

Urteil vom 06. November 2025, V R 36/23

Auslagerung des Spielbetriebs durch einen Sportverein

ECLI:DE:BFH:2025:U.061125.VR36.23.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 2 Abs 1, UStG § 2 Abs 2 Nr 2, UStG § 3 Abs 9a, UStG § 3 Abs 12, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, UStG § 15a Abs 1 S 2, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 11, EGRL 112/2006 Art 26, EGRL 112/2006 Art 167, EGRL 112/2006 Art 184, UStAE Abschn 1.4 Abs 1, UStAE Abschn 2.10 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 09. Dezember 2021, Az: 5 K 44/20

Leitsätze

Überträgt ein Sportverein die Durchführung eines Spielbetriebs und die Erbringung der damit verbundenen entgeltlichen Leistungen auf eine von ihm gegründete GmbH zur Vermeidung eines mit dem Spielbetrieb verbundenen Haftungsrisikos, führt die unentgeltliche Überlassung einer Stadiontribüne und einer Flutlichtanlage nicht zu einer Entnahmebesteuerung nach § 3 Abs. 9a UStG, aber gleichwohl zu einer Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 09.12.2021 - 5 K 44/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein als gemeinnützig anerkannter, eingetragener Sportverein. Im Zusammenhang mit dem Spielbetrieb seiner Herren-Fußballmannschaften errichtete der Kläger in den Jahren ... und ... auf städtischem Gelände eine Stadiontribüne und eine Flutlichtanlage. Die für die einzelnen Gewerke vergebenen Aufträge beliefen sich auf (netto) ... €, von denen (netto) ... € auf die Flutlichtanlage und (netto) ... € auf nicht näher spezifizierte Nebenkosten entfielen. Insgesamt ergaben sich vom Kläger in Anspruch genommene Vorsteuern (zu dem vormalig geltenden Regelsteuersatz von 16 %) in Höhe von ... €.
- 2** Der Kläger war der alleinige Gesellschafter der vormaligen A-GmbH. Im Frühjahr ... vereinbarte der Kläger mit der A-GmbH, dass diese den Spielbetrieb seiner ... Herrenmannschaft durchführen sollte. Dazu überließ er der A-GmbH unter anderem die Stadiontribüne, die Flutlichtanlage und seine Spiellizenz zur Nutzung. Am ... wurde die A-GmbH umbenannt und der Gegenstand ihres Unternehmens in ... und Durchführung des Spielbetriebs geändert. Zu Geschäftsführern der A-GmbH wurden aus dem Vorstand des Klägers C und D bestellt. Der bisherige Geschäftsführer der A-GmbH wurde zugleich abberufen.
- 3** Der Kläger erklärte für die Besteuerungszeiträume ... und ... (Streitjahre) Umsätze zum Regelsteuersatz in Höhe von ... € und ... € sowie Umsätze zum ermäßigten Steuersatz in Höhe von ... € und ... €. Vorsteuern machte der Kläger für die Streitjahre in Höhe von ... € (...) und ... € (...) geltend. Er teilte im Rahmen seiner Umsatzsteuererklärungen mit, dass der Spielbetrieb der ... Fußballmannschaft vom ... bis ... von der A-GmbH durchgeführt worden sei.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheiden jeweils vom ... die Umsatzsteuer für

die Streitjahre abweichend von den Umsatzsteuererklärungen des Klägers fest. Der aus der Errichtung der Stadiontribüne und Flutlichtanlage vom Kläger vormals in Anspruch genommene Vorsteuerabzug sei nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) für das Streitjahr ... in Höhe des hälftigen und für das Streitjahr ... in Höhe des vollen jährlichen Berichtigungsbetrags von ... € zu berichtigen. Die hiergegen gerichteten Einsprüche des Klägers hatten keinen Erfolg.

- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2025, 601 veröffentlichten Urteil ab. Die Voraussetzungen für die vom FA nach § 15a UStG vorgenommene Berichtigung des vom wirtschaftlich tätigen Kläger im Zusammenhang mit der Errichtung der Stadiontribüne und Flutlichtanlage ursprünglich in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs seien zwar nicht gegeben. Soweit die Vorsteuern auf die Flutlichtanlage entfielen, sei der fünfjährige Berichtigungszeitraum für Betriebsvorrichtungen bereits abgelaufen gewesen. Hinsichtlich des die Stadiontribüne betreffenden Vorsteuerabzugs hätten sich die maßgeblichen Verhältnisse nicht geändert. Der Kläger habe als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG (Art. 9 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwStSystRL--) die Stadiontribüne und Flutlichtanlage sowohl vor als auch nach der Überlassung an die A-GmbH steuerpflichtig verwendet, da die unentgeltliche Überlassung der Stadiontribüne eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG steuerbare und steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe sei. Die A-GmbH sei nicht als Organgesellschaft Teil des Unternehmens des Klägers, da diese im Streitzeitraum nicht wirtschaftlich in dessen Unternehmen eingegliedert gewesen sei. Die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG sei mit (netto) ... € (...) und ... € (...) anzusetzen. Die danach in Höhe von ... € (...) und ... € (...) zusätzlich anzusetzenden Steuerbeträge überstiegen die Beträge, die das FA für die Vorsteuerberichtigung jeweils angesetzt habe. Im Ergebnis verbleibe es daher bei der vom FA für die Streitjahre jeweils festgesetzten Umsatzsteuer.
- 6 Der Kläger rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts. Er bringt unter anderem vor, dass die unentgeltliche Überlassung von Stadiontribüne und Flutlichtanlage, über die keine schriftliche Vereinbarung vorliege, nicht als unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG zu sehen sei, da hierfür ausschließlich unternehmerische Gründe maßgebend gewesen seien. Nur eine unternehmensfremde Verwendung führe zur Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, die den Zweck verfolge, unversteuerten Letztverbrauch zu verhindern. Mit der Auslagerung des Spielbetriebs hätten vorliegend existenzbedrohende Risiken abgewendet werden können. Zugleich habe die Option einer jederzeitigen Rückverlagerung des Spielbetriebs bestanden.
- 7 Das FG habe außerdem zu Unrecht angenommen, dass die A-GmbH im Zeitraum der Übertragung der Durchführung des Spielbetriebs nicht als Organgesellschaft in sein Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wirtschaftlich eingegliedert gewesen sei. Zwar habe er, der Kläger, keine wesentlichen Leistungen gegen Entgelt an die A-GmbH ausgeführt; Stadiontribüne und Flutlichtanlage seien unentgeltlich überlassen und nur Verwaltungsdienstleistungen entgeltlich erbracht worden. Die Vorinstanz habe jedoch verkannt, dass die wirtschaftliche Eingliederung gerade nicht auf Leistungen des Vereins an die A-GmbH beruhe, sondern sich auf ein wirtschaftliches und rechtliches Gesamtkonzept der Auslagerung des Spielbetriebs gründe, das mit einem komplexen Geflecht von Leistungsbeziehungen zwischen dem Kläger und der A-GmbH verbunden gewesen sei. Es sei nicht erkennbar, weshalb das Bestreben, durch die Übertragung der Durchführung des Spielbetriebs eine haftungsrechtliche Trennung und Abschirmung des Vermögens zu erreichen, gegen eine wirtschaftliche Eingliederung spreche.
- 8 Zudem sei keine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse eingetreten und die Vorsteuer in den Streitjahren daher nicht nach § 15a UStG zu berichtigen.
- 9 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung vom ... aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide für ... und ... jeweils vom ... dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für ... um ... € auf ... € und für ... um ... € auf ... € herabgesetzt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Das FA bringt im Wesentlichen vor, dass für eine wirtschaftliche Eingliederung im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sein müssten. In Fällen, in denen lediglich der Organträger Leistungen an die Organgesellschaft erbringe, setze die wirtschaftliche Verflechtung die Entgeltlichkeit dieser Leistungen voraus. Dies sei im Streitfall nicht gegeben. Im Übrigen sei die

unentgeltliche Überlassung der Stadiontribüne und Flutlichtanlage dem unternehmensfremden Bereich zuzuordnen, der die Folgen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG auslöse. Wenn man der Auffassung des Klägers folge und nicht von einer unternehmensfremden Verwendung ausgehe, sei der Vorsteuerabzug nach § 15a Abs. 1 UStG zu berichtigen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen, da sich die Entscheidung des FG aus anderen Gründen als richtig darstellt (§ 126 Abs. 2 und 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Überträgt ein Sportverein die Durchführung eines Spielbetriebs und die Erbringung der damit verbundenen entgeltlichen Leistungen auf eine von ihm gegründete GmbH zur Vermeidung eines mit dem Spielbetrieb verbundenen Haftungsrisikos, führt die unentgeltliche Überlassung einer Stadiontribüne und einer Flutlichtanlage zwar --entgegen dem Urteil des FG-- nicht zu einer Entnahmebesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, aber gleichwohl zu einer Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 UStG.
