Beschluss vom 15. Dezember 2021, XI R 19/18

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossener Repräsentationsaufwand eines Pferderennstalls mit Pferdezucht und -handel

ECLI:DE:BFH:2021:B.151221.XIR19.18.0

BFH XI. Senat

UStG § 15 Abs 1a, UStG § 14c Abs 1, UStG § 17 Abs 1, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 4, EGRL 112/2006 Art 176, EGRL 112/2006 Art 203, AEUV Art 267 Abs 3, UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , UStG § 1 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG Köln, 17. April 2018, Az: 9 K 2738/15

Leitsätze

1. Das Ausüben einer wirtschaftlichen Tätigkeit und das ausschließliche Tätigen von Repräsentationsaufwand schließen einander nicht aus.

2. Ob Repräsentationsaufwendungen ohne streng geschäftlichen Charakter vorliegen, beruht auf einer tatsächlichen Würdigung der im Einzelfall getroffenen Feststellungen.

3. Der Empfänger der Gutschrift, der der Abrechnung mittels Gutschrift zugestimmt und dieser nicht widersprochen hat, schuldet den darin für eine nichtsteuerbare Leistung ausgewiesenen Steuerbetrag.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 18.04.2018 - 9 K 2738/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) den Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen für den von ihm betriebenen Pferderennstall beanspruchen kann, oder ob dem das Abzugsverbot des § 15 Abs. 1a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) entgegensteht.

2 Der Kläger, ... der von ihm beherrschten ... (KG), betrieb in den Besteuerungszeiträumen 2007 bis 2013 (Streitjahre) als Einzelunternehmer einen Pferderennstall, den er im Jahr ... gegründet hatte.

3 Zu dem Rennstall gehörten im Durchschnitt ... Pferde, die zum großen Teil angekauft, zum Teil aber auch selbst gezüchtet waren. Es erfolgte ein professionelles Training, nach welchem die Pferde an Rennen in ganz Europa teilnahmen. In den Streitjahren kam es zu ... Nennungen zu Rennen, von denen ... bestritten wurden. Die übrigen Nennungen wurden nach Bekanntwerden der weiteren teilnehmenden Pferde aufgrund Neueinschätzung der Gewinnchancen zurückgezogen, um unnötige Transport- und Unterbringungskosten der Pferde zu vermeiden. In ... Fällen wurden Preisgelder erzielt.

4 Die jährlichen Betriebseinnahmen des Rennstalls lagen in den Streitjahren zwischen rund ... € und ... €, wobei es sich um Preisgelder, Transportbeihilfen, Besitzer- und Züchterprämien sowie um Erlöse aus dem Verkauf von Rennpferden handelte. Der nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte Verlust des Pferderennstalls betrug in den Streitjahren zwischen rund ... € und ... €, nur im Jahr 2012 erzielte der Kläger einen Gewinn von gut ... €. Ertragsteuerrechtlich

beurteilte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) den Pferderennstall als sog. Liebhabereibetrieb, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist.

5 Für die Streitjahre meldete der Kläger Vorsteuer-Überschüsse bzw. negative Zahllasten von zwischen rund ... € und ... € an.

6 Auf Grundlage der Feststellungen der Außenprüfung für die Veranlagungs- bzw. Besteuerungszeiträume 2007 bis 2011 erließ das FA am 02.12.2014 Änderungsbescheide über Umsatzsteuer für die Besteuerungszeiträume 2007 bis 2012 sowie am 27.04.2015 den Bescheid über Umsatzsteuer für den Besteuerungszeitraum 2013. Mit diesen Festsetzungen übernahm das FA die vom Kläger jeweils angemeldeten Umsätze bis auf diejenigen für die Besteuerungszeiträume 2009 bis 2011, für die es die als steuerpflichtig angemeldeten Umsätze um Beträge, die auf nicht im Inland erzielte Rennpreise bzw. Transportbeihilfen sowie um vereinnahmte Züchterprämien, denen kein Leistungsaustausch zugrunde liege, kürzte. Ferner ließ es sämtliche Vorsteuerbeträge nicht zum Abzug zu. Zwar sei der Kläger unternehmerisch tätig und habe die betreffenden Eingangsleistungen für sein Unternehmen, den Pferderennstall, bezogen, jedoch seien die entsprechenden Vorsteuerbeträge nicht abziehbar. Der Pferderennstall werde von ihm im Rahmen seiner Freizeitgestaltung als private Leidenschaft und Hobby betrieben und diene nicht nur dem Kläger zu Repräsentationszwecken, sondern auch der KG. Entsprechend berücksichtigte das FA die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 28 UStG für Lieferungen, die mit dem Erwerb steuerfreier Gegenstände zusammenhingen.

