

Urteil vom 13. November 2025, V R 4/23

Zur Umsatzbesteuerung von Leistungen eines gemeinnützigen Sportvereins

ECLI:DE:BFH:2025:U.131125.VR4.23.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 2 Abs 1 S 1, UStG § 2 Abs 1 S 3, UStG § 4 Nr 22 Buchst b, UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 9 Abs 1 S 1, EGRL 112/2006 Art 98, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst m, AEUV Art 108 Abs 3 S 2, UStG VZ 2015, UStAE Abschn 1.4. Abs 7 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 10. Januar 2023, Az: 11 K 147/22

Leitsätze

1. Die Verwaltungspraxis zur Nichtsteuerbarkeit der von Sportvereinen gegenüber ihren Mitgliedern erbrachten Leistungen widerspricht der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und dem Unionsrecht.
2. Zu den Fragen, ob ein Sportverein gegenüber seinen Mitgliedern eine einheitliche Leistung oder mehrere eigenständige Leistungen erbringt und ob es sich dabei um einen steuerfreien oder einen dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Umsatz handeln kann.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 10.01.2023 - 11 K 147/22 aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein eingetragener, gemeinnütziger Breitensportverein. Zweck und Aufgabe des Klägers war im Jahr 2015 (Streitjahr) die Förderung des Sports, insbesondere die der Jugend und die allgemeine Jugendarbeit. Zu den bei dem Kläger betriebenen Sportarten gehörten Fußball, Schwimmen, Tischtennis, Gymnastik, Turnen, Völkerball, Laufen, Leichtathletik, Tanzen und Zumba. Die 1. Herren-Fußballmannschaft wurde innerhalb des Vereins als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb geführt und nahm im Streitjahr für ihre Heimspiele Eintrittsgelder ein.
 - 2 Der Kläger errichtete in den Jahren 2015 und 2016 einen Kunstrasen-Fußballplatz (Kunstrasenplatz) auf dem von der Gemeinde bis zum xx.xx.2040 gepachteten Vereinsgelände. Im Jahr 2015 entstanden Kosten für die Baureifmachung des Grundstücks, die dem Kläger mit Ausweis der Umsatzsteuer in Höhe von ... € im Streitjahr in Rechnung gestellt wurden. Von der Gemeinde erhielt der Kläger im Streitjahr eine Teilauszahlung auf einen bewilligten Zuschuss als Anteilsfinanzierung für die Kosten der Erstellung des Kunstrasenplatzes. Nach Fertigstellung im Jahr 2016 nutzte der Kläger den Kunstrasenplatz ausschließlich für seine eigenen Zwecke, unter anderem auch bei Bedarf für Spiele der 1. Herren-Fußballmannschaft.
 - 3 Der Kläger berechnete die Umsatzsteuer in seiner Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr nach Pachteinnahmen und Eintrittsgeldern sowie unter Berufung auf die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das

gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) nach der Höhe seiner Mitgliedsbeiträge, auf die er den Steuersatz von 7 % anwandte. Zudem machte er den Vorsteuerabzug aus den Kosten für die Errichtung des Kunstrasenplatzes in Höhe von ... € und weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von ... € geltend. Die Umsatzsteuererklärung stand einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich.

