

ProMemoria-Info-Brief (Juni 2014)

- Kommentierte EuGH-Rechtsprechung -

EuGH-Urteil vom 19. Dezember 2013 (C-495/12 „Bridport“ - HFR 2014 S. 180)

Die Gewährung des Rechts zur Benutzung eines Golfplatzes fällt unter die MwSt-Befreiung nach Artikel 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystR, ohne dass es darauf ankommt, ob sie an ein Mitglied dieser Einrichtung oder an ein Nichtmitglied als Gast erbracht wird.

Leitsätze:

1. Artikel 134 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er von der Steuerbefreiung des Artikel 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie Dienstleistungen nicht ausschließt, die darin bestehen, dass eine ohne Gewinnstreben tätige Einrichtung, die einen Golfplatz betreibt und mitgliedschaftlich verfasst ist, Nichtmitgliedern als Gast der Einrichtung das Recht gewährt, diesen Platz zu benutzen.
2. Artikel 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass er den Mitgliedstaaten nicht gestattet, unter Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits Dienstleistungen, die in der Gewährung des Rechts bestehen, den Golfplatz zu benutzen, den eine mitgliedschaftlich verfasste, ohne Gewinnstreben tätige Einrichtung betreibt, von der Steuerbefreiung des Artikel 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie auszuschließen, wenn diese Dienstleistung an Nichtmitglieder als Gast dieser Einrichtungen erbracht wird.

► **Volltext der Entscheidung:**

http://www.kommunsense.de/index.php3?site=promemoria_dl&id=1887

A. Problemstellung

Der EuGH kommt - wenn auch mit einer anderen, m.E. überzeugenden Begründung - zu demselben Ergebnis wie das BFH-Urteil vom 03.04.2008 (V R 74/07 - BFHE 221, 451 = BFH/NV 2008, 1631). Nach seiner Auffassung ist die Überlassung eines Golfplatzes zur Nutzung an Nichtmitglieder gegen ein zu zahlendes Entgelt („greenfee“) als solche steuerbefreit. Dies bringt es mit sich, dass der Wettbe-

werbsschutz für nicht gewinnzweckfreie Anbieter bereits a limine - ohne dass es insoweit auf eine Abwägungsentscheidung ankommt - zurücktritt.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Bridport ist ein privater Golfclub und eine Einrichtung ohne Gewinnstreben i.S.v. Artikel 132 Abs. 1 lit. m der Sechsten Richtlinie 2006/112/EG. Bridport betreibt ferner eine Golfschule und stellt Lehrer und Golfausrüstung bereit. Die ca. 350 Vollmitglieder zahlen einen regulären Jahresbeitrag von 657,20 GBP. Nichtmitglieder können gegen eine „greenfee“ von 32 GBP bis 38 GBP je Tag spielen. Im Jahre 2009 entfielen 18,7 v.H. der Einkünfte von Bridport auf die „greenfees“. Es war zwischen den Beteiligten unstrittig, dass die Überlassung an Nichtmitglieder in engem Zusammenhang mit Sport steht, dass sie an Personen erbracht wird, die Sport ausüben, und dass diese Überlassung i.S.v. Artikel 134 lit. a MwStSystRL für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, unerlässlich ist.

Bridport hatte in einer Reihe von Jahren Mehrwertsteuer auf die Einnahmen aus den „greenfees“ gezahlt. Diese verlangte sie aufgrund des EuGH-Urteil vom 16. Oktober 2008 (C-253/07 - EuGHE I 2008, 7821 „Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club“) i.H.v. 140 359,16 GBP zurück. Das vorlegende Gericht wollte vom EuGH wissen, ob die Umsätze an die Nichtmitglieder gegen „greenfee“ nach Artikel 132 Abs. 1 lit. m der 6. Richtlinie steuerbefreit sind.

Der EuGH hat entschieden, dass es Artikel 133 Abs. 1 lit. d MwStSystRL den Mitgliedstaaten nicht gestatte, unter Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits die Überlassung des Golfplatzes zur Nutzung von der Steuerbefreiung des Artikel 132 Abs. 1 lit. m MwStSystRL auszuschließen, wenn diese Dienstleistung an Nichtmitglieder dieser Einrichtungen erbracht werde.