- 13** 1. Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die unentgeltliche Überlassung der Stadiontribüne und Flutlichtanlage durch den Kläger an die A-GmbH als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG steuerbar ist.
- 14** a) Nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG wird einer sonstigen Leistung gegen Entgelt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 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. Die Vorschrift beruht unionsrechtlich auf Art. 26 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL, der die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellt.
- 15** b) Zu Recht ist das FG von einer Unternehmerstellung des Klägers ausgegangen. Dieser ist bereits aufgrund der gegenüber seinen Mitgliedern gegen Entgelt erbrachten Leistungen Unternehmer.
- 16** aa) Der Senat hält an der durch das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 09.08.2007 - V R 27/04 (BFHE 217, 314, unter II.4.) begründeten Rechtsprechung fest, nach der --entgegen seiner früheren Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 20.12.1984 - V R 25/76, BFHE 142, 524, BStBl II 1985, 176) und entgegen der damaligen Weisungslage der Finanzverwaltung (Abschn. 4 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und Abschn. 22 Abs. 1 Satz 1 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005)-- Jahresbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins die Gegenleistung für die von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen sein können, wobei es nicht darauf ankommt, ob die Mitglieder die Vorteile tatsächlich in Anspruch nehmen (ebenso BFH-Urteile vom 11.10.2007 - V R 69/06, BFHE 219, 287, unter II.2.b; vom 20.03.2014 - V R 4/13, BFHE 245, 397, Rz 11; vom 12.10.2016 - XI R 5/14, BFHE 255, 457, BStBl II 2017, 500, Rz 21; vom 13.12.2018 - V R 45/17, BFHE 263, 375, BStBl II 2019, 460, Rz 15, und vom 21.04.2022 - V R 48/20 (V R 20/17), BFHE 276, 394, Rz 29).
- 17** bb) Dass die Finanzverwaltung --auch nach über 15 Jahren-- an einer der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung widersprechenden Verwaltungspraxis (nunmehr Abschn. 1.4 Abs. 1 und Abschn. 2.10 Abs. 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses sowie Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 04.02.2019, BStBl I 2019, 115) weiter festhält, führt zu keiner anderen Beurteilung. Denn die Annahme der Finanzverwaltung, die Steuerbarkeit von Leistungen einer Vereinigung an seine Mitglieder könne nicht angenommen werden, soweit die Vereinigung zur Erfüllung ihrer den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsgemäßen Gemeinschaftszwecke tätig werde und dafür "echte" Mitgliederbeiträge erhebe, die dazu bestimmt seien, ihr die Erfüllung dieser Aufgaben zu ermöglichen, ist mit den zwingend zu beachtenden Vorgaben des Unionsrechts, das in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL eine derartige Ausnahme nicht vorsieht, nicht vereinbar, wie sich für Sportvereine insbesondere aus dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Kennemer Golf vom 21.03.2002 - C-174/00 (EU:C:2002:200, Rz 40 ff.) ergibt, dem sich nicht nur der BFH, sondern auch die h.M. im Schrifttum (vgl. nur Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz 222 ff.; Nieskens in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 1 Rz 1060; Probst in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Rz 666 "Sportverein"; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 1 Rz 217 oder Erdbrügger in Wäger, UStG, 3. Aufl., § 1 Rz 169) angeschlossen hat.

- 18** c) Ebenfalls zu Recht hat das FG eine zwischen dem Kläger und der A-GmbH bestehende Organschaft verneint; es fehlt an der wirtschaftlichen Eingliederung der A-GmbH in das Unternehmen des Klägers.
