Beschluss vom 31. August 2023, XI B 89/22

Zur steuerfreien Vermietung von Sportanlagen gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG)

ECLI:DE:BFH:2023:B.310823.XIB89.22.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 12 S 1 Buchst a, UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016 , UStG VZ 2017

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 09. August 2022, Az: 1 K 506/20

Leitsätze

NV: Die Vermietung von Sportanlagen ist nur dann ausnahmsweise gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei, wenn neben der bloßen Überlassung der Sportanlage und gegebenenfalls von Betriebsvorrichtungen keine weiteren Leistungen ausgeführt werden.

Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 09.08.2022 - 1 K 506/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob das Finanzgericht (FG) zu Recht angenommen hat, dass die Verpachtung einer Golfanlage umsatzsteuerpflichtig ist.

2 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG; die Kommanditanteile werden von einer Treuhandkommanditistin im eigenen Namen, aber für Rechnung von zahlreichen "Miteigentümern" gehalten, die zugleich Mitglieder eines Golfclubs (Verein) sind. Durch die Zeichnung eines Anteils erhalten Vereinsmitglieder ein Spielrecht auf der Golfanlage; Vereinsmitglieder, die keinen Kommanditanteil gezeichnet haben, erhalten gegen Zahlung einer Jahresgebühr (Greenfee) ein begrenztes Spielrecht.

3 Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist unter anderem der Betrieb von Sportanlagen, speziell der Erwerb, die Fertigstellung, Unterhaltung und der Betrieb der vom Golfclub genutzten, der Klägerin gehörenden Golfanlage. Ziel ist unter anderem die Zurverfügungstellung eines funktionsfähigen Golfplatzes an den Verein, dessen Mitglieder weitaus überwiegend zugleich Gesellschafter sind. Auf der Golfanlage befindet sich ein Gebäude mit einer Gaststätte, Toiletten und Umkleideräumen, das von Golfspielern und Gästen genutzt werden kann, sowie Boxen, die von der Klägerin an die jeweiligen Nutzer vermietet werden. In einem weiteren Gebäude befinden sich ein "Shop", der an den jeweiligen Betreiber verpachtet wird, sowie Büroräume, die von der Klägerin und vom Verein genutzt werden.

4 Seit dem Jahr 1987 besteht zwischen der Klägerin und dem Verein ein Nutzungsvertrag über die Golfanlage mit einer festen Laufzeit (ursprünglich fünf Jahre, seit 2005 ein Jahr) und automatischer Verlängerung. Nach dem Vertrag darf der Verein die Golfanlage (mit Ausnahme eines "Shops" und einer Gaststätte) gegen ein vertraglich bestimmtes Entgelt (in Höhe eines bestimmten, im Laufe der Jahre mehrfach geänderten Prozentsatzes der Mitgliedsbeiträge) nutzen. In den Beträgen ist die gesetzliche Mehrwertsteuer enthalten. Die Unterhaltung der Golfanlage (einschließlich der Gebäude) obliegt der Klägerin. Ebenso trägt sie die Verkehrssicherungspflicht und die öffentlichen Lasten und Abgaben der zur Nutzung überlassenen Grundstücke. Der Klägerin stehen außerdem die

Einnahmen aus der Greenfee, der Driving-Range, dem Übungsballverkauf, der Vermietung von Schränken und Boxen sowie aus "reinen Einladungsturnieren" und Werbemaßnahmen zu. Shop und Gaststätte wurden von der Klägerin verwaltet, die auch dafür Sorge tragen soll, dass beide betrieben werden.

5 Die Klägerin sah in den Streitjahren (2014 bis 2017) die Verpachtung der Gaststätte und des Shops sowie die Vermietung von Boxen, die Überlassung der Driving-Range und von "Golfcars" sowie Werbeleistungen als umsatzsteuerpflichtig an. Die Überlassung der Golfanlage an den Verein hält sie für anteilig umsatzsteuerfrei. Ihre Ausgangsleistungen seien zu 73,36 % steuerfreie Grundstücksvermietungsleistungen und zu 26,64 % eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen.

6 Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) beanstandete diese Aufteilung nach einer im Jahr 1992 durchgeführten Außenprüfung zunächst über mehrere Jahrzehnte nicht. Nach einer Außenprüfung vertrat das FA in den Umsatzsteuerbescheiden für die Streitjahre vom 11.10.2019 die Auffassung, dass die Klägerin Betreiberin der Golfanlage sei (und keine Zwischenvermietung vorliege). Die Vermietung der Sportanlage an den Verein sei eine einheitliche steuerpflichtige Leistung. Die Klägerin habe nicht passiv ein Grundstück zur Verfügung gestellt, sondern die Golfanlage an einen anderen Unternehmer (Verein) überlassen. Der Verein sei nicht der Betreiber der Sportanlage. Daher seien sämtliche Ausgangsleistungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Der Einspruch blieb (nach einer Teilabhilfe aus anderen, hier nicht streitigen Gründen) insoweit erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 12.03.2020).

