

Urteil vom 21. April 2022, V R 48/20 (V R 20/17)

Keine Berufung auf das Unionsrecht für Leistungen im Bereich des Sports

ECLI:DE:BFH:2022:U.210422.VR48.20.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 22 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst m, AO § 51, AO § 52, AO § 55, FGO § 11 Abs 1 S 3, UStG VZ 2011

vorgehend FG München, 28. März 2017, Az: 3 K 855/15

Leitsätze

Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL hat keine unmittelbare Wirkung, so dass sich eine Einrichtung ohne Gewinnstreben auf diese Bestimmung vor den nationalen Gerichten nicht berufen kann (Folgeentscheidung zum EuGH-Urteil Golfclub Schloss Igling vom 10.12.2020 - C-488/18, EU:C:2020:1013; Änderung der Rechtsprechung).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 29.03.2017 - 3 K 855/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein eingetragener Verein, dessen Zweck nach seiner Satzung in der Pflege und Förderung des Golfsports bestand. Dieser Zweck wurde durch den Betrieb eines Golfplatzes und der dazugehörigen Anlagen in eigener Regie auf den Grundstücken, Gebäuden und Anlagen verwirklicht. Nach § 2 Abs. 3 der Vereinssatzung durften die Mittel des Vereins nur für satzungsgemäße Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhielten keine Zuwendungen aus Mitteln des Vereins. Es durfte keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck des Vereins fremd sind oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden. Nach § 13 Abs. 3 der im Streitjahr (2011) geltenden Satzung sollte das Vermögen des Vereins bei dessen Auflösung oder Aufhebung an eine von der Mitgliederversammlung bestimmte Person oder Institution fallen.
- 2** Im Streitjahr vereinnahmte der Kläger Mitgliedsbeiträge. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) sah diese Mitgliedsbeiträge nicht als Vergütung für nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerbare Leistungen an.
- 3** Darüber hinaus erbrachte der Kläger weitere Leistungen gegen gesondertes Entgelt. Dabei handelte es sich um die Berechtigung zur Nutzung des Golfspielplatzes, die leihweise Überlassung von Golfbällen für das Abschlagstraining mittels eines Ballautomaten, die Durchführung von Golfturnieren und Veranstaltungen, bei denen der Kläger Startgelder für die Teilnahme vereinnahmte, die mietweise Überlassung von Caddys und um den Verkauf eines Golfschlägers. Der Kläger vereinnahmte hierfür einen Betrag in Höhe von insgesamt 78.615,02 €. Diese Leistungen sah das FA als steuerbar und steuerpflichtig an, da es eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG mangels Gemeinnützigkeit entsprechend der §§ 51 ff. der Abgabenordnung (AO) verneinte.
- 4** Das FA erließ entsprechend dieser Rechtsauffassung einen später geänderten Umsatzsteuerbescheid vom 12.03.2013. Nach dem maßgeblichen Änderungsbescheid vom 19.04.2013 waren die Leistungen des Klägers in den

Bereichen Greenfee, Ballautomat, Startgelder, Caddys und Verkauf steuerpflichtig. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 06.03.2015).

- 5 Hiergegen erhob der Kläger Klage zum Finanzgericht (FG). Während des FG-Verfahrens wurde im November 2016 die Satzung des Vereins neu gefasst und in deren § 13 Abs. 3 nunmehr geregelt, dass bei Auflösung oder Aufhebung des Vereins das Vermögen des Vereins an eine von der Mitgliederversammlung bestimmte juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für gemeinnützige Zwecke zur Förderung des Golfsports fällt.
- 6 Das FG gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1030 veröffentlichten Urteil statt. Dabei ging das FG davon aus, dass es sich beim Kläger um eine Einrichtung ohne Gewinnstreben gehandelt habe, die sich nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) für die Steuerfreiheit der streitigen Umsätze auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) berufen könne.
- 7 Hiergegen wendet sich das FA, das mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts rügt.
- 8 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Im Revisionsverfahren hat der Senat das Verfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ausgesetzt und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) durch Beschluss vom 21.06.2018 - V R 20/17 (BFHE 262, 260, BStBl II 2018, 558) folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
 1. Kommt Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL, nach dem "bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben", unmittelbare Wirkung zu, so dass sich Einrichtungen ohne Gewinnstreben bei fehlender Umsetzung unmittelbar auf diese Bestimmung berufen können?
 2. Bei Bejahung der ersten Frage: Handelt es sich bei der "Einrichtung ohne Gewinnstreben" i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL um
 - einen autonom unionsrechtlich auszulegenden Begriff oder
 - sind die Mitgliedstaaten befugt, das Vorliegen einer derartigen Einrichtung von Bedingungen wie § 52 i.V.m. § 55 AO (oder den §§ 51 ff. AO in ihrer Gesamtheit) abhängig zu machen?
 3. Falls es sich um einen autonom unionsrechtlich auszulegenden Begriff handelt: Muss eine Einrichtung ohne Gewinnstreben i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL über Regelungen für den Fall ihrer Auflösung verfügen, nach denen sie ihr dann vorhandenes Vermögen auf eine andere Einrichtung ohne Gewinnstreben zur Förderung von Sport und Körperertüchtigung zu übertragen hat?
- 11 Hierauf hat der EuGH mit seinem Urteil Golfclub Schloss Igling vom 10.12.2020 - C-488/18 (EU:C:2020:1013) wie folgt geantwortet:
 - "1. Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112/EG (...) ist dahin auszulegen, dass er keine unmittelbare Wirkung hat, so dass sich auf diese Vorschrift, wenn durch die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, mit denen sie umgesetzt wird, nur eine begrenzte Zahl in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehender Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit wird, eine Einrichtung ohne Gewinnstreben vor den nationalen Gerichten nicht unmittelbar berufen kann, um die Befreiung anderer in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehender Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer zu erwirken, die diese Einrichtung für die solche Tätigkeiten ausübenden Personen erbringt und die nach den genannten Rechtsvorschriften nicht befreit sind.

2. Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass der Begriff der Einrichtung ohne Gewinnstreben im Sinne dieser Vorschrift ein autonomer unionsrechtlicher Begriff ist, der verlangt, dass eine solche Einrichtung im Fall ihrer Auflösung von ihr erzielte Gewinne, die die eingezahlten Kapitalanteile ihrer Mitglieder sowie den gemeinen Wert der von ihnen geleisteten Sacheinlagen übersteigen, nicht an ihre Mitglieder verteilen darf."

- 12 Die Beteiligten hatten Gelegenheit, sich hierzu zu äußern. Der Kläger verweist auf die Satzungsänderung im Jahr 2016 sowie darauf, dass keine Auskehrungen an Vereinsmitglieder vorgenommen worden seien.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Leistungen, die der Kläger in den Bereichen Greenfee, Ballautomat, Startgelder, Caddys und Verkauf steuerbar (vgl. zu den Startgeldern EuGH-Urteil Bastova vom 10.11.2016 - C-432/15, EU:C:2016:855, Rz 35) erbrachte, sind steuerpflichtig.
- 14 1. Die Leistungen des Klägers sind entgegen dem Urteil des FG nicht gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL steuerfrei.
- 15 a) Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben.
- 16 b) Hierzu hat der EuGH in seinem Urteil Golfclub Schloss Igling (EU:C:2020:1013) entschieden, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL keine unmittelbare Wirkung hat, so dass sich eine Einrichtung ohne Gewinnstreben auf diese Bestimmung vor den nationalen Gerichten nicht unmittelbar berufen kann, wenn durch die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, mit denen sie umgesetzt wird, nur eine begrenzte Zahl in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehender Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit wird. Der EuGH begründet dies in Rz 36 f. seines Urteils insbesondere damit, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL den Mitgliedstaaten einen Ermessensspielraum bei der Bestimmung der steuerfreien Dienstleistungen lässt.
- 17 c) Daher ist an der bisherigen Rechtsprechung des BFH, die eine unmittelbare Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL bejaht hat (BFH-Urteile vom 03.04.2008 - V R 74/07, BFHE 221, 451, Leitsatz 1; vom 02.03.2011 - XI R 21/09, BFHE 233, 269, Rz 27; vom 16.10.2013 - XI R 34/11, BFHE 243, 435, Rz 35, und vom 20.03.2014 - V R 4/13, BFHE 245, 397, Rz 14 und 15) nicht mehr festzuhalten (Änderung der Rechtsprechung).
- 18 Da § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG die Steuerfreiheit nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL zumindest dem Grunde nach umsetzt, kommt im Hinblick auf den durch diese Bestimmung den Mitgliedstaaten eingeräumten Ermessensspielraum eine unmittelbare Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL nicht in Betracht. Maßgeblich ist insoweit, dass § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG mit den dort genannten sportlichen Veranstaltungen zumindest eine begrenzte Zahl in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehender Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit.
- 19 In Bezug auf die Urteile des XI. Senats des BFH in BFHE 233, 269 und in BFHE 243, 435 sieht der Senat von einer Divergenzanfrage gemäß § 11 Abs. 3 Satz 1 FGO bei diesem Senat ab, da nach dessen Spruchpraxis ein Urteil des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren das nationale Gericht bei seiner Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits bindet (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18.12.2019 - XI R 23/19 (XI R 23/15), BFHE 267, 571, Rz 21).
- 20 d) Das Urteil des FG, das bei seiner Entscheidung das EuGH-Urteil Golfclub Schloss Igling (EU:C:2020:1013) nicht berücksichtigen konnte und das daher auf der Grundlage der nunmehr aufgegebenen Rechtsprechung eine unionsrechtlich abgeleitete Steuerfreiheit bejaht hat, ist daher aufzuheben.
- 21 2. Die Sache ist spruchreif im Sinne einer Klageabweisung, da der Kläger auch keine anderweitige Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG beanspruchen kann.
- 22 a) Steuerfrei sind nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in

Buchstabe a genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht. Zu den in § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG genannten Unternehmern gehören juristische Personen des öffentlichen Rechts, Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, Volkshochschulen und Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen. Unionsrechtliche Grundlage für diese Steuerfreiheit ist Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL.