- 4 Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat die Betriebsprüferin unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 04.02.2019 (BStBl I 2019, 115) die Auffassung, dass die Mitgliederbeiträge als Teilnehmergebühren für von der Umsatzsteuer befreite sportliche Veranstaltungen im Sinne des § 4 Nr. 22 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) anzusehen seien, weshalb der Vorsteuerabzug, soweit er auf Eingangsleistungen im Zusammenhang mit dem Vereinsleben, der Baureifmachung des Grundstücks für den Kunstrasenplatz und dessen Herstellung entfalle, ausgeschlossen sei. Die Betriebsprüferin ließ keinen Vorsteuerabzug aus den Rechnungen über die Baureifmachung des Grundstücks für den Kunstrasenplatz und von den weiteren, von dem Kläger geltend gemachten Vorsteuerbeträgen lediglich einen Betrag in Höhe von ... € zum Abzug zu.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) schloss sich den Feststellungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung an und erließ unter Berufung auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) einen entsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheid. Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos.
- 6 Im anschließenden Klageverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 331 veröffentlichten Urteil in geringem Umfang statt. Die Leistungen des Klägers, für welche die Mitgliedsbeiträge Entgelt seien, seien nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG steuerfrei. Die Mitgliedsbeiträge seien Teilnehmergebühren für sportliche Veranstaltungen. Der Kläger stelle den Vereinsmitgliedern nicht nur Sportgegenstände oder -anlagen zur Verfügung, sondern einen organisierten und strukturierten Trainings- sowie Spielbetrieb. Dass einige Mitglieder davon keinen Gebrauch gemacht hätten und nicht durch einen Trainer angeleitet oder nicht am Ligabetrieb teilgenommen hätten, sei unerheblich. Denn grundsätzlich bestehe die Möglichkeit, diese Leistungen in Anspruch zu nehmen. Die geltend gemachten Vorsteuerbeträge seien jedoch in Höhe von ... € abzugsfähig, da der Kläger insoweit beabsichtigt habe, den Kunstrasenplatz für seinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (1. Herren-Fußballmannschaft) zu nutzen. Die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge seien nicht mit einer auf den Zuschuss der Gemeinde entfallenden Umsatzsteuerschuld des Klägers zu saldieren. Bei dem von der Gemeinde im Streitjahr gewährten Zuschuss handele es sich um einen nicht umsatzsteuerbaren (echten) Zuschuss.
- 7 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der er die Verletzung materiellen Rechts rügt. Beiträge für die Mitgliedschaft in einem Verein seien keine Teilnehmergebühren für sportliche Veranstaltungen im Sinne des § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut, der Entstehungsgeschichte, der Systematik und der Zweckbestimmung der Vorschrift. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei der Begriff der sportlichen Veranstaltung in § 67a AO und in § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG gleichbedeutend. Die Definition des Zweckbetriebs in § 67a AO erfasse einzelne konkret durchgeführte und zeitlich begrenzte Veranstaltungen sowie die Teilnahme von aktiven Sportlern --unabhängig von ihrer Vereinsmitgliedschaft-- an diesen. Eine Vereinsmitgliedschaft sei demgegenüber auf Dauer angelegt und vereine in sich ein ganzes Bündel an Rechten und Pflichten. Aus historischer Sicht sei festzustellen, dass bei der Beratung und Einführung des § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG die mittlerweile überholte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, wonach Mitgliedsbeiträge für nichtsteuerbare Leistungen des Vereins gezahlt würden, gegolten habe, weshalb es für eine Steuerbefreiung damals keine Veranlassung gegeben habe.
- 8 Sofern steuerbare Leistungen des Sportvereins gegen Mitgliedsbeiträge als sportliche Veranstaltungen anzusehen wären, ergäben sich zudem Folgewirkungen, die an der Richtigkeit dieses Ergebnisses zweifeln ließen und zeigten, dass die Steuerbefreiung auf einen anderen Anwendungsbereich ziele. Nach der Definition der sportlichen Veranstaltung müsste umsatzsteuerrechtlich zwischen Mitgliedern, welche die Einrichtungen und Angebote des Vereins aktiv nutzten, und passiven Mitgliedern unterschieden werden, da nur die Teilnahme von aktiven Sportlern an sportlichen Veranstaltungen unter die Steuerbefreiung fiel. Dies müsse auch in zeitlicher Hinsicht und bezogen auf das einzelne tatsächlich von dem Mitglied genutzte Sportangebot gelten, wenn ein Mitglied die Einrichtungen und Angebote des Vereins in einzelnen Jahren nicht oder nur teilweise in Anspruch nähme. Es sei auch fraglich, ob dann nur ein Training unter Anleitung eines Trainers als sportliche Veranstaltung anzusehen sei. Außerdem würde die Mitgliedschaft in einem Verein stets einen Zweckbetrieb nach § 67a AO begründen. Nach dem Schrifttum zum Zweckbetrieb im Sinne dieser Vorschrift sei jedoch für jede einzelne Veranstaltung eines Sportvereins zu prüfen, ob es sich um eine sportliche Veranstaltung nach § 67a AO handele. So seien etwa Pokalspiele jeweils einzeln und

