

Niedersächsisches FG

Urteil vom 20.10.2009 (Az.: 5 K 292/04)

Umsatzsteuer auf Geschäftsbesorgungsleistungen:

Zur Umsatzsteuerbefreiung von Dienstleistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehen (Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe m) der MwStSystRL): Keine Befreiung bei Zahlungen einer Gemeinde im Zusammenhang mit der Übertragung der kommunalen Turn- und Sporthallen.

Verfahrenslauf:

- Revision zugelassen-

► Sachverhalt:

Der Kläger ist ein eingetragener Verein. Zweck des Vereins ist die Interessenvertretung und Zusammenarbeit seiner Mitglieder und deren Fachverbände sowie die Förderung und Ausbreitung des Sports in der Stadt X (§ 2 Abs. 1 der Satzung vom 28.09.1998). Ordentliche Mitglieder können die gemeinnützigen Vereine werden, die im Bereich der Stadt X ansässig und ordentliche Mitglieder des Landessportbundes sind, sowie die örtlichen Gliederungen der Landesfachverbände (§ 5 Abs. 1 der Satzung). Der Kläger ist wegen der Förderung des Sports als gemeinnützigen Zwecken dienend anerkannt.

Streitig ist, ob der Kläger mit Einnahmen, die er von der Stadt X als Gegenleistung für die Organisation der Vermietung städtischer Gymnastik-, Turn- und Sporthallen erhalten hat, der Umsatzsteuer unterliegt.

Der Kläger gab am 20.04.2000 die erstmalige sowie am 27.03.2001 eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ab. Die vom Beklagten (Finanzamt – FA) aufgrund dieser Erklärungen vorgenommenen Umsatzsteuerfestsetzungen wurden bestandskräftig.

Aufgrund einer Anlage, die der Kläger mit der Umsatzsteuererklärung 2001 einreichte, wurde dem FA im Jahre 2002 bekannt, dass der Kläger im Streitjahr von der Stadt X aufgrund eines Geschäftsbesorgungsvertrages aus dem Jahr 1994 einen Betrag in Höhe von 53.308 DM erhalten hatte, der nicht als steuerpflichtiger Umsatz erklärt worden war.

Der Geschäftsbesorgungsvertrag hat (auszugsweise) folgenden Wortlaut:

§ 1 Aufgabenübertragung

(1) Die Stadt überträgt dem Y e.V. (erg. der Kläger) die Befugnis, für sie die zur sportlichen Nutzung bestimmten Gymnastik-, Turn- und Sporthallen in städtischer Trägerschaft stehender Schulen sowie die Sporthalle V zur regelmäßigen oder einmaligen Ausübung von Vereins- und Betriebssport und zur gewerblichen und nicht gewerblichen privaten Nutzung zu sportlichen Zwecken ... zu ... vermieten sowie Mietverhältnisse zu kündigen.

(2) Der Y e.V. übt dieses Recht im fremden Namen und für fremde Rechnung auf der Grundlage der in diesem Vertrag getroffenen Vereinbarungen und der Benutzungsbedingungen der Stadt in der jeweils gültigen Fassung aus

(3) Die Geschäftsbesorgung umfasst das Einziehen des Mietzinses unter Einschluss etwaiger Mahn- und Vollstreckungsverfahren sowie die termingerechte Weiterleitung der Mieteinnahmen an die Stadt.

(...)

§ 4 Informationspflicht

(1) Die Geschäftsbesorgung ist mit einer umfassenden gegenseitigen Informationspflicht der Vertragspartner verbunden.

(2) ...

§ 5 Betreuung von Veranstaltungen und Hausrecht

(1) Das Hausrecht und die technische Betreuung der Mieter verbleiben in den Händen der Stadt

§ 6 Abrechnung

(1) Der Y e.V. hat monatlich, nachträglich, jeweils zum 5., der Stadt gegenüber die tatsächliche Belegung darzustellen.

(2) Die Mieteinnahmen hat der Y e.V. zweimonatlich nachträglich bis zum 10., erstmals zum 10.08.1994, an die Stadt weiterzuleiten.

(3) Bis zum 28.02. jeden Jahres legt der Y e.V. der Stadt mit dem Stichtag zum 31.12. des vorangegangenen Kalenderjahres eine Jahresendabrechnung vor.