7 Die Einsprüche des Klägers wies das FA mit zusammengefasster Einspruchsentscheidung vom 23.09.2015 als unbegründet zurück.

8 Das Finanzgericht (FG) Köln wies die Klage mit Urteil vom 18.04.2018 - 9 K 2738/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 1405) ab.

9 Es entschied, das FA habe dem Kläger den Vorsteuerabzug zu Recht versagt. Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG stehe im Einklang mit dem Unionsrecht (Art. 176 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--) und setze nicht voraus, dass der private oder repräsentative Zweck --anders als im Streitfall-- neben dem eigentlichen Unternehmensgegenstand liege. Vorliegend sei nicht allein aufgrund typisierender Betrachtung im Halten von Rennpferden ein der Repräsentation dienender Zweck zu sehen, sondern nach Überzeugung des Senats habe das Halten von Rennpferden hier überwiegend der persönlichen Repräsentation des Klägers wie auch --in geringerem Umfang-- der von ihm beherrschten KG gedient.

10 Da der Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen des Pferderennstalls zu versagen sei, seien dementsprechend die getätigten Lieferungen, die damit zusammenhingen, nach § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei.

11 Soweit das FA solche Leistungen der Umsatzsteuer unterworfen habe, für die Preisgelder abhängig von einer Platzierung gezahlt wurden, schulde der Kläger die in Gutschriften ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG. Dadurch, dass das FA die den gezahlten Antrittsgeldern zugrunde liegenden Leistungen dem ermäßigten Steuersatz unterworfen habe, obgleich diese nicht für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt gewesen seien, sei der Kläger nicht beschwert.

12 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen und formellen Rechts.

13 Zutreffend habe das FG zwar den Betrieb des Pferderennstalls durch ihn, den Kläger, als unternehmerische bzw. wirtschaftliche Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL) qualifiziert. Die gegenständlichen Umsätze insbesondere aus dem Verkauf der Zucht- und sonstigen Rennpferde reichten auch bei einer Anwendung der neueren Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- (Urteil Baštová vom 10.11.2016 - C-432/15, EU:C:2016:855) aus, um dem Betrieb Unternehmensqualität i.S. des § 2 Abs. 1 UStG beizumessen. Das FG habe jedoch verkannt, dass ihm, dem Kläger, mit Zuerkennen der Unternehmereigenschaft das Recht auf Vorsteuerabzug zustehe.

14 Eine Auslegung des § 15 Abs. 1a UStG dahingehend, dass Unternehmer bestimmter wirtschaftlicher Betätigungen generell --entgegen dem Gebot der Neutralität-- keine Vorsteuer geltend machen könnten, sei unionsrechtswidrig. Es sei geboten, dem EuGH die Rechtsfrage vorzulegen, ob sich das nationale Abzugsverbot in der extensiven Auslegung durch die Vorinstanz mit dem Neutralitätsgrundsatz vereinbaren lasse.

15 Ein Abzugsverbot komme nur in begründeten Ausnahmefällen in Betracht, an die hohe Anforderungen zu stellen

seien. Der Rückgriff des § 15 Abs. 1a UStG auf die ertragsteuerrechtliche Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG sei systematisch angreifbar, und es sei umstritten, ob § 15 Abs. 1a UStG als relativ neue Regelung überhaupt unter die sog. Stillhalteklausel des Art. 176 Abs. 2 MwStSystRL falle. Nach den Vorgaben des Art. 176 Abs. 1 Satz 2 MwStSystRL seien nur solche Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die "keinen streng geschäftlichen Charakter" haben. Da es sich bei dem Betrieb eines Pferderennstalls --wie auch das EuGH-Urteil Baštová (EU:C:2016:855, Rz 47) zeige-- um eine (einheitliche) wirtschaftliche Tätigkeit handele, woraus der prinzipiell streng geschäftliche Charakter folge, bedürfe es im Einzelfall erheblicher Anhaltspunkte für einen Repräsentationszweck. Dies gelte umso mehr für die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG als Auffangtatbestand ausgestalteten "ähnlichen Zwecke", die nur bei solchen Zwecken vorlägen, die in vergleichbarer Weise wie die ausdrücklich in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG genannten Gegenstände bei typisierender Betrachtung einer überdurchschnittlichen Repräsentation, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der sportlichen Betätigung dienen. Hierbei müsse es immer auf eine Prüfung der konkreten Einzelumstände ankommen.