I. Der EuGH hat zunächst darauf hingewiesen, Artikel 132 Abs. 1 lit. m MwStSystRL setze nicht voraus, dass die sportliche Betätigung auf einem bestimmten Niveau, beispielsweise auf professionellem Niveau, oder in einer bestimmten Art und Weise, nämlich regelmäßig oder organisiert oder im Hinblick auf die Teilnahme an sportlichen Wettkämpfen, ausgeübt wird (EuGH-Urteil vom 21.02.2013 - C-18/12 „Žamberk“ - juris Rn. 21 und 22). Die Vorschrift ziele darauf ab, die sportliche Betätigung breiter Schichten der Bevölkerung zu fördern. Die Gewährung des Zutritts zu einem Golfplatz stehe als Dienstleistung in engem Zusammenhang mit Sport i.S.v. Artikel 132 Abs. 1 lit. m der Richtlinie 2006/112.

II. Die Gestattung der Nutzung sei i. S. des Artikels 134 lit. a und b der MwStSystRL unerlässlich für die Ausübung des Golfsports. Das vorlegende Gericht frage jedoch, ob die „greenfees“, welche die Nichtmitglieder zahlen müssten, im Verhältnis zu den Einnahmen aus den von den Mitgliedern der Einrichtung gezahlten Beiträgen „zusätzliche Einnahmen“ i.S.v. Artikel 134 Buchst. b MwStSystRL seien. Diese Unterscheidung, so der EuGH, beruhe allein darauf, ob der Empfänger der fraglichen Dienstleistung Mitglied oder Nichtmitglied sei.

III. Zur Vorgängervorschrift (Artikel 13 Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG) habe der EuGH entschieden, dass es nicht zulässig sei, eine bestimmte

Gruppe von Empfängern dieser Leistungen von der Befreiung auszuschließen (EuGH-Urteil vom 16.10.2008, a.a.O. - juris Rn. 39). Demgegenüber beschränke Artikel 132 Abs. 1 lit. l MwStSystRL die Steuerbefreiung auf Dienstleistungen und Lieferungen, die von den dort beschriebenen Einrichtungen „an ihre Mitglieder“ erbracht würden. Unter diesen Umständen lasse sich der Ausdruck „zusätzliche Einnahmen“ nicht dahingehend auslegen, dass der Anwendungsbereich des Artikels 132 Abs. 1 lit. m MwStSystRL danach beschränkt sei, ob die Leistungsempfänger Mitglieder oder Nichtmitglieder seien. Dieses Kriterium sei bei der Definition dieser Steuerbefreiung bewusst ausgeschlossen worden. Eine Einschränkung des Anwendungsbereichs der MwStSystRL sei auch nicht mittels einer Auslegung des Ausdrucks „zusätzliche Einnahmen“ zulässig. Folglich seien die „greenfees“ keine „zusätzliche Einnahmen“. Artikel 134 lit. b MwStSystRL schließe von der Steuerbefreiung des Artikel 132 Abs. 1 lit. m MwStSystRL Dienstleistungen nicht aus, die darin bestünden, dass eine ohne Gewinnstreben tätige Einrichtung, die einen Golfplatz betreibe und mitgliedschaftlich verfasst sei, Nichtmitgliedern der Einrichtung als Gast das Recht gewährt, diesen Platz zu benutzen.