nicht der gesamte Pokal-Wettbewerb zu betrachten. Die Definition der sportlichen Veranstaltung wäre darüber hinaus in sich widersprüchlich, wenn man die Mitgliedschaft als sportliche Veranstaltung ansähe, da die Definition gerade nicht zwischen der Teilnahme von Mitgliedern und Nichtmitgliedern differenziere.

- 9 Es werde damit deutlich, dass die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL nicht mit Blick auf die Mitgliedsbeiträge in nationales Recht umgesetzt worden sei. § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG sei auch keiner richtlinienkonformen Auslegung zugänglich. Zudem müsse berücksichtigt werden, dass Steuerbefreiungen nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) eng auszulegen seien. Die fehlende Auslegungsmöglichkeit könne auch nicht durch eine Verwaltungsanweisung, wie das BMF-Schreiben vom 04.02.2019 (BStBl I 2019, 115), ersetzt werden. Die Steuerbefreiung von Mitgliedsbeiträgen bedürfe einer klaren gesetzlichen Regelung. Dies habe auch der Gesetzgeber erkannt und im Jahressteuergesetz (JStG) 2024 eine Umsetzung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL in einem erstmalig einzufügenden § 4 Nr. 22 Buchst. c UStG vorgeschlagen.
- 10 Die im BMF-Schreiben vom 04.02.2019 (BStBl I 2019, 115) niedergelegte Rechtsauffassung sei zudem widersprüchlich, da das BMF in diesem Schreiben von Mitgliederbeiträgen als Gegenleistung ausgehe, während es nach Abschn. 1.4. Abs. 1 sowie Abschn. 2.10. Abs. 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) bei echten Mitgliederbeiträgen an einem Leistungsaustausch fehle und Vereine insoweit keine Unternehmer seien. Der BFH habe bisher nicht ausdrücklich entschieden, ob die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG für Mitgliedsbeiträge gelte. Jedoch gehe der BFH wohl nur von einer Steuerfreiheit für einzelne Wettkampf-Veranstaltungen aus.
- 11 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom xx.xx.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom xx.xx.2022 insoweit zu ändern, als die Umsatzsteuer für 2015 um ... € geringer festgesetzt wird.
- 12 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 13 Das FA verweist bezüglich der Steuerfreiheit der gegen Zahlung der Mitgliedsbeiträge erbrachten Leistungen des Klägers auf das Urteil des FG. Entgegen der Auffassung des FG stelle der Zuschuss der Gemeinde jedoch eine steuerbare Anzahlung auf die Weiterlieferung des nach Ablauf des Pachtvertrages noch werthaltigen Unterbaus des Kunstrasenplatzes dar. Komme es auf die Nutzungsmöglichkeit der angebotenen Leistungen des Klägers an, sei die Sache im Hinblick auf etwaige passive Mitglieder des Klägers zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das FG zurückzuverweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Zwar ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger gegenüber seinen Mitgliedern steuerbare Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gegen Zahlung der Mitgliedsbeiträge erbracht hat. Es hat jedoch rechtsfehlerhaft außer Betracht gelassen, dass die Mitgliedsbeiträge als Entgelt für die Bereitstellung einer Vielzahl von Angeboten des Klägers im Rahmen verschiedener Sportarten entrichtet wurden. Im Hinblick hierauf fehlt es an einer --in einem Revisionsverfahren nicht nachholbaren-- Würdigung dahingehend, ob eine einheitliche Leistung des Klägers an seine Mitglieder vorliegt oder er mehrere eigenständige Leistungen erbracht hat. Mangels Spruchreife muss offenbleiben, ob die Leistungen des Klägers steuerfrei sind, so dass über die zwischen den Beteiligten streitige Frage des Vorsteuerabzugs nicht entschieden werden kann.
- 16 1. Der Kläger hat gegenüber seinen Mitgliedern steuerbare Leistungen erbracht.
- 17 a) Der Senat hält an der durch das BFH-Urteil 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).