16 Repräsentationszwecke seien dann zu verneinen, wenn die zu betrachtende Tätigkeit nicht nur nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen i.S. des § 2 Abs. 1 UStG erfolge, sondern --wie hier-- einen Umfang und eine Qualität erreiche, die dafür sprächen, dass der unterhaltene Betrieb eine wirtschaftliche Zielsetzung habe. Diente hingegen der Betrieb insgesamt allein der Repräsentation, liege schon keine wirtschaftliche Tätigkeit vor; diese rechtlichen Zusammenhänge habe das FG verkannt. Es habe auch nicht beachtet, dass es sich bei dem Pferderennstall um ein einheitliches Unternehmen handele, das um seiner selbst willen betrieben werde und bei dem sich die Teilnahme an Pferderennen und der Handel mit Pferden bzw. deren Zucht wechselseitig bedingten. Für eine bloße Repräsentation der Person des Klägers und/oder seiner sonstigen Geschäftstätigkeiten in Gestalt der KG sei ein Rennstall dieser Größe nicht erforderlich. Mit der Vorentscheidung setze sich das FG in Widerspruch zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), wonach auch ein nur aus einem einzelnen Pferd bestehender "Rennstall" der Repräsentation dienen könne (BFH-Urteil vom 02.07.2008 - XI R 66/06, BFHE 222, 123, BStBl II 2009, 206) bzw. mit zunehmender Größe des Betriebs Repräsentationszwecke fernlägen, da große Rennställe allein zur Repräsentation offenkundig keinen Sinn machten (BFH-Urteil vom 12.02.2009 - V R 61/06, BFHE 224, 467, BStBl II 2009, 828). Was das Merkmal der Überdurchschnittlichkeit der Repräsentation anbelangt, habe das FG eine wertende Auseinandersetzung sowie einen Abgleich mit dem Werbeetat der KG unterlassen.

17 Sofern man ihm, dem Kläger, richtigerweise den vollen Vorsteuerabzug zubillige, sei es in der Folge falsch, mit der angefochtenen Vorentscheidung diejenigen Umsätze, die platzierungsabhängigen Rennpreisen zugrunde liegen, in Ansehung des EuGH-Urteils Baštová (EU:C:2016:855) als nicht steuerbar anzusehen. Aus Gründen des Vertrauensschutzes (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--) seien die betreffenden Umsätze weiterhin als steuerbar zu behandeln, weshalb für eine Anwendung des § 14c UStG --die dem Kläger erteilten Gutschriften betreffend-- kein Raum sei. Insoweit werde auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 27.05.2019 (BStBl I 2019, 512, unter IV.) verwiesen, wonach es auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs nicht beanstandet werde, wenn die Beteiligten bei der Zahlung platzierungsabhängiger Preisgelder für die Teilnahme an einem vor dem 01.07.2019 stattfindenden Wettbewerb einvernehmlich von einem steuerpflichtigen Entgelt ausgehen.

18 Schließlich habe das FG es unterlassen zu ermitteln, ob und in welchem Umfang Pferde des Klägers tatsächlich für den Verkauf bestimmt gewesen seien. Soweit es in der Annahme, dass der Vorsteuerabzug wegen Repräsentationszwecken des Rennstallbetriebs zu versagen sei, den Umfang der zwischen den Beteiligten unstreitigen Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge implizit festgestellt habe, sei eine Entscheidung über die Revision in der Sache möglich, ansonsten müsse der Rechtsstreit --wie jedenfalls für das Streitjahr 2013-- an das FG zurückverwiesen werden.

19 Der Kläger beantragt sinngemäß, das FG-Urteil und wegen Umsatzsteuer für 2007 bis 2012 die Einspruchsentscheidung vom 23.09.2015 aufzuheben und die Umsatzsteuer für 2007 auf -... €, für 2008 auf -... €, für 2009 auf -... €, für 2010 auf -... €, für 2011 auf -... € und für 2012 auf -... € festzusetzen sowie wegen Umsatzsteuer für 2013 den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

20 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

21 I. Die Entscheidung ergeht im Verfahren gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich.

22 1. Der Senat hat in seiner Sitzung vom 15.09.2021 über die Revision beraten und ist einstimmig zu dem Ergebnis gelangt, dass er die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich hält. Die Beteiligten sind hiervon mit Schreiben der Geschäftsstelle vom 16.09.2021 unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Von dieser Möglichkeit hat der Kläger unter dem 19.10.2021 Gebrauch gemacht.