§ 7 Kostenerstattung

(1) Für seine Geschäftsbesorgung erhält der Y e.V. von der Stadt pro Jahr, d.h. für die Zeit vom 01.04. bis 31.03. des Folgejahres, als Aufwendungsersatz einen Betrag v 50.000 DM, der in zwei gleichen Teilbeträgen jeweils zum 01.04. und 01.10. eines jeden Jahres gezahlt wird

(2) Die Höhe des Aufwendungsersatzes wird im Zwei-Jahres-Rhythmus der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung angepasst.

§ 8 - § 12

(...)

Das FA sah die Zahlungen der Stadt X als Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung des Klägers an und rechnete demgemäß den Nettobetrag von 45.955 DM in einem geänderten Umsatzsteuerbescheid den bereits versteuerten Umsätzen zu 16 % hinzu. Der Änderungsbescheid erging gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zur Berücksichtigung neuer Tatsachen.

Gegen den Änderungsbescheid vom 05.02.2004 legte der Kläger erfolglos Einspruch ein.

Im Einspruchsverfahren trug der Kläger vor, die Besteuerung der Geschäftsbesorgungsleistung setze das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes voraus. Die Organisation der Hallenvermietung namens und im Auftrage der Stadt X erfülle jedoch nicht die Voraussetzungen für die Annahme eines solchen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Dazu wäre Voraussetzung gewesen, dass der Verein bei der Vermietung Unternehmerinitiative entfaltet und ein Unternehmerrisiko getragen hätte. Dies sei vorliegend jedoch nicht der Fall gewesen. Da die Stadt die Hallen vorrangig für den Schulsport nutze und die Nutzungsmöglichkeiten außerhalb dieses Zwecks zeitlich und sachlich beschränke, bleibe ihm, dem Kläger, keine ins Gewicht fallende Möglichkeit, bei der Hallenvermietung Unternehmerinitiative zu entfalten. Da er, der Kläger, zudem eine feste - wenn auch durch eine Wertsicherungsklausel geschützte - Aufwandsentschädigung erhalte, sei mit der Hallenvermietung auch kein Unternehmerrisiko übernommen worden. Aber selbst wenn die Organisation der Hallenvermietung die Voraussetzungen für die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erfüllt haben sollte, so habe es sich um einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb gehandelt, mit der Folge, dass allenfalls eine Besteuerung des Entgeltes mit dem ermäßigten Steuersatz in Betracht komme. Im Übrigen habe das BMF im Schreiben vom 27.12.1990 (BStBl. I 1991 S. 81) zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Einschaltung von Unternehmern in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben ausgeführt, dass eingeschaltete Kapitalgesellschaften (z.B. eine GmbH) wegen fehlender Selbstlosigkeit nicht gemeinnützig tätig seien und aus diesem Grunde der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG nicht angewendet werden könne. Hieraus müsse im Umkehrschluss gefolgert werden, dass in den Fällen, in denen - wie vorliegend - eine gemeinnützige Körperschaft für einen Hoheitsträger tätig werde, das Tätigkeitsentgelt der Umsatzsteuer nur mit dem ermäßigten Steuersatz unterliege. Schließlich habe der BFH durch Urteil vom 07.11.1996 (BStBl. II 1997 S. 366) entschieden dass Verwaltungsleistungen, die gemeinnützige Vereine an andere steuerbegünstigte Körperschaften erbrächten, dem ermäßigten

Umsatzsteuersatz unterlägen. Auch diese Entscheidung belege, dass das aufgrund des Geschäftsbesorgungsvertrages vereinbarte Entgelt für die Organisation der Sporthallenvermietung nicht mit dem Regelsteuersatz besteuert werden dürfe. Letzten Endes könne aber dahin gestellt bleiben, ob die Hallenvermietung die Voraussetzungen für die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes - ggf. in der Form eines steuerbegünstigten Zweckbetriebes - erfülle. Das FA habe nämlich nicht berücksichtigt, dass die Organisation der Hallenvermietung in engem Zusammenhang mit Sport und Körpererertüchtigung stehe und deshalb nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m) der 6. EG-Richtlinie von der Umsatzsteuer zu befreien sei. Die Bundesrepublik Deutschland habe diese Vorschrift bislang nicht in innerstaatliches Recht umgesetzt.

Das FA hat den Einspruch mit Bescheid vom 25.05.2004 als unbegründet zurückgewiesen.

Es hat in der Sache ausgeführt, das streitbefangene Entgelt für die Organisation der Hallenvermietung sei die Gegenleistung für eine umsatzsteuerbare Leistung. Die Leistung sei umsatzsteuerpflichtig, weil weder das deutsche UStG noch die Regelungen der 6. EG-Richtlinie einer Steuerbefreiung für Leistungen der strittigen Art vorsähen.