- 18** 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 UStAE sowie BMF-Schreiben 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 EuGH-Urteil 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 herrschende Meinung 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 Rz 666 Sportverein; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 1 Rz 217, und Erdbrügger in Wäger, UStG, 3. Aufl., § 1 Rz 169) angeschlossen hat.
- 19** b) Folge dieser Sichtweise ist für den --vorliegend streitgegenständlichen-- Bereich der gemeinnützigen Sportvereine, dass auch Tätigkeiten, die solche Vereine in ihrem ideellen Bereich erbringen, zu nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL steuerbaren Leistungen führen können (vgl. auch BFH-Urteil vom 22.04.2015 - XI R 10/14, BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 22; Bertels in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl., UStG, § 2 Rz 103).
- 20** Eventuell unerwünschte Folgen einer an der EuGH-Rechtsprechung ausgerichteten Betrachtung zur Steuerbarkeit der von Sportvereinen an ihre Mitglieder erbrachten Leistungen sind nicht durch ein Festhalten an einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis zu vermeiden, sondern naheliegenderweise dadurch, dass der nationale Gesetzgeber die für den Sportbereich bestehenden Regelungsmöglichkeiten zur Schaffung von Steuerbefreiungen, wie sie sich aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL ergeben, durch Änderung der --auf sportliche Veranstaltung beschränkten-- Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG umsetzt (vgl. zu der im JStG 2024 zunächst geplanten, dann aber nicht verwirklichten Schaffung eines § 4 Nr. 22 Buchst. c UStG für "die in engem Zusammenhang mit Sport oder Körperertüchtigung stehenden sonstigen Leistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben", BTDrucks 20/13419, S. 118 und 235, sowie Widmann, Umsatzsteuer-Rundschau 2025, 4, 6).
- 21** c) Im Streitfall hat das FG nach Maßgabe der vorstehenden Rechtsprechung des EuGH und des BFH die Steuerbarkeit der durch den Kläger erbrachten Leistungen zutreffend bejaht.
- 22** 2. Sind die Leistungen eines Sportvereins gegenüber seinen Mitgliedern steuerbar, ist zu prüfen, in welchem Umfang diese steuerfrei sind. Im Hinblick auf die fehlende --vom Kläger im Übrigen auch nicht nach Maßgabe von § 176 AO geltend gemachte-- Berufbarkeit von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL (BFH-Urteil vom 21.04.2022 - V R 48/20 (V R 20/17), BFHE 276, 394, Leitsatz, unter Aufgabe früherer Rechtsprechung), nach dem die Mitgliedstaaten bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben, von der Steuer befreien können, richtet sich dies ausschließlich nach dem nationalen Recht und hierbei nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG. Diese Vorschrift befreit andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht.
- 23** Unter "sportlicher Veranstaltung" ist dabei eine organisatorische Maßnahme eines Sportvereins zu verstehen, die es aktiven Sportlern ermöglicht, Sport zu treiben (vgl. BFH-Urteile vom 25.07.1996 - V R 7/95, BFHE 181, 222, BStBl II 1997, 154, unter II.2.b aa; vom 09.08.2007 - V R 27/04, BFHE 217, 314, unter II.3.a aa; vom 20.03.2014 - V R 4/13, BFHE 245, 397, Rz 15). An das Vorliegen einer organisatorischen Maßnahme sind zwar nur geringe Anforderungen