23 2. Der Anwendung des § 126a FGO steht nicht entgegen, dass der Senatsvorsitzende am 15.09.2021 an der Mitwirkung gehindert war, daher Richterin am Bundesfinanzhof Dr. Wiesmann für diese Sitzung in die Richterbank einrückte und der Senat nunmehr in seiner geschäftsplanmäßigen Besetzung entscheidet (vgl. allgemein BFH-Beschluss vom 15.09.2021 - XI R 12/21 (XI R 25/19), BFH/NV 2022, 291; Bergkemper in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 126a FGO Rz 6).

24 II. Der Senat hält auch unter Berücksichtigung der Stellungnahme des Klägers die Revision weiterhin einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Entscheidung des FG, dass dem Kläger der streitige Vorsteuerabzug nicht zustehe, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Zu Recht hat es entschieden, dass der Kläger die in Gutschriften ausgewiesene Steuer über solche Leistungen, für die platzierungsabhängige Preisgelder gezahlt wurden, schuldet.

25 1. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nicht abziehbar nach § 15 Abs. 1a UStG sind jedoch insbesondere Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 EStG gilt, entfallen; nach § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG gilt das Abzugsverbot nicht, soweit die in den Nummern 2 bis 4 bezeichneten Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind.

26 a) Dieser Vorsteuerausschluss beruht sowohl hinsichtlich der laufenden Aufwendungen als auch hinsichtlich der Erwerbskosten auf Art. 176 MwStSystRL (vgl. BFH-Urteile vom 21.05.2014 - V R 34/13, BFHE 246, 232, BStBl II 2014, 914, Rz 29; vom 26.09.2019 - V R 27/19 (V R 1/17), BFHE 267, 116, Rz 13).

27 Ebenso wie die frühere Regelung über den Eigenverbrauch in § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c UStG 1993, die wie eine Einschränkung des Vorsteuerabzugs wirkte, mit Art. 17 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG vereinbar war (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 06.08.1998 - V R 74/96, BFHE 186, 454, BStBl II 1999, 104; vom 02.07.2008 - XI R 60/06, BFHE 222, 112, BStBl II 2009, 167, unter II.2.f), gilt dies nunmehr für die Vereinbarkeit des § 15 Abs. 1a UStG (eingeführt durch Art. 7 Nr. 11 Buchst. b des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002) mit Art. 176 MwStSystRL (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 222, 112, BStBl II 2009, 167, unter II.3.c; in BFHE 246, 232, BStBl II 2014, 914, Rz 27; ständige Rechtsprechung).

28 b) Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG dürfen Betriebsausgaben in der Form von Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen den Gewinn nicht mindern. Danach werden gemäß § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG auf jeden Fall diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen (Art. 176 Abs. 1 Satz 2 MwStSystRL; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 267, 116, Rz 13).

29 2. Davon ausgehend kann der Kläger keinen Vorsteuerabzug für den Pferderennstall beanspruchen.

30 a) Zwar ist das FG in Übereinstimmung mit den Beteiligten zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger mit dem Betrieb des Pferderennstalls als Unternehmer anzusehen und damit grundsätzlich gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

31 aa) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG). Dies beruht auf Art. 9 Abs. 1 Satz 1 MwStSystRL, wonach als "Steuerpflichtiger" gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

32 bb) Zwar führte der Kläger mit der Teilnahme seiner Pferde an Rennen, für die lediglich ein platzierungsabhängiges

Preisgeld gezahlt wurde, nichtsteuerbare Umsätze und damit keine wirtschaftliche Tätigkeit aus, die zur Begründung einer Unternehmerstellung geeignet wäre (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 02.08.2018 - V R 21/16, BFHE 262, 548, BStBl II 2019, 339, Rz 29). Denn die Teilnahme an einem Wettbewerb stellt keine "nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmeerzielung" i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 06.05.2010 - V R 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, Rz 16) bzw. keine Leistungserbringung "zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen" i.S. des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSystRL dar, wenn für sie weder ein Antrittsgeld noch eine andere unmittelbare Vergütung gezahlt wird und nur Teilnehmer mit einer erfolgreichen Platzierung ein --sei es auch ein im Voraus festgelegtes-- Preisgeld erhalten. Aufgrund der Ungewissheit einer Zahlung besteht in solchen Fällen kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der dem Leistungsempfänger erbrachten Dienstleistung und der ggf. erhaltenen Zahlung (vgl. EuGH-Urteile Tolsma vom 03.03.1994 - C-16/93, EU:C:1994:80, Rz 19; Cibo Participations vom 27.09.2001 - C-16/00, EU:C:2001:495, Rz 43; Baštová, EU:C:2016:855, Rz 29), weshalb es insoweit an einem Leistungsaustausch fehlt.