Der Kläger habe seine umsatzsteuerpflichtige Geschäftsbesorgungsleistung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erbracht, der kein Zweckbetrieb sei. Das Entgelt unterliege deshalb der Umsatzsteuer mit dem Regelsteuersatz.

Gegen diese Entscheidung richtet sich die Klage.

Der Kläger verweist auf sein Vorbringen im Einspruchsverfahren und führt ergänzend folgendes aus:

Im Jahr 1993 habe die Stadt X vorgehabt, die Mieten für die Turn- und Sporthallen kräftig zu erhöhen. Um Einsparungen zu erzielen, habe sich der Kläger im April 1994 bereit erklärt, die Verwaltung der Sporthallen für die Stadt X zu übernehmen. Für die Stadt X habe die Einsparung vor allem im Wegfall einer Stelle im Sportamt, einer Entlastung der Hallenhausmeister und der Schulen bestanden. Außerdem seien Sachkosten entfallen (monatlich ca. 200 Rechnungen mit umfangreichen Anlagen). Insgesamt habe sich deshalb – trotz der Zahlung von 50.000 DM – eine Einsparung bei der Stadt X von rund 100.000 DM pro Jahr ergeben.

In der Sache bringt der Kläger vor, er stehe mit seiner Geschäftsbesorgung für die Stadt X nicht im Wettbewerb zu gewerblichen Immobilienverwaltern. Demgemäß sei er nicht unternehmerisch tätig, weil er keine Unternehmerinitiative entfalte und kein Unternehmerrisiko trage. Der Kläger könne im Ergebnis auf der Grundlage des Geschäftsbesorgungsvertrages mit der Stadt X weder die Nutzungszeiten der Sporthallen verändern noch die Nutzung der Hallen völlig frei bestimmen. Hausrecht und technische Betreuung verblieben vielmehr bei der Stadt X.

Ein Unternehmerrisiko sei ebenfalls nicht gegeben, weil die feste Kostenerstattung seitens der Stadt X keinen Raum für unternehmerische Gestaltungen lasse. Der Kläger sei ein Zweckbetrieb iSd § 65 Nr. 1 AO und kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

Mit den Zahlungen seitens der Stadt X an den Kläger seien Tätigkeiten des Klägers bezuschusst worden, mit denen dieser seinen Satzungszweck erfülle. Es handele sich bei den Zahlungen seitens der Stadt X um einen nicht steuerbaren echten Zuschuss.

Die Leistungen des Klägers seien nicht gegenüber der Stadt X erbracht worden, sondern gegenüber den Nutzervereinen. Sie seien auch nicht um der Zuschüsse willen erbracht worden. Im Streitfall fehle es an einer Verknüpfung zwischen Leistung und Zuschusszahlung (Gegenleistung). Dies stehe einem steuerbaren Umsatz entgegen.

Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass die Leistungen des Klägers aber auf jeden Fall nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m) der 6. EG-RL von der Umsatzsteuer zu befreien seien. Danach seien bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung betreiben von der Umsatzsteuer zu befreien. Diese Regelung sei im Streitfall unmittelbar anwendbar, weil der deutsche Gesetzgeber diese Regelung nicht in das nationale UStG (§ 4 Nr. 22 und 25 UStG) umgesetzt habe. Der EuGH habe in der Entscheidung „Canterbury Hockey Club“ vom 16.10.2008 entschieden, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m) der 6. EG-RL auch dann vorlägen, wenn es sich um „mittelbare“ Dienstleistungen handle. Entscheidend sei nur, dass die Leistungen letztendlich der Sportausübung von Personen zugute kämen. Danach sei die Verwaltungsleistung des Klägers (Hallenvermietung) von der Umsatzsteuer zu befreien.

Hilfsweise seien die Umsätze dem ermäßigten Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a) Satz 1 UStG zu unterwerfen, weil der Kläger mit seiner Tätigkeit gemeinnützige Zwecke verfolge.

Der Kläger beantragt,

den Einspruchsbescheid vom 26.05.2004 und den Umsatzsteueränderungsbescheid 1999 vom 05.02.2004 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Das FA verweist zur Begründung zunächst auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 26.05.2004 und führt ergänzend aus, dass die Voraussetzungen des Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m) der 6. EG-RL nicht erfüllt seien, weil der Kläger die fragliche Geschäftsbesorgungsleistung nicht an Sporttreibende, sondern an die Stadt X als Eigentümerin der vermieteten Sporthallen erbringe.

