

Steuerbare Leistungen eines Sportvereins

1. Zahlungen Dritter für die steuerbare Tätigkeit eines Vereins können Drittentgelt i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG sein, wenn der Verein die Mitgliedsbeiträge z.B. nicht kostendeckend festsetzt.

2. Vermögensverwaltung i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 14 Satz 1 und 3 AO setzt eine nichtunternehmerische (nichtwirtschaftliche) Tätigkeit i.S. von § 2 Abs. 1 UStG (Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 77/388/EWG) voraus. Vermögensverwaltung ist danach z.B. das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen, nicht aber auch die entgeltliche Überlassung von Sportanlagen.

3. Sportanlagen können an Vereinsmitglieder aufgrund der Wettbewerbsklausel in § 65 Nr. 3 AO außerhalb eines Zweckbetriebs überlassen werden.

UStG § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 4 Nr. 22 Buchst. b, § 10 Abs. 1, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a

AO § 65

Richtlinie 77/388/EWG Art. 2 Nr. 1, Art. 11 Teil A Abs. 1, Art. 12 Abs. 3 Buchst. a, Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m, Anhang H Nr. 14

Urteil vom 20. März 2014 V R 4/13

Vorinstanz: FG Berlin-Brandenburg vom 10. Mai 2012

5 K 5347/09

G r ü n d e

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein gemeinnütziger Verein, der nach seiner Satzung den Radsport und die damit verbundene körperliche Ertüchtigung fördert. Neben Mitgliedsbeiträgen vereinnahmte der Kläger in den Streitjahren 2002 bis 2006 Pachterträge sowie Entgelte für die Durchführung von sportlichen Veranstaltungen und aus kommerzieller Werbung. Darüber hinaus erhielt er Zuschüsse von Dachverbänden und öffentlich-rechtlichen Körperschaften sowie Spenden.
- 2 Für den Kläger ergingen Umsatzsteuerjahresbescheide unter Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO). Am 16. Oktober 2007 beantragte der Kläger, die Umsatzsteuerjahresbescheide für die Streitjahre (2002 bis 2006) zu ändern und die abziehbaren Vorsteuerbeträge zu erhöhen.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stimmte dem zunächst zu, hob die geänderten Steuerfestsetzungen dann aber durch die Bescheide vom 4. Dezember 2007 wieder auf. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg. Mit der Einspruchsentscheidung setzte das FA die Umsatzsteuer für alle Streitjahre neu fest.
- 4 Der hiergegen eingelegten Klage gab das Finanzgericht (FG) statt. Die Beiträge der Vereinsmitglieder seien als Entgelte gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG) für steuerbare Leistungen anzusehen, die der Kläger gegenüber seinen Mitgliedern erbracht habe. Dies ergebe sich aus der zur Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern

77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), der sich der Bundesfinanzhof (BFH) angeschlossen habe. Die vom Kläger bei der Durchführung von Wettkämpfen und Sportveranstaltungen vereinnahmten Teilnahmegebühren seien nicht nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG steuerfrei. Bei der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen seien Spenden und Zuwendungen außer Betracht zu lassen. Es könne auch die bisher vorgenommene Versteuerung unentgeltlicher Wertabgaben entfallen.

5 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Die Mitgliedsbeiträge seien nicht kostendeckend gewesen, da diese Beiträge noch nicht einmal die Aufwendungen des "ideellen Bereichs" gedeckt hätten. Mit den Spenden und Zuwendungen seien Mitgliedsbeiträge subventioniert, nicht aber nur ausgeglichen worden. Zudem habe das FG verfahrensfehlerhaft nicht begründet, woraus sich ein Leistungsaustauschverhältnis zu den Vereinsmitgliedern ergebe. Das FG habe seiner Entscheidung nicht das Gesamtergebnis der Verhandlung zugrunde gelegt; es habe nicht festgestellt, wofür die Mitgliedsbeiträge entrichtet worden seien.

6 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Es liege kein Verfahrensfehler vor. Die Zulässigkeit der Revision sei zweifelhaft.

II.

9 Die Revision, mit der das FA in zulässiger Form die Verletzung materiellen und formellen Rechts geltend gemacht hat, ist be-

gründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger gegenüber seinen Mitgliedern steuerbare Leistungen erbracht hat. Das FG hat aber unberücksichtigt gelassen, dass im Fall der vom FG angenommenen Steuerbarkeit auch über die sich hieraus ergebenden Rechtsfolgen zu entscheiden ist. Der vom Kläger beanspruchte Vorsteuerabzug kann nur dann zu der geltend gemachten Steuervergütung führen, wenn die Leistungen nicht steuerfrei sind, keine Drittentgelte vorliegen und der Kläger den ermäßigten Steuersatz zu Recht angewendet hat.