33 cc) Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) übte der Kläger mit dem Pferderennstall in den Streitjahren jedoch eine nachhaltige bzw. wirtschaftliche Tätigkeit aus, jedenfalls indem er Einnahmen aus dem Verkauf bzw. der Lieferung von Rennpferden erzielte.

34 b) Das FG hat jedoch ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass der Vorsteuerabzug im Streitfall nach § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG ausgeschlossen ist.

35 aa) Dem Abzugsverbot des § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG steht vorliegend nicht die Einschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG entgegen (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 23.01.1992 - V R 66/85, BFHE 167, 221, unter II.3.; vom 02.07.2008 - XI R 61/06, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 278, unter II.4.), da der Kläger den Pferderennstall nach den Feststellungen des FG und übereinstimmender Auffassung der Beteiligten nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben hat.

36 bb) Für das umsatzsteuerrechtliche Abzugsverbot ist im Übrigen die einkommensteuerrechtliche Behandlung unerheblich; maßgeblich ist, ob der Aufwand seiner Art nach von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG erfasst wird (vgl. BFH-Urteile in BFHE 167, 221, unter II.3.; in BFHE 222, 123, BStBl II 2009, 206, unter II.1.b; in BFHE 267, 116, Rz 15).

37 In diesem Sinne hat der BFH in ständiger Rechtsprechung unter der Voraussetzung, dass die Unternehmereigenschaft des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG gegeben ist, § 4 Abs. 5 EStG auch dann für anwendbar gehalten, wenn das betreffende Unternehmen ausschließlich Repräsentationsaufwand tätigte, da es mit dem Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) nicht vereinbar wäre, denjenigen Steuerpflichtigen mit einem Aufwendungseigenverbrauch (nunmehr: Abzugsverbot) zu belasten, der z.B. einen Produktionsbetrieb führt und aus Repräsentationsgründen ein Pferd anschafft, nicht aber denjenigen, der mit dem Pferd einen organisatorisch selbständigen Betrieb unterhält (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 123, BStBl II 2009, 206, unter II.1.b, m.w.N.).

38 Vor diesem Hintergrund geht die Auffassung des Klägers, das Ausüben einer wirtschaftlichen Tätigkeit und das ausschließliche Tätigen von Repräsentationsaufwand schlössen einander aus, fehl.

39 cc) Der Aufwand des Klägers wird seiner Art nach von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG erfasst.

40 (1) Mit Urteil in BFHE 222, 123, BStBl II 2009, 206 hat der Senat entschieden, dass das Halten eines oder zweier Rennpferde ein ähnlicher Zweck i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG sein kann. Ähnlich seien Zwecke, die in vergleichbarer Weise wie die ausdrücklich in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG genannten Gegenstände (Jagd, Fischerei, Segel- oder Motoryacht) bei typisierender Betrachtung einer überdurchschnittlichen Repräsentation, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der sportlichen Betätigung dienen. Aufwendungen, die ersichtlich nicht derartige Zwecke verfolgen, könnten vom Abzugsverbot ausgenommen sein. "Ähnlichen Zwecken" diene auch ein aus Repräsentationsgründen unterhaltenes Rennpferd; das Halten eines --preisgekrönten-- Rennpferdes entspreche typischerweise einem persönlichen, ggf. betrieblichen Repräsentationsbedürfnis.

41 (2) Nach der Entscheidung des V. Senats des BFH in BFHE 224, 467, BStBl II 2009, 828 war der dort zur Entscheidung gestellte Sachverhalt nicht mit demjenigen in BFHE 222, 123, BStBl II 2009, 206 vergleichbar und lagen Ausgaben, die "keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen", nicht vor. Der Betrieb einer Pferdezucht in größerem Umfang mit erheblichen Umsätzen diene bei typisierender Betrachtung nicht einer überdurchschnittlichen Repräsentation,

was auch dann gelte, wenn die Pferdezucht nicht Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sei.

42 (3) Mit Urteil in BFHE 262, 548, BStBl II 2019, 339 hat der BFH die betreffende Vorentscheidung aufgehoben, weil das dortige FG vor Ergehen des EuGH-Urteils Baštová (EU:C:2016:855) von der Steuerbarkeit platzierungsabhängiger Preisgelder und damit von einer wirtschaftlichen Tätigkeit ausgegangen war; auf der Grundlage der Feststellungen des FG hatte sich eine wirtschaftliche Tätigkeit weder aus einer Pferdezucht noch aus einem Pferdehandel ergeben. Der BFH verwies die Rechtssache an das FG zurück und gab diesem u.a. auf aufzuklären, welche weiteren Umsätze ausgeführt wurden und ob auf der Grundlage dessen eine unternehmerische Tätigkeit vorlag, und bejahendenfalls, ob nicht abziehbarer Repräsentationsaufwand vorlag, wofür es maßgeblich auf die jeweilige unternehmerische Tätigkeit ankomme.