IV. Artikel 133 Abs. 1 lit. d MwStSystRL ermächtige die Mitgliedstaaten, die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Abs. 1 lit. b, g, h, i, l, m und n der MwStSystRL für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts seien, im Einzelfall davon abhängig zu machen, dass diese Befreiungen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

Diese Befugnis der Mitgliedstaaten, deren Tragweite in dem Kontext zu beurteilen ist, wie er sich aus den Bedingungen gemäß Artikel 133 Abs. 1 lit. a bis c ergebe, erlaube es jedoch nicht, allgemeine Maßnahmen wie die im Ausgangsverfahren streitigen zu ergreifen, mit der der Anwendungsbereich dieser Steuerbefreiungen beschränkt werde. Nach der Rechtsprechung des EuGH zu den entsprechenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie dürfe ein Mitgliedstaat, wenn er die Steuerbefreiung nach Artikel 132 Abs. 1 lit. m MwStSystRL von einer oder mehreren der in Artikel 133 dieser Richtlinie vorgesehenen Bedingungen abhängig macht, nämlich nicht den Anwendungsbereich dieser Befreiung ändern (EuGH-Urteil vom 07.05.1998 - C-124/96 - juris Rn. 21 - EuGHE I 1998, 2501 „Kommission/Spanien“). Hier sei darauf hinzuweisen, dass der Anwendungsbereich der Steuerbefreiungen in Artikel 132 Abs. 1 lit. b, g, h, i, l, m und n MwStSystRL nicht nur im Hinblick auf den Gegenstand der erfassten Umsätze, sondern auch anhand bestimmter Merkmale festgelegt sei, die die Leistungserbringer erfüllen müssten. Durch die Festlegung der Mehrwertsteuerbefreiungen anhand solcher Merkmale impliziere das gemeinsame Mehrwertsteuersystem unterschiedliche Wettbewerbsbedingungen für die verschiedenen Wirtschaftsteilnehmer.

Unter diesen Umständen könne Artikel 133 Abs. 1 lit. d MwStSystRL nicht in einer Weise ausgelegt werden, die es erlaube, den Unterschied zwischen den Wettbewerbsbedingungen zu beseitigen, der sich aus den im Unionsrecht vorgesehenen Steuerbefreiungen selbst ergebe, da eine solche Auslegung den Anwendungsbereich dieser Befreiungen in Frage stellen würde.

C. Kontext der Entscheidung

Der BFH hat in seinem - bislang nicht im BStBl veröffentlichten - Urteil vom 3. April 2008 (V R 74/07 - BFHE 221, 451 = BFH/NV 2008, 1631) betont, dass auf die Rechtsprechung des BFH zu § 65 Nr. 2 AO (BFH-Urteil vom 09.04.1987 - V R 150/78 – BStBl. II 1987, 659 unter 2.b) nicht zurückgegriffen werden könne, weil diese Vorschrift andere Voraussetzungen als die Richtlinienbestimmung habe. Nach § 65 Nr. 2 AO sei u.a. Voraussetzung für einen Zweckbetrieb, dass „die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können“. Im Rahmen des Artikel 13 Teil A Abs. 2 lit. b, 1. Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG komme es hingegen nicht auf den Zweck der Einrichtung an, sondern darauf, ob eine Leistung für die Tätigkeit, für die Steuerbefreiung gewährt werde, „unerlässlich“ sei. Sowohl die entgeltliche Überlassung von Bällen aus Ballautomaten wie auch die entgeltliche Nutzungsüberlassung des Golfplatzes seien unmittelbar nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 lit. m der Richtlinie 77/388/EWG befreit. Es handle sich um Dienstleistungen an Personen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben und betreffe deshalb den Kernbereich der von dieser Bestimmung befreiten Leistungen. Daher seien sie auch unerlässlich.

D. Auswirkungen für die Praxis

Das Ergebnis des Besprechungsurteils leuchtet ein. Allerdings muss die im traditionellen nationalen Denken verankerte Vorstellung, dass der Wettbewerbsschutz nur bei Dienstleistungen an Nichtmitglieder - z. B. bei der Vermietung von Tennisplätzen an Nichtmitglieder (vgl. BFH-Urteil vom 02.03.1990 - III R 89/87 – BStBl. II 1990, 1012) - durchschlägt, verabschiedet werden. Ob dieses Mitgliederprivileg gerechtfertigt ist, wird zurzeit am Maßstab des europäischen Beihilferechts heftig diskutiert.

Autor und Fundstelle:

Vors. RiBFH a.D., RA **Peter Fischer** - **jurisPR-SteuerR** 13/2014 Anm. 6