7 Das FG wies die Klage ab. Es entschied, bei der Überlassung der Golfanlage an den Verein handele es sich um eine steuerpflichtige Leistung. Die Klägerin sei die Betreiberin der Golfanlage. Hierfür spreche der Gesellschaftszweck der Klägerin. Es sollte nicht nur ein Grundstück überlassen werden, sondern ein "funktionsfähiger Golfplatz". Die Klägerin sei auf der Homepage des Vereins als Betreiberin und auf der Preisliste als Betreibergesellschaft angegeben. Für die Betreiberfunktion der Klägerin und gegen eine reine Vermietungsleistung spreche zudem der Nutzungsvertrag. Dem Verein werde die Golfanlage einschließlich aller Gebäude und Einrichtungen zur Nutzung überlassen, die Golfanlage unterhalten, die Pflicht zur Verkehrssicherung sowie öffentliche Lasten und Abgaben getragen. Dies werde auch tatsächlich so gelebt. Die Klägerin beschäftige zur Erfüllung dieser Verpflichtungen die Mehrzahl der auf der Golfanlage tätigen, für den Betrieb zuständigen Mitarbeiter (Greenkeeper, Mitarbeiter für Haustechnik, Reinigung und Buchhaltung). Der Verein habe nur drei Clubsekretäre und eine Aushilfe beschäftigt, welche in erster Linie die Spielzeiten vermittelten und den Spielbetrieb organisierten. Der ehrenamtlich tätige Platzwart des Vereins habe die den Platz betreffenden Tätigkeiten mit den Greenkeepern der Klägerin besprochen. Außerdem trete der Geschäftsführer der Klägerin, ..., im Geschäftsverkehr als Geschäftsführer und Clubmanager auf. Schließlich spreche die Verbuchung der Einnahmen und Ausgaben in der Buchhaltung der Klägerin dafür, dass sie die Betreiberin der Anlage gewesen sei. Gleiches gelte für die Entgeltvereinbarung (pauschal 95 % der Mitgliedsbeiträge des Vereins). Komme die Betreiberfunktion der Klägerin zu, liege damit auch keine Zwischenvermietung vor. Die Verwaltung des Platzes durch den Verein habe sich in erster Linie darauf beschränkt, Spielzeiten zu vergeben und zu verwalten sowie Trainingsstunden et cetera zu organisieren und den Mitgliedern über die Mitgliedschaft des Vereins im zuständigen Dachverband eine Spielberechtigung auf anderen Plätzen zu ermöglichen.

8 Hiergegen richtet sich die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin, die der Prozessbevollmächtigte der Klägerin, ein Rechtsanwalt, der für eine Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung gehandelt hat, am 05.10.2022 per Telefax eingelegt hat. Auf den telefonischen Hinweis der Senatsgeschäftsstelle vom 18.10.2022, dass die Beschwerde elektronisch hätte übermittelt werden müssen, hat er die Beschwerde am 25.10.2022 per beA übermittelt und gleichzeitig Wiedereinsetzung beantragt. Er macht dazu geltend, die Partnerschaftsgesellschaft sei nicht nutzungspflichtig, die Rechtsbehelfsbelehrung des FG unzutreffend, weil sie eine Postanschrift, aber nicht das elektronische Gerichtspostfach des Bundesfinanzhofs (BFH) benenne, und die Klägerin sei nicht vom BFH auf die fehlende Form hingewiesen worden, obwohl die Beschwerdefrist erst am 12.10.2022 abgelaufen sei.

Entscheidungsgründe

II.

9 1. Der Klägerin ist auf ihren Antrag Wiedereinsetzung in die versäumte Beschwerdefrist zu gewähren, da die Geschäftsstelle des Senats nach Eingang der Beschwerde die Klägerin nicht innerhalb des gewöhnlichen Geschäftsgangs auf die fehlende elektronische Übermittlung hingewiesen hat. Wäre die Nachricht durch den BFH

innerhalb des gewöhnlichen Geschäftsgangs erfolgt (vgl. dazu Beschluss des Bundessozialgerichts vom 09.05.2018 - B 12 KR 26/18 B, Neue Juristische Wochenschrift 2018, 2222, Rz 10; BFH-Beschluss vom 12.07.2017 - X B 16/17, BFHE 257, 523; Schumann, Deutsche Steuer-Zeitung 2023, 312, 316), hätte der Klägerin noch ausreichend Zeit zur Einhaltung der elektronischen Form zur Verfügung gestanden.