Im Übrigen komme der Ansatz des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a) Satz 1 UStG schon deshalb nicht in Betracht, weil der Kläger kein Zweckbetrieb, sondern ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sei. Insoweit seien die Voraussetzungen des § 65 AO nicht erfüllt:

► **Entscheidungsgründe:**

Die Klage ist unbegründet.

Der angefochtene Umsatzsteueränderungsbescheid für das Jahr 1999 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten. Die Voraussetzungen für eine Änderung des ursprünglichen, bestandskräftigen Bescheides nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung - AO - liegen vor.

Nach dieser Vorschrift können bestandskräftige Steuerbescheide zu Ungunsten der Steuerpflichtigen wegen nachträglich bekannt gewordener steuererheblicher Tatsachen geändert werden. Tatsache ist im Streitfall der zwischen dem Kläger und der Stadt X im März 1994 geschlossene Geschäftsbesorgungsvertrag, aus dessen § 7 sich ein Zahlungsanspruch des Klägers i.H.v. 50.000 DM pro Jahr ergibt. Die Existenz dieses Vertrages war dem FA zunächst nicht bekannt. Erst aufgrund einer Anlage, die der Kläger zusammen mit der Umsatzsteuererklärung 2001 einreichte, wurde dem FA im Jahre 2002 dieser Sachverhalt nachträglich bekannt.

Das FA hat darüber hinaus auch in materiell-rechtlicher Hinsicht die Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr 1999 zutreffend geändert. Bei dem streitigen Entgelt für die Organisation der Hallenvermietung seitens des Klägers handelt es sich um eine umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistung.

1. Umsatzsteuerbare Leistung

a) Sonstige Leistung des Klägers

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer u. a. sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Erforderlich ist mithin ein Leistungsaustausch.

Im Streitfall hat sich der Kläger durch den Geschäftsbesorgungsvertrag aus dem Jahre 1994 verpflichtet, im Auftrag der Stadt X die in städtischer Trägerschaft stehenden Sporthallen für die Stadt X zu vermieten. Die Tätigkeit betraf die Vermietung zur regelmäßigen oder einmaligen Ausübung von Vereins- und Betriebssport sowie auch zur gewerblichen und nicht gewerblichen privaten Nutzung zu sportlichen Zwecken. Diese Tätigkeit erbringt der Kläger auf der Grundlage des Geschäftsbesorgungsvertrages aus dem Jahr 1994 eine sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Wie das FA in der Einspruchsentscheidung zutreffend festgestellt hat, besteht die Leistung des Klägers in der Auswahl, Vermittlung und Überwachung der jeweiligen Hallenmieter sowie in der Übernahme der Inkassotätigkeit für die Stadt X. Für diese Leistung erhält der Kläger von der Stadt X nach § 7 des Geschäftsbesorgungsvertrages eine Gegenleistung, nämlich einen Betrag von 50.000 DM pro Jahr.

b) Kein nicht steuerbarer (sog. „echter“) Zuschuss

Entgegen der Rechtsauffassung des Klägers liegt im Streitfall kein „echter“ nicht steuerbarer Zuschuss vor; vielmehr handelt es sich bei der Zahlung der 50.000 DM nach § 7 des Geschäftsbesorgungsvertrages um ein Entgelt, das der Leistungsempfänger i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG aufwendet, um die Gegenleistung zu erhalten.

Ein – nicht steuerbarer – „echter“ Zuschuss wäre demgegenüber nur dann anzunehmen, wenn eine Zahlung unabhängig von einer bestimmten Leistung entweder auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung oder im Allgemeininteresse geleistet wird

(vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22.07.1999 – V R 74/98, BFH/NV 2000 S. 240). Wird einem Unternehmer für seine Tätigkeit (Leistung) ein Geldbetrag gezahlt, ist für die Beantwortung der Frage, ob die Leistung derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden abzustellen. Ist ein Leistungsaustausch zu verneinen, handelt es sich um einen sog. echten Zuschuss.