zu stellen. Die untere Grenze der sportlichen Veranstaltung ist jedoch unterschritten, wenn die Maßnahme nur eine Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen oder -anlagen oder bloß eine konkrete Dienstleistung, wie beispielsweise ein spezielles Training für einzelne Sportler, zum Gegenstand hat (vgl. BFH-Urteile vom 25.07.1996 - V R 7/95, BFHE 181, 222, BStBl II 1997, 154, unter II.2.b bb, und vom 09.08.2007 - V R 27/04, BFHE 217, 314, unter II.3.a aa). Für die Annahme einer sportlichen Veranstaltung reicht es zudem nicht, wenn die organisatorischen Maßnahmen sich auf die ordnungsgemäße Benutzung durch die Leistungsempfänger beschränken (BFH-Urteil vom 30.03.2000 - V R 30/99, BFHE 191, 434, BStBl II 2000, 705, unter II.1.b). Vielmehr ist es erforderlich, dass der Sportverein aufgrund der von ihm getroffenen organisatorischen Maßnahmen als Veranstalter anzusehen ist oder als Verein an einer sportlichen Veranstaltung, die ein Dritter organisiert hat, beispielsweise durch eine Präsentation in Form einer sportlichen Darbietung teilnimmt (vgl. BFH-Urteil vom 04.05.1994 - XI R 109/90, BFHE 175, 1, BStBl II 1994, 886). Danach ist zweifelhaft, ob ein "freies" Training, bei dem Sportanlagen an die Mitglieder ohne Anleitung durch einen vom Verein gestellten Trainer oder Übungsleiter überlassen werden, von dem Begriff der sportlichen Veranstaltung umfasst ist.

- 24** 3. Auf Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen kann der Senat nicht entscheiden, ob und --gegebenenfalls-- in welchem Umfang der Kläger im Streitfall nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG steuerfreie Leistungen an seine Mitglieder erbracht hat. Denn das FG hat keine hinreichenden Feststellungen dazu getroffen, welche Leistungen der Kläger gegenüber seinen Mitgliedern im Rahmen der von ihm angebotenen, einzelnen Sportarten gegen die Zahlung von Mitgliedsbeiträgen tatsächlich erbracht hat. Es hat stattdessen lediglich angenommen, steuerbare Leistung sei es, Sportanlagen wie den Kunstrasenplatz für den Trainings- und Spielbetrieb und dabei auch im Rahmen eines organisierten und strukturierten Trainings- sowie Spielbetriebs zur Verfügung zu stellen, und hat dies als gem. § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG steuerfreie sportliche Veranstaltung angesehen, für die die Mitgliedsbeiträge als Teilnehmergebühren gezahlt worden seien.
- 25** Der Senat kann dem Urteil des FG nicht entnehmen, ob es sich dabei auf die Nutzung des streitgegenständlichen Kunstrasenplatzes, für den der Kläger den Vorsteuerabzug geltend macht, oder auf die Leistungen des Klägers in den unterschiedlichen, von ihm angebotenen Sportarten bezogen hat. Das FG hat damit unbeachtet gelassen, dass zunächst festzustellen ist, ob die insgesamt vom Kläger erbrachte Leistung, für die die Mitgliedsbeiträge als Entgelt geleistet werden, eine (einheitliche) Leistung ist, auf die eine Steuerbefreiungsvorschrift grundsätzlich einheitlich anzuwenden ist, oder ob es sich um mehrere selbständige Leistungen handelt. Das Urteil des FG ist daher aufzuheben und die Sache zur weiteren Sachaufklärung und erneuten Würdigung an das FG zurückzuverweisen.
- 26** 4. Seiner Entscheidung im zweiten Rechtsgang wird das FG Folgendes zugrunde zu legen haben:
- 27** a) Vorrangig ist zu entscheiden, ob die Einräumung der Möglichkeit, aktiv an dem Trainings- und Spielbetrieb teilzunehmen und die Sportanlagen zu nutzen, eine (einheitliche) Leistung ist oder ob es sich um mehrere selbständig erbrachte Leistungen handelt.
- 28** Nach ständiger Rechtsprechung ist bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen und Handlungen umfasst, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu bestimmen, ob zwei oder mehrere getrennte Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Dabei sind aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers die charakteristischen Merkmale des Umsatzes zu ermitteln. Insoweit darf einerseits eine wirtschaftlich einheitliche Leistung nicht künstlich aufgespalten werden. Andererseits sind mehrere formal getrennt erbrachte Einzelumsätze als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind. Dabei liegt zum einen eine einheitliche Leistung vor, wenn eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist insbesondere dann Neben- und nicht Hauptleistung, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Zum anderen kann sich eine einheitliche Leistung daraus ergeben, dass zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. EuGH-Urteil Frenetikexito vom 04.03.2021 - C-581/19, EU:C:2021:167, Rz 37 bis 42; BFH-Urteile vom 14.02.2019 - V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 15 ff.; vom 16.03.2023 - V R 17/21, BFH/NV 2023, 965, Rz 18; vom 18.01.2024 - V R 4/22, BFHE 283, 520, BStBl II 2025, 638, Rz 15, und vom 19.12.2024 - V R 10/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 18).
- 29** b) Liegt eine einheitliche Leistung vor, wird das FG Folgendes zu beachten haben:

- 30** aa) Die einheitliche Leistung unterliegt hinsichtlich der Mehrwertsteuer derselben Regelung (EuGH-Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21, EU:C:2023:372, Rz 36), so dass eine Aufteilung in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil grundsätzlich nicht in Betracht kommt (vgl. BFH-Urteile vom 18.01.2024 - V R 4/22, BFHE 283, 520, BStBl II 2025, 638, Rz 26, und vom 19.12.2024 - V R 10/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 20).
- 31** Im Hinblick hierauf ist die bisherige BFH-Rechtsprechung, nach der Mitgliedsbeiträge nur teilweise als Entgelt anzusehen sein können und dann im Rahmen einer Schätzung entsprechend aufzuteilen sind (BFH-Urteil vom 21.04.1993 - XI R 84/90, BFH/NV 1994, 60, unter II.3.), dahingehend zu verstehen, dass dies nur in Betracht kommt, wenn mit dem Mitgliedsbeitrag umsatzsteuerrechtlich eigenständige Leistungen vergütet werden. Sollte sich aus Abschn. 1.4. Abs. 7 Satz 1 UStAE etwas anderes ergeben, wäre dies nicht zutreffend.
- 32** bb) In Bezug auf eine Steuerfreiheit einer einheitlichen Leistung ist wie folgt zu unterscheiden:
- 33** (1) Ergibt sich die einheitliche Leistung aus der Annahme einer Haupt- mit einer Nebenleistung, liegt eine Steuerfreiheit vor, wenn die Hauptleistung steuerfrei ist, da im Rahmen einer solchen wirtschaftlich einheitlichen Leistung die Nebenleistung das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilt (vgl. BFH-Beschluss vom 17.08.2023 - V R 7/23 (V R 22/20), BFHE 282, 52, Rz 17 und 20).
- 34** (2) Handelt es sich um einen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, kommt --ebenso wie bei einer Steuersatzermäßigung-- keine Steuerfreiheit in Betracht, wenn bei einer derartigen Leistung zwei oder mehrere Leistungsbestandteile gleichwertige Elemente dieser Leistung darstellen, die nicht einheitlich die Voraussetzungen entweder einer Steuerbefreiung oder einer einheitlichen Steuersatzermäßigung erfüllen. Im Übrigen richtet sich die Steuerfreiheit einer einheitlichen Leistung, die auch Teile umfasst, die nicht unter den Befreiungstatbestand fallen, nach den charakteristischen und dabei den dominierenden Bestandteilen (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2024 - V R 10/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 23).
- 35** cc) Im Streitfall spricht für das Vorliegen gleichwertiger Leistungsbestandteile im Rahmen eines untrennbaren wirtschaftlichen Vorgangs, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, dass das jeweilige Mitglied die Leistungen des Klägers nur insgesamt in Form eines Gesamtpakets, welches die mögliche Nutzung aller angebotenen Kurse und Trainings sowie der Sportgeräte und -anlagen enthält, erhalten haben dürfte und dann nach seinen persönlichen Vorlieben und Bedürfnissen einzelne Angebote, die es nutzen wollte, frei auswählen konnte. Insoweit war für das eine Mitglied beispielsweise das mögliche Jugend-Fußballtraining des Klägers entscheidend für den Eintritt in den Verein, während eine andere Person aufgrund seines Alters dieses Angebot nicht nutzen konnte und wegen des Leichtathletikangebots oder der zur Nutzung überlassenen Sportgeräte und -anlagen des Klägers Mitglied geworden ist. Aufgrund der verschiedenen Interessenlagen der Mitglieder und der Ausrichtung des Sportangebots auf verschiedene Personengruppen dürften die einzelnen Leistungen des Klägers aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers gleichwertig sein. Läge aufgrund dieser Umstände nur eine einheitliche, aus mehreren gleichwertigen Elementen bestehende Leistung vor, hat das FG im zweiten Rechtsgang zu entscheiden, ob die einheitliche Leistung des Klägers auch Teile umfasst, die nicht unter einen Befreiungstatbestand wie etwa § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG fallen, mit der Folge, dass die einheitliche Leistung dann insgesamt steuerpflichtig ist.