- 23** b) Danach kann von den insgesamt erbrachten Leistungen für den Bereich der Veranstaltungsstartgelder eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG zwar in Betracht kommen. Diese Steuerfreiheit scheidet aber daran, dass es sich beim Kläger nicht um eine Einrichtung ohne Gewinnstreben handelt.
- 24** aa) Hierzu hat der EuGH in seinem Urteil Golfclub Schloss Igling (EU:C:2020:1013) entschieden, dass der Begriff der Einrichtung ohne Gewinnstreben i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL ein autonomer unionsrechtlicher Begriff ist, der verlangt, dass eine solche Einrichtung im Fall ihrer Auflösung von ihr erzielte Gewinne, die die eingezahlten Kapitalanteile ihrer Mitglieder sowie den gemeinen Wert der von ihnen geleisteten Sacheinlagen übersteigen, nicht an ihre Mitglieder verteilen darf.
- 25** Der EuGH begründet dies in Rz 50 f. seines Urteils insbesondere damit, dass das Fehlen eines Gewinnstrebens derartiger Einrichtungen voraussetzt, dass sie während ihres gesamten Bestehens und auch bei ihrer Auflösung für ihre Mitglieder keine Gewinne erwirtschaften. Andernfalls könnte eine solche Einrichtung diese Anforderungen dadurch umgehen, dass sie nach ihrer Auflösung die durch ihre gesamten Tätigkeiten erzielten Gewinne an ihre Mitglieder verteilt, obgleich ihr die mit der Einstufung als "Einrichtung ohne Gewinnstreben" verbundenen --insbesondere steuerlichen-- Vorteile zugutegekommen sind. Folglich kann als "Einrichtung ohne Gewinnstreben" nur eine Einrichtung eingestuft werden, deren Vermögen fortwährend der Verwirklichung des von ihr verfolgten Zwecks dient und nach ihrer Auflösung nicht auf ihre Mitglieder übertragen werden kann, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile ihrer Mitglieder und den gemeinen Wert der von ihnen geleisteten Sacheinlagen übersteigt.
- 26** bb) Bei richtlinienkonformer Auslegung von § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG entsprechend Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL muss es sich bei den in dieser Vorschrift bezeichneten juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, Volkshochschulen und Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, um Einrichtungen ohne Gewinnstreben handeln. Dies setzt entsprechend den Vorgaben des EuGH insbesondere voraus, dass die Einrichtung im Fall ihrer Auflösung von ihr erzielte Gewinne, die die eingezahlten Kapitalanteile ihrer Mitglieder sowie den gemeinen Wert der von ihnen geleisteten Sacheinlagen übersteigen, nicht an ihre Mitglieder verteilen darf.
- 27** cc) Dies trifft auf den Kläger nach den Verhältnissen im Streitfall nicht zu. Denn erst im November 2016 und damit mehrere Jahre nach dem Streitjahr 2011 wurde die Satzung des Klägers neu gefasst und in § 13 Abs. 3 nunmehr geregelt, dass bei Auflösung oder Aufhebung des Vereins das Vermögen des Vereins an eine von der Mitgliederversammlung bestimmte juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für gemeinnützige Zwecke zur Förderung des Golfsports fällt. Vor dieser Änderung war nicht gewährleistet, dass es für den Fall der Auflösung zu keiner Vermögensverteilung an die Mitglieder kommt. Denn zuvor regelte § 13 Abs. 3 der im Streitjahr geltenden Satzung nur, dass das Vermögen des Vereins bei dessen Auflösung oder Aufhebung an eine von der Mitgliederversammlung bestimmte Person oder Institution fallen sollte. Im Hinblick auf diese ausdrückliche Regelung für den Fall der Auflösung lässt sich die Eigenschaft der Einrichtung ohne Gewinnstreben entgegen dem Urteil des FG nicht damit begründen, dass nach § 2 Abs. 3 der im Streitjahr bestehenden Satzung die Mittel des Vereins nur für satzungsgemäße Zwecke verwendet werden dürften.
- 28** c) Aufgrund der Gesamthöhe der für die steuerpflichtigen Leistungen erhaltenen Einnahmen kommt auch keine Anwendung von § 19 Abs. 1 UStG in Betracht.
- 29** 3. Im Hinblick auf das auch im Revisionsverfahren geltende Verböserungsverbot (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) ist nicht zu entscheiden, ob der Kläger andere Leistungen an seine Mitglieder erbracht hat, die vom FA nicht besteuert wurden, aber nach der Rechtsprechung des EuGH und BFH steuerbar sein können (EuGH-Urteil Kennemer Golf vom 21.03.2002 - C-174/00, EU:C:2002:200, Rz 40, und BFH-Urteil in BFHE 245, 397, Rz 11), ohne dass hierfür eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG besteht und ohne dass sich der Kläger auf eine eigentlich nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL mögliche Steuerfreiheit berufen kann.
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de