Als Indiz für die Beurteilung der Frage, ob der Leistende seine Aktivitäten um des Entgelts willen durchführt, dient u.a. der Zweck, den der Zahlende mit der Zahlung verfolgt. Soll der Zahlungsempfänger mit dem Zuschuss nur unterstützt werden, damit er seine Tätigkeit ausüben kann, fehlt es an der erforderlichen Verknüpfung von Leistung und Zuschusszahlung zu einem steuerbaren Umsatz (BFH-Urteil vom 25.01.1996 - V R 61/94, BFH/NV 1996 S. 715; zur Übereinstimmung dieser Auslegung mit dem Gemeinschaftsrecht vgl. auch EuGH-Urteil vom 29.02.1996 -C-215/94 - *Mohr* -, Slg. 1996, I-959). Demnach können „Zuschüsse“ der öffentlichen Hand Entgelt für eine steuerbare Leistung sein, wenn der Zahlungsempfänger im Auftrag des Geldgebers eine Aufgabe aus dessen Kompetenzbereich um der versprochenen Zahlung willen übernimmt. Kein Entgelt liegt hingegen dann vor, wenn der Zuschuss lediglich der Förderung des Zuschussnehmers im allgemeinen Interesse dienen soll (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22.07.1999 – V R 74/98, a.a.O.).

Im Streitfall hat der Kläger die Hallenorganisation für die Stadt X übernommen. Diese Leistung dient möglicherweise auch den Interessen der Sporttreibenden in der Stadt X. Letztendlich wird mit dem gezahlten Entgelt aber eine im Geschäftsbesorgungsvertrag mit der Stadt X definierte, konkret umschriebene Leistung des Klägers abgegolten. Dies wird gerade auch durch § 7 des Geschäftsbesorgungsvertrages dokumentiert: Die Zahlung der 50.000 DM pro Jahr bezieht sich danach ausdrücklich auf die Übernahme der Aufgaben i.S.d. § 1 des Geschäftsbesorgungsvertrages. Leistung und Gegenleistung stehen demnach in einem Abhängigkeitsverhältnis.

2. Umsatzsteuerpflichtige Leistung

Leistung, die der Kläger erbringt, ist auch umsatzsteuerpflichtig. Steuerbefreiungstatbestände sind weder nach nationalem Recht noch nach den Vorschriften des Gemeinschaftsrechts erfüllt.

a) Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG

Nach dieser Vorschrift sind Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen belehrender Art von der Umsatzsteuer befreit. Hierzu gehört auf dem Gebiet des Sports auch die Erteilung von Sportunterricht, zum Beispiel die Erteilung von Schwimm-, Tennis-, Reit-, Segel- und Skiunterricht, sowie der Unterricht von einem Sportverein im Rahmen eines Zweckbetriebs i.S.d. § 67 a AO. Außerdem ist nach § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG die Umsatzsteuertätigkeit gemeinnütziger Sportvereine befreit, soweit es sich um sportliche Veranstaltungen handelt und das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht.

Diese Voraussetzungen sind - dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig - nicht erfüllt.

b) Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 25 UStG

Auch eine Befreiung nach § 4 Nr. 25 UStG scheidet aus. Danach sind Leistungen befreit, die Einrichtungen der Jugendhilfe u. a. durch sportliche Veranstaltungen erbringen. Auch insoweit ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass die vom Kläger gegenüber der Stadt X erbrachte Geschäftsbesorgungsleistung nicht die Voraussetzungen für diese Regelung erfüllt.

c) Umsatzsteuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m der 6. EG-RL

Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m der 6. EG-Richtlinie sind nicht erfüllt. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift, die inzwischen durch die wortgleiche Regelung in Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe m der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ersetzt ist, liegen nicht vor. Danach befreien die Mitgliedstaaten bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben.

Im Streitfall ist zunächst fraglich, ob die Geschäftsbesorgungsleistung, die der Kläger durch die entgeltliche Organisation der Hallenvermietung erbracht hat, in dem von Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m der 6. EG-Richtlinie geforderten engen Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung steht.

Zutreffend verweist das FA zwar darauf, dass die Organisation der Vermietung von Sporthallen einschließlich der Vereinnahmung der Mieten im Namen und für Rechnung des Halleneigentümers (Stadt X) lediglich einen *mittelbaren Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung* begründet, denn der Kläger erbringt die fragliche Geschäftsbesorgungsleistung nicht *unmittelbar* an Sporttreibende; er erbringt diese Leistung vielmehr an die Stadt X, so dass nach dem Wortlaut des Artikel 13 A Abs. 1 Buchstabe m) der 6. EG-Richtlinie dessen Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