- 36** c) Sollte die einheitliche Leistung des Klägers nach der Würdigung des FG steuerpflichtig sein, hat das FG weiter zu prüfen, ob diese Leistung, für die die Mitgliedsbeiträge als Gegenleistung gezahlt werden, nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt besteuert werden kann.
- 37** Allerdings ist insoweit zu beachten, dass der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Sinne von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG weit auszulegen ist und jegliche unternehmerische Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 UStG umfasst, wie der BFH zu den gegen Mitgliedsbeiträge erbrachten Leistungen eines Sportvereins bereits entschieden hat (BFH-Urteile vom 20.03.2014 - V R 4/13, BFHE 245, 397, Rz 26; vom 10.05.2017 - V R 43/14, V R 7/15, BFHE 257, 478, Rz 21 zur Vermögensverwaltung). Danach unterliegen derartige Leistungen auch dann, wenn es sich um Leistungen handelt, die im ideellen Bereich erbracht werden, nur unter der Annahme eines Zweckbetriebs der Steuersatzermäßigung (Heuermann in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 12 Rz 630; Martini in Wäger, UStG, 3. Aufl., § 12 Abs. 2 Nr. 8 Rz 28). Soweit an dieser Rechtsprechung im Schrifttum Kritik geübt wird (Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 6. Aufl., Rz 7.348 in Bezug auf die Vermögensverwaltung), schließt sich der Senat dem bereits im Hinblick darauf nicht an, dass dem nationalen Gesetzgeber bei Schaffung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG mit Wirkung zum 01.01.1968 (UStG 1967 vom 29.05.1967, BGBl I 1967, 545) die --sich aus einer erst nachfolgenden Rechtsprechung (s. oben II.1.a) ergebende-- Steuerbarkeit der durch Sportvereine an ihre Mitglieder erbrachten Leistungen nicht bekannt sein konnte. Zu prüfen wäre auf dieser Grundlage somit

insbesondere, ob steuerbare und steuerpflichtige Leistungen umsatzsteuerrechtlich als im Rahmen eines Zweckbetriebs erbracht angesehen werden können.

- 38** Diese Auslegung ist auch unionsrechtlich im Hinblick auf Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anh. III Nr. 15 MwStSystRL geboten, der von Sportvereinen erbrachte Leistungen insoweit nicht erfasst, als es sich nicht um Leistungen für wohltätige Zwecke oder im Bereich der sozialen Sicherheit handelt. Zudem kommt eine Anwendung von Anh. III Nr. 13 MwStSystRL i.d.F. der Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates vom 05.04.2022 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und (EU) 2020/285 in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze (Überlassung von Sportanlagen, zuvor Anh. III Nr. 14 MwStSystRL) nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 20.03.2014 - V R 4/13, BFHE 245, 397, Rz 24).
- 39** Sollte das FG gleichwohl zu einer Bejahung der Steuersatzermäßigung gelangen, wird es sich schließlich damit befassen müssen, ob für § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ein beihilferechtliches Durchführungsverbot besteht (vgl. BFH-Beschluss vom 22.05.2025 - V R 22/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).
- 40** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de