10 1. Der Kläger hat gegenüber seinen Mitgliedern steuerbare Leistungen erbracht.

11 a) Ein Verein kann gegenüber seinen Mitgliedern entgeltliche Leistungen erbringen, die nach Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegen und gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar sind. So erbringt nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, ein Verein, der seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt, entgeltliche Leistungen, die die Mitglieder z.B. durch ihre Jahresbeiträge vergüten, ohne dass es für die Steuerbarkeit dieses Leistungsaustausches darauf ankommt, ob der Verein "auf Verlangen seiner Mitglieder gezielte Leistungen erbringt" (EuGH-Urteil vom 21. März 2002 C-174/00, Kennemer Golf, Slg. 2002, I-3293, Rdnr. 40, und Senatsurteile vom 9. August 2007 V R 27/04, BFHE 217, 314, Leitsatz 3; vom 11. Oktober 2007 V R 69/06, BFHE 219, 287). Mit dieser Rechtsprechung ist die Verwaltungsauffassung, nach der es bei "echten Mitgliederbeiträgen" allgemein an einem Leistungsaustausch fehlt (Abschn. 4

Abs. 1 Satz 1 der Umsatzsteuer-Richtlinien und Abschn. 1.4 Abs. 1 Satz 1 des Umsatzsteueranwendungserlasses) nicht vereinbar.

12 b) Im Streitfall ist das FG verfahrensfehlerfrei davon ausgegangen, dass steuerbare Leistungen vorliegen, da der Kläger Mitgliedsbeiträge für die Überlassung seiner Infrastruktur (wie z.B. Trainingsgeräte) sowie für die Teilnahme an Wettkämpfen, Trainingsfahrten und sonstigen Sportveranstaltungen erhalten hat.

13 2. Liegen steuerbare Leistungen vor, ist über Steuerfreiheit, Drittentgelte und Steuersatz zu entscheiden.

14 a) Steuerfrei sind gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG "sportliche Veranstaltungen", die von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken dienen, durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht. Diese Vorschrift setzt das Unionsrecht nur unzureichend um. Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten "in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben".

15 Zwar ist, wie der Senat bereits entschieden hat, § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG einer unionsrechtskonformen Auslegung entsprechend Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG nicht zugänglich, so dass diese Bestimmung im Besteuerungsverfahren nur anzuwenden ist, wenn sich der Steuerpflichtige hierauf beruft (BFH-Urteil in BFHE 217, 314, unter II.3.a bb(3)). Gleichwohl erfasst die Steuerfreiheit auch nach nationalem Recht organisatorische Maßnahmen eines Sportver-

eins, die es aktiven Sportlern ermöglichen, Sport zu treiben, wobei eine bestimmte Organisationsform oder -struktur nicht vorgegeben ist; nicht steuerfrei ist allerdings nach nationalem Recht die bloße Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen oder -anlagen (BFH-Urteil vom 18. August 2011 V R 64/09, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2012, 784, unter II.1.a).

- 16 b) Steuerbare Leistungen eines Vereins können durch Entgelte Dritter vergütet werden.
- 17 aa) Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG gehört "zum Entgelt auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt". Diese Vorschrift setzt Art. 11 Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG um, wonach zur Besteuerungsgrundlage alles zählt, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, "einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen".
- 18 bb) Subventionen i.S. von Art. 11 Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG müssen dem Empfänger der Leistung zugutekommen. Der vom Leistungsempfänger zu zahlende Preis muss so festgesetzt sein, dass er sich entsprechend der dem Leistenden gewährten Subvention ermäßigt, die damit in die Kalkulation des Preises einfließt, den der Leistende verlangt. Die Subvention muss es dem Leistenden somit ermöglichen, die Leistung zu einem niedrigeren Preis als dem zu erbringen, den er ohne Subvention verlangen müsste (EuGH-Urteil vom 15. Juli 2004 C-463/02, Kommission/Schweden, Slg. 2004, I-7335 Rdnr. 34; ebenso bereits zuvor EuGH-Urteil vom 22. November 2001 C-184/00, Office des produits wallons, Slg. 2001, I-9115).

19 Nach den BFH-Urteilen vom 9. Oktober 2003 V R 51/02 (BFHE 203, 515, BStBl II 2004, 322, Leitsatz, und vom 26. September 2012 V R 22/11, BFHE 239, 369, unter II.2.), mit denen sich der erkennende Senat der EuGH-Rechtsprechung angeschlossen hat, gehören Zahlungen der öffentlichen Hand an einen Unternehmer, der Leistungen an Dritte erbringt --unabhängig von der Bezeichnung als "Zuschuss"--, gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG zum Entgelt für diese Umsätze, wenn

- der Zuschuss dem Leistungsempfänger zugutekommt,
- der Zuschuss gerade für die Erbringung einer bestimmten Leistung gezahlt wird und
- mit der Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle zur Zuschusszahlung das Recht des Zahlungsempfängers (Unternehmers) auf Auszahlung des Zuschusses einhergeht, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat.