- 19** aa) Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft), wobei die inländischen Unternehmensteile nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG als ein Unternehmen zu behandeln sind. Dies beruht unionsrechtlich auf Art. 11 MwStSystRL, wonach "jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln" kann.
- 20** (1) Die wirtschaftliche Eingliederung im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG setzt voraus, dass die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sind (vgl. BFH-Urteile vom 20.08.2009 - V R 30/06, BFHE 226, 465, BStBl II 2010, 863, unter II.2.c aa; vom 07.07.2011 - V R 53/10, BFHE 234, 548, BStBl II 2013, 218, Rz 21; vom 01.02.2022 - V R 23/21, BFHE 276, 362, BStBl II 2023, 148, Rz 23; vom 11.05.2023 - V R 28/20, BFHE 281, 178, BStBl II 2023, 992, Rz 16). Dem steht nicht entgegen, dass unionsrechtlich auch eine Einbeziehung von Nichtunternehmern in die Zusammenfassung nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG und Art. 11 MwStSystRL zulässig ist (vgl. EuGH-Urteil Kommission/Irland vom 09.04.2013 - C-85/11, EU:C:2013:217, Rz 50), da § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG eine Eingliederung "in das Unternehmen" des Organträgers erfordert und eine vom Wortlaut abweichende Auslegung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG nicht in Betracht kommt (BFH-Urteile vom 12.10.2016 - XI R 30/14, BFHE 255, 467, BStBl II 2017, 597, Rz 41; vom 29.08.2024 - V R 14/24 (V R 20/22; V R 40/19), BFHE 286, 262, Rz 20).
- 21** (2) Die wirtschaftliche Eingliederung kann auf entgeltlichen Leistungen des Mehrheitsgesellschafters (Organträger) gegenüber seiner Tochtergesellschaft (Organgesellschaft) beruhen, wenn diesen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche (geringfügige) Bedeutung zukommt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 06.05.2010 - V R 26/09, BFHE 230, 256, BStBl II 2010, 1114, Rz 28 ff.; vom 18.09.2019 - XI R 39/17, BFH/NV 2020, 246, Rz 23). Unentgeltliche Leistungen des Mehrheitsgesellschafters an seine Tochtergesellschaft können dagegen eine wirtschaftliche Eingliederung in das Unternehmen des Mehrheitsgesellschafters nicht begründen (vgl. BFH-Urteile vom 18.06.2009 - V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, Leitsatz und unter II.3.b bb; vom 20.08.2009 - V R 30/06, BFHE 226, 465, BStBl II 2010, 863, unter II.2.c cc; vom 13.11.2019 - V R 30/18, BFHE 267, 171, BStBl II 2021, 248, Rz 16).
- 22** bb) Danach hat das FG zu Recht eine wirtschaftliche Eingliederung verneint, da der Kläger keine wesentlichen entgeltlichen Leistungen an die A-GmbH erbracht hat. Die Würdigung des FG, dass sich auch aus sonstigen Umständen keine wirtschaftliche Eingliederung ergibt, ist nicht zu beanstanden. Eine wirtschaftliche Eingliederung folgt insbesondere nicht daraus, dass in der Wahrnehmung der Öffentlichkeit nach dem Vortrag des Klägers der Spielbetrieb weiter ihm zugerechnet worden sein soll. Denn dies war für die vom Kläger angestrebte haftungsrechtliche Trennung und Abschirmung des Spielbetriebs von seinem Vermögen nicht von Bedeutung, zumal dies gerade voraussetzte, dass die mit dem Spielbetrieb verbundenen Umsätze nunmehr von der A-GmbH ausgeführt wurden. Daher trat durch den Verbleib der Spiellizenz beim Kläger (und deren unentgeltliche Nutzung durch die A-GmbH) eine weitere unentgeltliche Nutzungsüberlassung neben die der Sportanlage.
- 23** cc) Die Einwendungen des Klägers bleiben ohne Erfolg.
- 24** (1) Sein Vortrag, gegenüber der A-GmbH entgeltlich Verwaltungsdienstleistungen erbracht zu haben, führt nicht zu einer wirtschaftlichen Eingliederung. Denn die Übernahme von Verwaltungsaufgaben wie etwa Buchführung und laufende Personalverwaltung reicht für eine wirtschaftliche Eingliederung nicht aus (vgl. BFH-Urteil vom 25.06.1998 - V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534, unter II.2.c).