43 (4) Im Streitfall hat das FG das Vorliegen "ähnlicher Aufwendungen" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG bejaht. Anders als der im BFH-Urteil in BFHE 224, 467, BStBl II 2009, 828 gegebene Zuchtbetrieb mit beschriebenen Betriebszweigen trete ein Rennstall viel stärker ins Bild der (interessierten) Öffentlichkeit und sei daher geeigneter, einem Repräsentationsbedürfnis des Steuerpflichtigen zu dienen. Jedoch nicht allein aufgrund typisierender Betrachtung sei im Halten von Rennpferden ein der Repräsentation dienender Zweck zu sehen, denn das FG sei davon überzeugt, dass das Halten von Rennpferden hier überwiegend der persönlichen Repräsentation des Klägers wie auch --wenn auch in geringerem Umfang-- der von ihm beherrschten KG gedient habe. Dies belegten die zahlreichen Nennungen in den Medien, in welchen das Engagement und besondere Interesse des Klägers in Bezug auf den von ihm betriebenen Rennstall hervorgehoben werde. Der Kläger stelle hier den Pferderennsport als seine große Leidenschaft sowie sein Hobby dar, welches ihm als Ausgleich zu seiner erfolgreichen Berufstätigkeit diene. Er zeichne dadurch das Bild eines Unternehmers, der nicht nur beruflich, sondern auch privat überaus erfolgreich agiere. Die Thematik des pferdebegeisterten Managers werde dabei nicht nur in der Sportszene, sondern vielmehr auch von überregionalen und wirtschaftsnahen Medien aufgegriffen, um den Kläger persönlich und anschaulich zu beschreiben. Das prestigeträchtige Halten mehrerer Rennpferde sowie das medial präsente und erfolgreiche Führen eines Rennstalls prägten somit in erheblichem Maße dessen Außendarstellung. Der Pferderennstall stütze zugleich die gesellschaftlich hervorgehobene Stellung des Klägers als Präsident des ... und diene damit in erheblichem Maße seiner persönlichen Repräsentation, die mit einer solch herausgehobenen Stellung verbunden sei. Ferner seien auch vielfältige Bezugnahmen zur KG offenkundig. In der überwiegenden Anzahl der dem FG zur Verfügung stehenden Interviews werde stets hervorgehoben, dass der Kläger Inhaber der KG ist. Der oben beschriebene positive Abfärbeffekt gelte damit für diese gleichermaßen. Darüber hinaus sei die KG als Namensgeber mehrerer Pferderennen in Erscheinung getreten und vermöge damit ebenfalls vom positiven und exklusiven Image des Pferderennsports zu profitieren. Mit Blick auf die vorgehend beschriebene Repräsentationsgeeignetheit des Rennstalls sei es zudem nicht erforderlich, dass konkret ein messbarer positiver Effekt in der Außenwirkung nachgewiesen werde; vielmehr genüge die im Streitfall nach Überzeugung des FG vorliegende Geeignetheit des Rennstalls zur Repräsentation. Dass der Pferderennstall des Klägers ein professionell geführter Betrieb sei, welcher zugleich erhebliche Umsätze generiere, stehe dem vorstehend beschriebenen Repräsentationsbedürfnis nicht entgegen. Vielmehr vermöge der Kläger, der als ... überaus erfolgreich sei, sich entsprechend auch nur über einen herausgehobenen Betrieb in einem insoweit adäquaten Licht darzustellen. Sein erheblicher Geldeinsatz wie auch seine --vom FG positiv unterstellt-- professionelle Führung ließen den Betrieb damit nicht der Repräsentation entwachsen, sondern seien vielmehr im konkreten Fall erforderlich, um den beschriebenen Repräsentationseffekt zu erzielen.

44 (5) Diese Würdigung des Sachverhalts durch das FG ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze; da sie nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen wird, bindet sie gemäß § 118 Abs. 2 FGO den Senat (vgl. hierzu allgemein z.B. Senatsurteil vom 10.07.2019 - XI R 28/18, BFHE 266, 387, BStBl II 2021, 961, Rz 29, m.w.N.).