20 Nicht zum Entgelt gehören Zahlungen des Dritten, wenn sie zur allgemeinen Förderung des leistenden Unternehmers und nicht überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers für eine bestimmte Leistung bewirkt werden. An einem Leistungsaustausch kann es insbesondere dann fehlen, wenn die Zahlung aus öffentlichen Kassen lediglich der Förderung der Tätigkeit des Empfängers aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen dient (BFH-Urteil vom 18. Dezember 2008 V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.a dd, m.w.N.). Der Steuerbarkeit steht dabei nicht entgegen, dass eine Leistung im öffentlichen oder allgemeinen Interesse liegt; entscheidend ist vielmehr, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand eines Leistungsaustauschs sein kann (BFH-Urteile in BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.a ee, und in BFHE 239, 369, unter

II.2.).

- 21 cc) Diese allgemeinen Grundsätze sind auch auf die Besteuerung von Vereinen anzuwenden. Subventioniert z.B. die öffentliche Hand Sportvereine, die steuerbare Leistungen gegenüber ihren Mitgliedern als individuelle Leistungsempfänger erbringen (s. oben II.1.a), kann es sich um ein Drittentgelt i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG handeln, für das der Sportverein als leistender Unternehmer Steuerpflichtiger ist. Hiervon kann z.B. dann auszugehen sein, wenn die Beiträge, die die Mitglieder eines Vereins für die durch den Verein an seine Mitglieder steuerbar und steuerpflichtig erbrachten Leistungen im Hinblick auf Zuwendungen Dritter nicht kostendeckend kalkuliert werden, wie das FA im Streitfall vorträgt.
- 22 c) Erbringt ein Sportverein gegenüber seinen Mitgliedern steuerbare und --mangels Berufung auf das Unionsrecht (s. oben II.2.a)-- steuerpflichtige Umsätze durch die Überlassung von Sportanlagen, unterliegen diese Leistungen nur dann dem ermäßigten Steuersatz, wenn sie im Rahmen eines Zweckbetriebs nach §§ 65 ff. AO erbracht werden.
- 23 aa) Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG in seiner in den Streitjahren geltenden Fassung ist der ermäßigte Steuersatz anzuwenden auf "die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden.
- 24 Wie der erkennende Senat bereits entschieden hat, entspricht § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG nur insoweit dem Unionsrecht, als es Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG

i.V.m. Anhang H Nr. 14 den Mitgliedstaaten erlaubt, einen ermäßigten Steuersatz für die "Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit, soweit sie nicht nach Artikel 13 steuerbefreit sind" anzuwenden (BFH-Urteil vom 8. März 2012 V R 14/11, BFHE 237, 279, BStBl II 2012, 630, unter II.2.a bb(1) zur gleichlautenden Nachfolgebestimmung in Art. 98 Abs. 2 und 3 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG i.V.m. Anhang III Nr. 15). Andere Kategorien des Anhangs H kommen als unionsrechtliche Grundlage für den nur zugunsten der steuerbegünstigten Körperschaften geltenden § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG nicht in Betracht. Zwar können die Mitgliedstaaten im Allgemeinen ihre für die ermäßigten Steuersätze bestehenden Ermächtigungen selektiv ausüben. Dabei ist aber der Grundsatz steuerrechtlicher Neutralität zu beachten, mit dem es nicht vereinbar ist, andere Kategorien als Anhang H Nr. 14 nur zugunsten steuerbegünstigter Körperschaften, nicht aber auch für andere Unternehmer auszuüben (BFH-Urteil in BFHE 237, 279, BStBl II 2012, 630, unter II.2.a bb(2)). Daher kann § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG auch nicht auf das im Anhang H Nr. 13 genannte "Überlassen von Sportanlagen" gestützt werden. Die insoweit bestehende Regelungsbefugnis hat das nationale Recht nur für die mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG ausgeübt (BFH-Urteil vom 11. Februar 2010 V R 30/08, BFH/NV 2010, 2125, unter II.2.a ee).