10 2. Auf die Frage, ob die Beschwerde hätte elektronisch übermittelt werden müssen, weil der Prozessbevollmächtigte als Rechtsanwalt aufgetreten ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 25.10.2022 - IX R 3/22, BFHE 278, 21, BStBl II 2023, 267, Rz 18 f.; vom 27.04.2022 - XI B 8/22, BFH/NV 2022, 1057, Rz 7 und 8; vgl. auch Hessisches FG, Urteil vom 10.05.2022 - 4 K 214/22, Die Steuerberatung 2022, 356, zu einer Berufsausübungsgesellschaft in Gestalt einer steuerberatenden Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung, die durch einen Berufsträger handelt, der selbst kein Rechtsanwalt ist), kommt es daher nicht an. Auch die Frage, ob die Rechtsbehelfsbelehrung des FG zutreffend war, kann folglich dahinstehen (vgl. dazu Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 10.01.2023 - VIII ZB 41/22, Monatsschrift für Deutsches Recht 2023, 383).

III.

11 Die Beschwerde ist unbegründet. Die geltend gemachten Zulassungsgründe sind teilweise nicht hinreichend dargelegt und liegen im Übrigen nicht vor.

12 1. Der geltend gemachte Verfahrensfehler (Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten) liegt nicht vor.

13 a) Die Klägerin geht zwar im Ausgangspunkt zutreffend davon aus, dass ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten gegeben ist, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn es eine nach den Akten feststehende Tatsache unberücksichtigt lässt. Von der Sachverhaltsfeststellung zu unterscheiden ist jedoch die Würdigung des festgestellten Sachverhalts; wird diese angegriffen, so handelt es sich grundsätzlich um die Rüge eines materiell-rechtlichen Fehlers, die die Zulassung der Revision nicht rechtfertigt (vgl. hierzu z.B. BFH-Beschlüsse vom 12.06.2019 - XI B 71/18, BFH/NV 2019, 1329, Rz 18; vom 14.01.2021 - X B 25/20, BFH/NV 2021, 680, Rz 17; s.a. BFH-Beschluss vom 26.04.2018 - XI B 117/17, BFH/NV 2018, 953, Rz 45).

14 b) Ausgehend davon greift die Verfahrensrüge der Klägerin nicht durch. Die Klägerin macht dazu geltend, das FG habe den Sachverhalt im angefochtenen Urteil "aktenwidrig gewürdigt", weil es angenommen habe, dass es sich bei dem Nutzungsvertrag um kein von vornherein langfristig abgeschlossenes Nutzungsverhältnis gehandelt habe. Damit greift die Klägerin die rechtliche Würdigung des Vertrags durch das FG als "nicht langfristig" an. Dass das FG den Vertragsinhalt unzutreffend tatsächlich festgestellt hätte, ergibt sich daraus nicht.

15 2. Die geltend gemachte Divergenz ist nicht entscheidungserheblich.

16 a) Eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) wegen Divergenz setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH), das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG; das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 27.02.2018 - XI B 97/17, BFH/NV 2018, 738, Rz 8; vom 14.11.2022 - XI B 105/21, BFH/NV 2023, 155, Rz 9).

17 b) Ausgehend davon führt die geltend gemachte Divergenz schon deshalb nicht zur Zulassung der Revision, weil sie nicht entscheidungserheblich ist.

18 aa) Die Beschwerde macht geltend, das FG sei vom BFH-Urteil vom 21.06.2018 - V R 63/17 (BFH/NV 2019, 52) dadurch abgewichen, dass es gemeint habe, die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) setze die Existenz eines langfristigen Vertrags mit mehrjähriger Laufzeit ohne Kündigungsmöglichkeit voraus. Dies widerspreche dem BFH-Urteil vom 21.06.2018 - V R 63/17 (BFH/NV 2019, 52, Rz 18 f.), nach dem bei der Überlassung von Sportanlagen eine Steuerbefreiung nicht nur bei einem derart langfristigen Vertrag ohne Kündigungsmöglichkeit in Betracht komme.

19 bb) Nach der übereinstimmenden Rechtsprechung beider Umsatzsteuersenate des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 17.12.2008 - XI R 23/08, BFHE 224, 162, BStBl II 2010, 208; vom 21.06.2018 - V R 63/17, BFH/NV 2019, 52) ist die

Vermietung von Sportanlagen nur dann gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei, wenn (abgesehen von der Überlassung der Sportanlage und von Betriebsvorrichtungen) keine weiteren Leistungen ausgeführt werden; wenn hingegen die Leistung nicht nur die passive Zurverfügungstellung der Sportanlage (und gegebenenfalls von Betriebsvorrichtungen) umfasst, ist die entgeltliche Überlassung regelmäßig nicht gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei. Auf die Frage, ob die Überlassung nur im Rahmen eines langfristigen (mehrjährigen) Vertrags ohne Kündigungsmöglichkeit prägend sein kann, kommt es nicht an, wenn die leistende Unternehmerin neben der reinen Nutzungsüberlassung weitere Leistungen erbracht und das FG dies dahingehend gewürdigt hat, dass damit keine bloß passive Zurverfügungstellung des Grundstücks vorliegt (BFH-Urteil vom 21.06.2018 - V R 63/17, BFH/NV 2019, 52, Rz 17 f.). Diese Auffassung teilt der erkennende Senat.