- 25** (2) Soweit der Kläger ein über die unentgeltliche Überlassung von Stadiontribüne, Flutlichtanlage und Spiellizenz hinausgehendes "komplexes Geflecht von Leistungsbeziehungen" zwischen ihm, dem Kläger, und der A-GmbH anführt, ist ein solches Geflecht vom FG weder festgestellt noch sonst ersichtlich oder näher dargetan. Mit dem in diesem Zusammenhang vom Kläger vorgebrachten "Bestreben, durch die Übertragung [der Durchführung] des Spielbetriebs eine haftungsrechtliche Trennung und Abschirmung" seines Vermögens zu erreichen, bezeichnet der Kläger lediglich die unternehmerischen Gründe für die Auslagerung des Spielbetriebs auf die A-GmbH. Solche Beweggründe sind jedoch keine --entgeltlichen-- Tätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft, die aufeinander abgestimmt sind und sich dabei fördern und ergänzen (vgl. BFH-Urteil vom 29.10.2008 - XI R 74/07,

BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.1.b cc; ferner BFH-Urteil vom 11.05.2023 - V R 28/20, BFHE 281, 178, BStBl II 2023, 992, Rz 17).

- 26** dd) Im Übrigen ergibt sich eine wirtschaftliche Eingliederung auch nicht aus der Nutzungsüberlassung von Stadiontribüne und Flutlichtanlage sowie möglicherweise der Spiellizenz, da diese unentgeltlich erfolgte. Es liegt auch kein tauschähnlicher Umsatz im Sinne des § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG vor, bei dem das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht und bei dem eine Entgeltlichkeit trotz Fehlens einer ausdrücklichen Regelung im Unionsrecht auch vom EuGH bejaht wird (vgl. EuGH-Urteile Goldsmiths vom 03.07.1997 - C-330/95, EU:C:1997:339, Rz 23; Orfey Bulgaria vom 19.12.2012 - C-549/11, EU:C:2012:832, Rz 35 und 44; A vom 10.01.2019 - C-410/17, EU:C:2019:12, Rz 35; vgl. auch EuGH-Urteil Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19, EU:C:2020:712, Rz 44 f.).
- 27** Selbst wenn der erkennende Senat zugunsten des Klägers unterstellt, dass die A-GmbH mit der Durchführung des ihm obliegenden Spielbetriebs an diesen eine sonstige Leistung (im Sinne einer Betriebsführungsleistung) erbracht hätte, wäre die Nutzungsüberlassung von Stadiontribüne und Flutlichtanlage (sowie gegebenenfalls der Lizenz) hierfür keine Gegenleistung im Sinne des § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG. Vielmehr ist dann von einer Beistellung der Stadiontribüne und Flutlichtanlage durch den Kläger zu einer von ihm bezogenen Leistung auszugehen. Eine derartige Beistellung ist gegeben, wenn der Empfänger der Leistung dem Leistenden Sachmittel allein für die Leistungserbringung an ihn zur Verfügung stellt und eine anderweitige Verwendung ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteile vom 06.12.2007 - V R 42/06, BFHE 221, 74, BStBl II 2009, 493, unter II.1.b; vom 15.04.2010 - V R 10/08, BFHE 229, 406, BStBl II 2010, 879, Rz 28). Bei der der A-GmbH zur Durchführung des dem Kläger obliegenden Spielbetriebs unentgeltlich zur Nutzung überlassenen Stadiontribüne und Flutlichtanlage (sowie der Lizenz) wäre dies der Fall. Derartige Beistellungen begründen keine wirtschaftliche Tätigkeit des Beistellenden (vgl. BFH-Urteile vom 20.08.2009 - V R 30/06, BFHE 226, 465, BStBl II 2010, 863, unter II.2.c cc (2); vom 15.12.2016 - V R 44/15, BFHE 256, 557, Rz 17), so dass der Kläger vorliegend weder steuerpflichtige Leistungen von der A-GmbH bezogen noch solche an diese selbst erbracht hätte.