25 bb) § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG ist insoweit richtlinienwidrig, als die Vorschrift nicht nur die Leistungen, die steuerbegünstigte Körperschaften für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit erbringen, sondern

alle Leistungen dieser Körperschaften wie z.B. auch bei der Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Nr. 2 AO) erfasst (BFH-Urteil in BFHE 237, 279, BStBl II 2012, 630, unter II.2.a cc). Daher sind die Begriffe, die --unmittelbar oder mittelbar-- gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG zur Anwendung des Regelsteuersatzes führen, weit und die Begriffe, die zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führen, eng auszulegen (BFH-Urteil in BFHE 237, 279, BStBl II 2012, 630, unter II.2.c bb(1)(b)).

26 (1) Danach ist der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG i.V.m. §§ 64, 14 AO weit auszulegen und umfasst jegliche unternehmerische Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 UStG, zumal diese Vorschrift der Umsetzung des Richtlinienbegriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit in Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 77/388/EWG dient. Aufgrund der gebotenen umsatzsteuerrechtlichen Betrachtungsweise liegt eine Vermögensverwaltung i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 14 Satz 1 und 3 AO nur bei nichtunternehmerischen (nichtwirtschaftlichen) Tätigkeiten vor, wie z.B. dem bloßen Halten von Gesellschaftsanteilen (vgl. hierzu z.B. EuGH-Urteil vom 6. September 2012 C-496/11, Portugal Telecom, Umsatzsteuer-Rundschau 2012, 762 Rdnr. 32). Demgegenüber ist die entgeltliche Überlassung von Sportanlagen als bereits dem Grunde nach steuerbare Leistung gegen Entgelt keine derartige Vermögensverwaltung.

27 (2) Die Überlassung von Sportanlagen durch eine steuerbegünstigte Körperschaft unterliegt somit nur dann dem ermäßigten Steuersatz, wenn die Voraussetzungen der §§ 65 ff. AO vorliegen. Dabei ist insbesondere die Wettbewerbsprüfung nach § 65 Nr. 3 AO von Bedeutung, da Sportanlagen in unmittelbarem Wett-

bewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer überlassen werden (vgl. BFH-Urteil vom 10. November 2011 V R 41/10, BFHE 235, 554, BFH/NV 2012, 670, unter II.2.b cc(2) zur Paralleelfrage der Wettbewerbsrelevanz der Überlassung von Räumlichkeiten einer Sport- und Freizeithalle durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts).

28 3. Im Streitfall ist das Urteil des FG aufzuheben. Zwar ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger steuerbare Leistungen gegenüber seinen Mitgliedern erbracht hat. Es fehlen aber Feststellungen zu den sich aus der Steuerbarkeit ergebenden Rechtsfolgen.

29 a) Das FG hat aber nicht geprüft, ob diese Leistungen mit der "Teilnahme an Wettkämpfen" etc. nicht zumindest teilweise nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG steuerfrei waren, was dem vom Kläger geltend gemachten Vorsteuerabzug entgegenstünde.

30 b) Soweit die Leistungen des Klägers steuerbar und steuerpflichtig sind, ist zudem zu prüfen, ob die vom Kläger vereinnahmten "Zuwendungen" und "Spenden", als Entgelt i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG zu erfassen sind. Dies kommt z.B. dann in Betracht, wenn der Kläger die Mitgliedsbeiträge unter Berücksichtigung von Drittzufwendungen nicht kostendeckend festgesetzt hat, so dass die Mitgliedsbeiträge bei Ausbleiben der Drittzufwendungen höher festzusetzen wären.

31 Sind die "Zuwendungen" und "Spenden", zu denen nähere Feststellungen zu treffen sind, nicht als Drittentgelt für eine gegenüber den Vereinsmitgliedern erbrachte Leistung anzusehen, ist weiter zu prüfen, ob der Kläger gegenüber den Zuwendenden Leistungen erbracht hat, so dass die Zuwendungen als Entgelt anzusehen sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27. November 2008

V R 8/07, BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, unter II.2.; in BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.). Entgegen der Auffassung des Klägers spricht dabei die Vergabe von Zuwendungen auf der Grundlage des Haushaltsrechts nicht gegen den Entgeltcharakter (BFH-Urteil in BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, Leitsatz 2).

32 c) Schließlich hat das FG zu prüfen, ob für Leistungen des gemeinnützigen Vereins der Regelsteuersatz oder der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist (s. oben II.2.c).

33 d) Die vom FG für maßgeblich gehaltene Frage, ob "Zuwendungen" und "Spenden", die der Kläger von Dritten erhalten hat, bei der "Aufteilung der Vorsteuer" außer Betracht zu bleiben haben und damit einem Vorsteuerabzug des Klägers nicht entgegenstehen, stellt sich somit erst, wenn die Ausgangsumsätze des Klägers zutreffend erfasst worden sind.

34 4. Auf die vom FA geltend gemachten Verfahrensfehler kam es nicht mehr an.