20 cc) Im Streitfall führt dies dazu, dass die vom FG tatsächlich festgestellten weiteren Leistungen der Klägerin für die Steuerbefreiung schädlich sind. Die Leistungen der Klägerin sind nach der tatsächlichen Würdigung des Streitfalls durch das FG in vollem Umfang steuerpflichtig, weil die Klägerin dem Verein nicht nur die Golfanlage einschließlich aller Gebäude und Einrichtungen zur Nutzung überlassen, sondern die Golfanlage betrieben, sie unterhalten sowie die Pflicht zur Verkehrssicherung und die öffentlichen Lasten und Abgaben getragen hat. Die Klägerin hat nach den Feststellungen des FG ferner zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen die Mehrzahl der auf der Golfanlage tätigen, für den Betrieb zuständigen Mitarbeiter beschäftigt. Diese Würdigung ist verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen und weist weder Verstöße gegen Denkgesetze auf noch vernachlässigt sie wesentliche Umstände (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 21.06.2018 - V R 63/17, BFH/NV 2019, 52, Rz 17); sie würde daher den Senat in einem gedachten Revisionsverfahren binden (§ 118 Abs. 2 FGO). Wenn indes die tatsächlichen Feststellungen des FG unabhängig von der Beantwortung einer aufgeworfenen Rechtsfrage zu dem vom FG vertretenen Ergebnis führen, ist die aufgeworfene Rechtsfrage nicht entscheidungserheblich (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 22.07.2014 - XI B 29/14, BFH/NV 2014, 1780, Rz 22; vom 29.08.2017 - XI B 57/17, BFH/NV 2018, 22, Rz 12).

21 3. Die Rechtssache hat auch keine grundsätzliche Bedeutung.

22 a) Grundsätzliche Bedeutung im Sinne von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO kommt einer Rechtssache zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt; außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärbar sein (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 20.04.2021 - XI B 39/20, BFH/NV 2021, 1209, Rz 8; vom 28.06.2022 - XI B 97/21, BFH/NV 2022, 1200). Maßgeblich für die Klärungsbedürftigkeit einer Rechtsfrage ist der Zeitpunkt der Entscheidung über die Zulassung der Revision (vgl. BFH-Beschluss vom 21.03.2018 - XI B 113/17, BFH/NV 2018, 739).

23 b) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor.

24 aa) Die Klägerin hält die Rechtsfrage für grundsätzlich bedeutsam, ob aus § 4 Nr. 12 Satz 1 und 2 UStG ein Aufteilungsgebot folgt, das dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung vorgeht, so dass bei einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung einer Sportanlage an einen Sportverein eine Aufteilung zwischen steuerfreier Grundstücksüberlassung und steuerpflichtiger Vermietung von Betriebsvorrichtungen zu erfolgen hat.

25 Zu dieser Rechtsfrage liegt mittlerweile das EuGH-Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21 (EU:C:2023:372) vor, wonach Art. 135 Abs. 2 Satz 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen ist, dass er auf die Vermietung auf Dauer eingebauter Vorrichtungen und Maschinen keine Anwendung findet, wenn diese Vermietung eine Nebenleistung zu einer Hauptleistung der Verpachtung eines Gebäudes ist, die im Rahmen eines zwischen denselben Parteien geschlossenen und nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. l dieser Richtlinie steuerbefreiten Pachtvertrags erbracht wird, und diese Leistungen eine wirtschaftlich einheitliche Leistung bilden.

26 bb) Selbst wenn man zugunsten der Klägerin davon ausginge, dass die von ihr aufgeworfene Rechtsfrage bis zum Ergehen der Nachfolgeentscheidung des BFH (Aktenzeichen V R 7/23 (V R 22/20)) weiter von grundsätzlicher Bedeutung ist, ist diese Rechtsfrage angesichts der Ausführungen unter III.2.b nicht entscheidungserheblich.

27 Auf die Frage, ob § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ein Aufteilungsgebot enthält, kommt es für diese tatsächliche Würdigung nicht an.

28 4. Da das Erfordernis einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) ein Unterfall des Zulassungsgrunds der grundsätzlichen Bedeutung ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 25.01.2022 -

XI B 60/20, BFH/NV 2022, 827, Rz 17; vom 29.03.2022 - XI B 72/21, BFH/NV 2022, 923, Rz 10), kommt eine Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts aus denselben Gründen nicht in Frage.

29 5. Der Beschluss ergeht nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ohne weitere Begründung.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de