendes gilt mit Blick auf das BFH-Urteil in BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191, das die Verwaltung von Sporthallen sowie das Einziehen der Hallenmieten einschließlich des Mahnwesens und Vollstreckungswesens durch einen gemeinnützigen Verein zum Gegenstand hatte.

27 2. Der Senat hat nicht zu entscheiden, ob der Kläger entgeltliche Leistungen an seine Mitglieder erbracht hat (vgl. allgemein BFH-Urteile vom 13.12.2018 - V R 45/17, BFHE 263, 375, BStBl II 2019, 460, Rz 15, und vom 20.03.2014 - V R 4/13, BFHE 245, 397, Rz 11) und ob solche Leistungen nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG steuerbefreit wären (vgl. allgemein BFH-Urteil in BFHE 245, 397, Rz 15). Denn das FG hat hierzu keine Feststellungen getroffen (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).

28 3. Auch über die Verfahrensrüge des Klägers braucht der Senat nicht zu entscheiden, nachdem die Revision bereits mit der Sachrüge Erfolg hat.

29 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Die von der Gemeinde an den Kläger in den Streitjahren gezahlten Zuschüsse sind nach den Ausführungen unter II.1. nicht umsatzsteuerbar. Es bedarf jedoch weiterer Feststellungen, um abschließend beurteilen zu können, inwieweit zugleich der bisherige --vollständige-- Abzug der im Rahmen der Bewirtschaftung der Sportanlage (Mäharbeiten, Instandsetzung von Zuwegung und Heizungsanlage) von dem Kläger gezahlten Vorsteuern entfällt. Der Kläger ging im Verwaltungsverfahren davon aus, hinsichtlich der von ihm im Rahmen der Bewirtschaftung der Sportanlage gezahlten Vorsteuern auch im Fall der Nichtsteuerbarkeit der Zuschüsse teilweise zum Abzug berechtigt zu sein, weil er die Sportanlage u.a. für Sportveranstaltungen mit zahlenden Zuschauern und das Sportheim auch für einen Gaststättenbetrieb nutze. Hierzu sowie zum Umfang der Nutzung für eine wirtschaftliche Tätigkeit des Klägers hat das FG jedoch --von seinem Rechtsstandpunkt aus zutreffend-- bislang keine hinreichenden Feststellungen getroffen.

30 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de