- 28** d) Im Streitfall hat das FG weiter zu Recht angenommen, dass Stadiontribüne und Flutlichtanlage Unternehmensgegenstände sind, die zum Vorsteuerabzug (in den Jahren ... und ... in Höhe von insgesamt ... €) berechtigt haben. Die vom Kläger der A-GmbH gewährte Nutzungsüberlassung seiner Stadiontribüne und Flutlichtanlage stellt zudem eine Verwendung dieser Unternehmensgegenstände dar.
- 29** e) Allerdings ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass diese Nutzungsüberlassung "für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen" erfolgt sei.
- 30** aa) Die von § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vorausgesetzte außerunternehmerische Zweckverfolgung ist im Hinblick auf ein --vorrangiges-- Unternehmensinteresse zum Beispiel bei der unentgeltlichen Trocknung fremder Holzhackschnitzel jedenfalls dann zu verneinen, wenn sie dazu dient, die Entgelte für Stromlieferungen dadurch zu erhöhen, dass der Unternehmer aufgrund dieser Trocknung einen Kraft-Wärme-Kopplung-Bonus (KWK-Bonus) erhält, wobei der Wert der Trocknungsleistung weit hinter dem KWK-Bonus zurückbleibt (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2024 - XI R 4/23, BFHE 288, 557, Rz 41).
- 31** bb) Für die unentgeltliche Verwendung der Stadiontribüne und der Flutlichtanlage gilt im Ergebnis im Streitfall nichts anderes.
- 32** (1) Der Kläger hat vorliegend die Stadiontribüne und die Flutlichtanlage nicht für Zwecke außerhalb seines Unternehmens unentgeltlich der A-GmbH überlassen, da dies im Zusammenhang mit der Übertragung der Durchführung des Spielbetriebs auf die vom Kläger beherrschte A-GmbH erfolgte, um eine haftungsrechtliche Trennung und Abschirmung seines Vermögens zu erreichen. Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung dieser Gegenstände war folglich darauf gerichtet, der A-GmbH die Durchführung des übertragenen Spielbetriebs, der originär dem Kläger oblag, zu ermöglichen. Damit sollte die wirtschaftliche Existenz des Klägers gesichert und die --neben dem Spielbetrieb bestehende-- unternehmerische Tätigkeit des Klägers (Erbringung von Leistungen an die Mitglieder gegen Beitrag) erhalten werden. Dies ist nicht unternehmensfremd und reicht für die Annahme eines unternehmerischen Interesses des Klägers an der Überlassung der Stadiontribüne und der Flutlichtanlage zur unentgeltlichen Nutzung durch die A-GmbH aus. Es ist nicht erforderlich, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer unentgeltlichen Verwendung von Gegenständen des Unternehmens und einem oder mehreren von diesem ausgeführten Ausgangsumsätzen besteht, wie er beim Vorsteuerabzug erforderlich ist (z.B. BFH-Urteil vom 11.12.2024 - XI R 4/23, BFHE 288, 557, Rz 48). Ausreichend ist auch ein Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmens.

- 33** (2) Im Hinblick hierauf ist ein daneben bestehendes wirtschaftliches Interesse der A-GmbH unbeachtlich. Hierfür spricht auch, dass die vom Kläger zur Nutzung unentgeltlich überlassene Stadiontribüne und Flutlichtanlage auch bei der A-GmbH der --im Interesse des Klägers liegenden-- Durchführung des Spielbetriebs diene, die ihm als Sportverein oblag.
- 34** 2. Die Vorentscheidung stellt sich allerdings aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO). Das FA ist zu Recht davon ausgegangen, dass der vom Kläger aus der Herstellung der Stadiontribüne und Flutlichtanlage ursprünglich in Anspruch genommene Vorsteuerabzug nach Maßgabe des § 15a Abs. 1 UStG zu berichtigen ist.
- 35** a) Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden tritt an die Stelle des Zeitraums von fünf Jahren ein Zeitraum von zehn Jahren (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG).
- 36** Unionsrechtlich wird nach Art. 184 MwStSystRL der ursprüngliche Vorsteuerabzug berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war. Gemäß Art. 185 MwStSystRL erfolgt die Berichtigung insbesondere dann, "wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten".