45 (a) Die Rüge des Klägers, das FG habe seiner Verpflichtung zur Aufklärung des Sachverhalts (§ 76 Abs. 1 FGO) nicht genügt vor dem Hintergrund, dass sich das FA nur auf diejenigen Interviews fokussiert habe, die sich (am Rande) mit den privaten Aktivitäten des Klägers befasst hätten, während die zahlreichen anderen --ausschließlich dessen berufliche Aktivitäten betreffenden-- Interviews unerwähnt geblieben seien, ist nicht schlüssig erhoben. Wird ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 FGO) mit der Begründung gerügt, das FG habe auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen den Sachverhalt weiter aufklären müssen, ist genau anzugeben, welchen vorgetragenen Tatsachen das FG auch ohne Beweisantritt hätte nachgehen müssen, welche Beweismittel sich dem FG hätten aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich aus diesen Beweismitteln für den festgestellten Sachverhalt ergeben hätten und inwiefern das angefochtene Urteil auf der

unterlassenen Sachaufklärung beruhen kann (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25.07.2019 - III R 34/18, BFHE 265, 487, BStBl II 2021, 20, Rz 34). Diesen Anforderungen wird die Verfahrensrüge nicht gerecht.

46 (b) In der Sache lässt die Würdigung des FG keinen Rechtsfehler oder Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze erkennen. Die Rügen, das FG habe den Zeitungsinterviews einen falschen Stellenwert beigemessen, habe unzutreffend erkannt, dass der Kläger "vornehmlich einen Pferderennstall" betreibe, wohingegen ... von ... in den Streitjahren veräußerte Pferde aus eigener Zucht gestammt hätten, und zudem verkannt, dass sich die Teilnahme an Pferderennen und der Handel mit Pferden bzw. deren Zucht wechselseitig bedingten, zeigen weder einen durchgreifenden Widerspruch auf noch belegen sie den Umstand, dass die Würdigung des FG auf einer unzutreffenden Tatsachengrundlage beruhe. Wenn der Kläger meint, für eine bloße Repräsentation sei ein Rennstall dieser Größe nicht erforderlich, und er einen Widerspruch zu dem Senatsurteil in BFHE 222, 123, BStBl II 2009, 206 erkennen will, wonach auch ein nur aus einem einzelnen Pferd bestehender "Rennstall" der Repräsentation dienen könne, stellt er der Würdigung des FG lediglich seine eigene entgegen. Auch kann dem BFH-Urteil in BFHE 224, 467, BStBl II 2009, 828 nicht der allgemeine Rechtssatz entnommen werden, dass "große Rennställe allein zur Repräsentation offenkundig keinen Sinn" machten; wie unter B.II.2.b bb ausgeführt, schließen das Ausüben einer wirtschaftlichen Tätigkeit und das ausschließliche Tätigen von Repräsentationsaufwand einander nicht aus. Die Auffassung des Klägers in dieser Allgemeinheit --ohne eine Würdigung des konkreten Einzelfalls-- liefe darauf hinaus, dass ein Steuerpflichtiger sein etwaig bestehendes Repräsentationsbedürfnis umso mehr in den Hintergrund treten lassen könnte, je mehr Mittel in den Liebhabereibetrieb zu Repräsentationszwecken einzusetzen er in der Lage ist. Schließlich ist nicht ersichtlich, inwiefern ein Abgleich der Aufwendungen des Klägers mit den Werbekosten der KG oder eine Auseinandersetzung mit deren Sponsoringaktivitäten erheblich für eine etwaige Bewertung der Repräsentationszwecke des Pferderennstalls als nicht überdurchschnittlich seien.

47 c) Es bedarf unionsrechtlich keiner Klärung, dass in Bezug auf Repräsentationsaufwendungen ohne streng geschäftlichen Charakter i.S. von Art. 176 Abs. 1 MwStSystRL kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht (vgl. dazu EuGH-Urteil Amper Metal vom 25.11.2021 - C-334/20, EU:C:2021:961, Rz 38). Dass solche Repräsentationsaufwendungen im Streitfall in vollem Umfang vorliegen, hat das FG aufgrund tatsächlicher Würdigung der von ihm getroffenen Feststellungen erkannt (§ 118 Abs. 2 FGO).

48 Ein Aussetzen des Verfahrens zur Vorlage der Rechtssache an den EuGH zur Vorabentscheidung nach Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ist danach nicht geboten.

49 3. Da der Kläger --wie unter B.II.2. ausgeführt-- keinen Vorsteuerabzug beanspruchen kann, erübrigen sich Ausführungen des Senats zur Frage, ob er, der Kläger, hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Einordnung von Leistungen, für die ausschließlich platzierungsabhängige Preisgelder gezahlt werden, unionsrechtlichen Vertrauensschutz (vgl. hierzu EuGH-Urteile Kreuzmayr vom 21.02.2018 - C-628/16, EU:C:2018:84, Rz 46; Cartrans Spedition vom 08.11.2018 - C-495/17, EU:C:2018:887, Rz 55 f.) beanspruchen oder sich auf § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO (zu Anwendungsfällen dieser Vorschrift vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2019 - XI R 3/17, BFHE 265, 549, BStBl II 2021, 953, Rz 27 ff.) berufen kann.