- 37** b) Im Streitfall haben sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse in den Streitjahren --und damit innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraums (... bis ...)-- geändert. Denn der Kläger hatte den Vorsteuerabzug zutreffend (s. oben II.1.d) in Anspruch genommen, während er für den Zeitraum vom ... bis ... nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war.
- 38** aa) Der Kläger hat die Stadiontribüne und die Flutlichtanlage unentgeltlich der A-GmbH zur Nutzung überlassen. Eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung als solche berechtigt mangels wirtschaftlicher Tätigkeit nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG (vgl. EuGH-Urteil Malburg vom 13.03.2014 - C-204/13, EU:C:2014:147, Rz 35 ff.). Unternehmerische Gründe, die zur Erbringung einer unentgeltlichen Leistung führen und damit der Annahme einer außerunternehmerischen Zweckverfolgung --im Rahmen der Prüfung der Entnahmebesteuerung-- entgegenstehen (s. oben II.1.e), reichen jedenfalls unter Umständen wie denen des Streitfalls nicht aus, um von einer im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit erfolgenden Nutzungsüberlassung auszugehen.
- 39** bb) Der Senat berücksichtigt dabei auch, dass sich ein Anspruch auf Vorsteuerabzug auch nicht aus der sonstigen Rechtsprechung des EuGH ergibt.
- 40** (1) Auf der Grundlage des EuGH-Urteils Mitteldeutsche Hartstein-Industrie vom 16.09.2020 - C-528/19 (EU:C:2020:712, Rz 39) steht einem Unternehmer der Vorsteuerabzug zu, wenn er eine Leistung bezieht, um diese an einen Dritten unentgeltlich weiterzuliefern und zugleich die eigene unternehmerische Tätigkeit zu ermöglichen, die bezogene Eingangsleistung dabei aber nicht über das hinausgeht, was erforderlich oder unerlässlich ist, um diesen Zweck zu erfüllen, und die Kosten der Eingangsleistung (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangsumsätze enthalten sind und der Vorteil des Dritten allenfalls nebensächlich ist (vgl. auch BFH-Urteile vom 16.12.2020 - XI R 26/20 (XI R 28/17), BFHE 272, 240, BStBl II 2024, 146, Leitsatz 1; vom 11.12.2024 - XI R 4/23, BFHE 288, 557, Rz 50). Ebenso darf der Vorsteuerabzug nicht versagt werden, wenn der Steuerpflichtige ohne die bezogene Eingangsleistung seine wirtschaftliche Tätigkeit nicht hätte ausüben können und diese ein preisbildender Faktor der besteuerten Ausgangsumsätze ist (vgl. EuGH-Urteil Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 33 ff.). Außerdem darf nach dem EuGH-Urteil Voestalpine Giesserei Linz vom 04.10.2024 - C-475/23 (EU:C:2024:866) einem Steuerpflichtigen, der einen Gegenstand erworben hat, den er anschließend einem Subunternehmen (im Rahmen einer Beistellung) zur Ausführung von Tätigkeiten zu seinen Gunsten unentgeltlich zur Verfügung stellt, der Abzug der Vorsteuer für den Erwerb dieses Gegenstands nicht versagt werden, sofern diese Zurverfügungstellung nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um es dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, einen oder mehrere besteuerte Ausgangsumsätze auszuführen oder andernfalls seine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, und sofern die Kosten für den Erwerb dieses Gegenstands zu den Kostenelementen entweder der von dem Steuerpflichtigen ausgeführten Umsätze oder den von ihm im Rahmen

seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelieferten Gegenständen oder erbrachten Dienstleistungen gehören (vgl. EuGH-Urteil Voestalpine Giesserei Linz vom 04.10.2024 - C-475/23, EU:C:2024:866, Rz 30).