50 4. Zu Recht hat das FG auch entschieden, dass der Kläger die in Gutschriften ausgewiesene Steuer über solche Leistungen, für die platzierungsabhängige Preisgelder gezahlt wurden, schuldet.

51 a) Hat ein Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er auch den Mehrbetrag (§ 14c Abs. 1 Satz 1 UStG). Diese Vorschrift beruht unionsrechtlich auf Art. 203 MwStSystRL, wonach die Mehrwertsteuer von jeder Person geschuldet wird, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.

52 In den Fällen des unrichtigen Steuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG, in denen über eine tatsächlich erbrachte Leistung eines Unternehmers abgerechnet wird, muss sich der Empfänger der Gutschrift die vom Aussteller der Gutschrift unrichtig ausgewiesene Steuer zurechnen lassen, wenn er der Abrechnung mittels Gutschrift zugestimmt und der ihm übermittelten Gutschrift mit zu hohem Steuerausweis nicht widersprochen hat (Leipold in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 14c Rz 31; Bunjes/Korn, UStG, 20. Aufl., § 14c Rz 9).

53 b) Der Tatbestand des § 14c Abs. 1 UStG ist erfüllt. In den betreffenden Gutschriften wurde jeweils über die Leistung eines Unternehmers --des Klägers-- abgerechnet und ein höherer Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den (nichtsteuerbaren) Umsatz geschuldet wird, gesondert ausgewiesen.

54 aa) Auch wenn der Kläger mit der Teilnahme seiner Pferde an Rennen, für die (nur) platzierungsabhängige

Preisgelder gezahlt wurden, insoweit nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils Baštová (EU:C:2016:855) nichtsteuerbare Umsätze ausgeführt hat (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 262, 548, BStBl II 2019, 339, Leitsatz), ist er im Übrigen wirtschaftlich tätig geworden.

55 bb) Über die Teilnahme seiner Pferde an Rennen, d.h. über eine sonstige Leistung i.S. des § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG, wurde mittels Gutschrift abgerechnet und dabei ein höherer Steuerbetrag ausgewiesen, als er für den (nichtsteuerbaren) Umsatz geschuldet wird (vgl. zu Rechnungen über nichtsteuerbare sonstige Leistungen BFH-Urteil in BFHE 262, 548, BStBl II 2019, 339, Rz 27).

56 cc) Soweit es von Seiten der Finanzverwaltung nicht beanstandet wird, wenn die Beteiligten bei der Zahlung platzierungsabhängiger Preisgelder für die Teilnahme an einem vor dem 01.07.2019 stattfindenden Wettbewerb einvernehmlich von einem steuerpflichtigen Entgelt ausgehen (BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 512, unter IV.), ist dies für das vorliegende Verfahren ohne Belang. Der an Recht und Gesetz gebundene BFH muss als Fachgericht die einschlägige Rechtsprechung des EuGH auswerten und seine Entscheidung hieran orientieren (vgl. BFH-Urteile vom 30.08.2017 - XI R 37/14, BFHE 259, 175, BStBl II 2019, 336, Rz 26; in BFHE 262, 548, BStBl II 2019, 339, Rz 24). Über die Frage, ob dem Rechnungsempfänger aus Vertrauensschutzgründen der Vorsteuerabzug zusteht, ist hier nicht zu entscheiden.

57 5. Die Sache ist spruchreif im Sinne der Zurückweisung der Revision. Es bedarf keiner Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG.

58 a) Das FA hat die nicht im Streit stehenden Besteuerungsgrundlagen aus den Steueranmeldungen des Klägers übernommen. Es ist weder vorgetragen noch ersichtlich, dass der Ansatz dieser Besteuerungsgrundlagen unzutreffend wäre.

59 b) Insbesondere ist der Rechtsstreit entgegen der Auffassung des Klägers nicht an das FG zurückzuverweisen, um ihm die Möglichkeit zur Berichtigung der Gutschriften zu gewähren. Eine solche Berichtigung, die im Übrigen die Rückzahlung der vom Leistungsempfänger bezahlten Umsatzsteuer erforderte (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 16.05.2018 - XI R 28/16, BFHE 261, 451), könnte nicht auf die Besteuerung der Streitjahre zurückwirken (§ 14c Abs. 1 Satz 2 UStG i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG a.F.).

60 III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de