- 41** (2) Vorliegend erfolgte die unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Stadiontribüne und Flutlichtanlage im Zusammenhang mit der Auslagerung der Durchführung des Spielbetriebs auf die A-GmbH zwar im Interesse des Klägers und dabei zur haftungsrechtlichen Trennung und Abschirmung seines Vermögens, die dadurch bewirkt wurde, dass der Spielbetrieb nunmehr der A-GmbH oblag, wobei diese dann die mit dem Spielbetrieb verbundenen Umsätze ausführte (s.a. oben II.1.c bb). Sie diene damit aber nicht dazu, es dem Kläger zu ermöglichen, besteuerte Ausgangsumsätze im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit als Sportverein --an seine Mitglieder (oder Dritte)-- zu erbringen. Es handelte sich auch nicht um Kostenelemente dieser Umsätze. Denn es ist vom FG weder festgestellt noch vom Kläger vorgebracht, dass die Stadiontribüne und die Flutlichtanlage, die der A-GmbH unentgeltlich zur Durchführung des dem Kläger obliegenden Spielbetriebs überlassen wurde, daneben auch für die steuerbaren Leistungen an die Mitglieder (oder Dritte) verwendet wurden. Es handelt sich daher um Kostenelemente des Spielbetriebs und damit um Ausgangsumsätze der A-GmbH, auf die der Kläger dessen Durchführung übertragen hatte.
- 42** cc) Auf die Frage, ob der Vorsteuerabzug auch dann zu versagen ist, wenn die Entgelte für steuerpflichtige Leistungen durch eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit, die auch nicht zu einer Entnahmebesteuerung führt, gesteigert werden (vgl. hierzu einerseits BFH-Urteil vom 11.12.2024 - XI R 4/23, BFHE 288, 557, Rz 52, und andererseits Huschens, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht 2025, 607, 612), kommt es somit nicht an.
- 43** c) Schließlich ist --entgegen der Auffassung des FG-- nicht nur hinsichtlich der Stadiontribüne, sondern auch in Bezug auf die Flutlichtanlage von einem zehnjährigen Berichtigungszeitraum gemäß § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG auszugehen.
- 44** aa) Betriebsvorrichtungen sind zwar aus ertragsteuerrechtlicher Sicht selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter, auch wenn sie mit dem Grund und Boden fest verbunden und damit Teil des Grundstücks sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.07.2010 - XI R 9/09, BFHE 231, 253, BStBl II 2010, 1086, Rz 37).
- 45** bb) Der Auffassung, Betriebsvorrichtungen seien dementsprechend auch im Anwendungsbereich des § 15a Abs. 1 UStG als selbständige Wirtschaftsgüter mit einem fünfjährigen Berichtigungszeitraum zu behandeln (vgl. dazu die im BFH-Urteil vom 14.07.2010 - XI R 9/09, BFHE 231, 253, BStBl II 2010, 1086 unter Rz 38 genannten Fundstellen), ist der BFH aber nicht gefolgt (vgl. BFH-Urteil vom 14.07.2010 - XI R 9/09, BFHE 231, 253, BStBl II 2010, 1086, Rz 38 ff.), worauf der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen verweist. Deshalb gilt, anders als das FG angenommen hat, im Anwendungsbereich des § 15a Abs. 1 UStG für solche Betriebsvorrichtungen, die --wie die Flutlichtanlage im Streitfall-- wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind, grundsätzlich der zehnjährige Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 14.07.2010 - XI R 9/09, BFHE 231, 253, BStBl II 2010, 1086, Rz 41).
- 46** 3. Die Sache ist im Sinne einer Klageabweisung spruchreif.
- 47** a) Die Höhe des jährlichen Berichtigungsbetrags, den das FA für die Streitjahre in Höhe von ... € für ... und ... € für ... ermittelt hat, ist zutreffend und steht zwischen den Beteiligten als solche nicht im Streit.
- 48** b) Es bedarf auch keiner Aussetzung des Verfahrens, da es für die hier zu treffende Entscheidung nicht auf den Ausgang der beim Gericht der Europäischen Union unter dem Aktenzeichen T-397/25 anhängigen Rechtssache ankommt, in der die Reichweite der bei einer Vermögensübertragung (Art. 19 und Art. 29 MwStSystRL) und damit bei einer Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG) in Bezug auf die Nichtsteuerbarkeit eintretenden Rechtsfolgen zu bestimmen ist, da es vorliegend auf der Grundlage der mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen nicht angegriffenen und den Senat insoweit gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen an einer derartigen Geschäftsveräußerung fehlt. Der Kläger hat den ihm obliegenden Spielbetrieb nicht auf die A-GmbH zur Fortführung übertragen, sondern lediglich dessen Durchführung vorübergehend auf die A-GmbH ausgelagert.
- 49** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.