Dem Kläger ist allerdings zuzugeben, dass die Regelung in Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m) der 6. EG-Richtlinie nach der neueren Rechtsprechung des EuGH auch Leistungen von der Umsatzsteuer befreit, die den Sporttreibenden lediglich mittelbar dienen. Wörtlich führt der EuGH aus (EuGH-Urteil vom 16.10.2008 – C-253/07, UR 2008 S. 854, 857 Tz. 29):

„(...) Würde (...) die Wendung „Dienstleistungen, die ... Personen ... erbracht werden, die Sport ... ausüben“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m) der 6. EG-Richtlinie dahin ausgelegt, dass sie verlangt, dass die fraglichen Dienstleistungen unmittelbar natürlichen Personen erbracht werden, die innerhalb einer von einem Sportverein errichteten organisatorischen Struktur Sport ausüben, wäre die in dieser Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung vom Bestehen eines Rechtsverhältnisses zwischen dem Leistungserbringer und den innerhalb dieser Struktur Sport ausübenden Personen abhängig. (...). Wie die Kommission zutreffend ausgeführt hat, liefe ein derartiges Ergebnis dem Ziel zuwider, das mit der in dieser Vorschrift vorgesehenen Steuerbefreiung verfolgt wird und das darin besteht, diese Steuerbefreiung tatsächlich den Dienstleistungen zugute kommen zu lassen, die Sportausübenden Einzelpersonen erbracht werden. (...).“

Der EuGH hat damit zum Ausdruck gebracht, dass auch die lediglich *mittelbare* Begünstigung Sporttreibender nach Sinn und Zweck der Regelung in Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m) der 6. EG-Richtlinie von der Umsatzsteuer zu befreien ist.

Im vorliegenden Fall liegt nach Meinung des erkennenden Senats eine mittelbare Begünstigung Sporttreibender im Sinne der Rechtsprechung des EuGH nicht vor. Die Entscheidung des EuGH betraf eine Fallkonstellation, in der die Umsatzsteuerpflicht von Leistungen einzelner (Hockey-) Vereine an einen Dachverband („England Hockey“) streitig war. England Hockey seinerseits erbrachte bestimmte Dienstleistungen für die Hockey-Clubs – wie z.B. Zurverfügungstellen von Sportplätzen und Schiedsrichtern – die letztlich auch den Mitgliedern der Sportvereine zugute kamen. Im Streitfall ist die Situation insofern anders, als hier ein konkreter Leistungsaustausch zwischen Stadt X und dem Kläger vorliegt (s.o.); diese Leistungen, die der Kläger erbringt, erfolgen zwar auch im Interesse der Sportvereine und damit der Sporttreibenden Bürger in der Stadt X. Hierbei handelt es sich aber nach Meinung des Senats nicht um eine „mittelbare“ Dienstleistung i.S.d. Rechtsprechung des EuGH, denn im Streitfall handelt es sich gerade nicht um Leistungsbeziehungen zu den Vereinen und damit mittelbar zu den Sporttreibenden; vielmehr liegt die – unmittelbare – Leistungsbeziehung zwischen der Stadt X und dem Kläger vor, die Auswirkungen auf die Sportvereine haben kann, aber letztlich auch – wie die weitere Entwicklung ab 2004/ 2005 gezeigt hat – auch (wieder) von der Stadt X ausgeführt werden kann.

3. Ermäßigter Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG

Auch die Voraussetzungen des ermäßigten Umsatzsteuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a Satz 1 UStG liegen im Streitfall nicht vor. Danach ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 7 % für Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mittelbare oder kirchliche Zwecke i.S.d. §§ 51 - 68 der AO verfolgen. Dies gilt allerdings nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 a Satz 2 UStG). Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG gilt - auch für den Fall des Vorliegens eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes - eine Ausnahme allerdings für solche Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden. Für den Fall des Vorliegens eines Zweckbetriebs greift die Umsatzsteuerermäßigung auf 7 % allerdings nur dann ein, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 - 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht.

a) Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehen. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (§ 14 AO).

Nach diesen Vorgaben unterhält der Kläger einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO.

Liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung - in diesem Fall ggf. nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG - nur dann, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb i.S.d. § 65 AO ist. Nach § 65 AO liegt ein Zweckbetrieb dann vor, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
1. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Im Streitfall ist der Senat der Auffassung, dass der Kläger keinen Zweckbetrieb i.S.d. § 65 AO unterhält. Dem steht bereits entgegen, dass der Kläger seine Zwecke nicht nur dadurch erreichen kann, dass er gegen Entgelt die Vermarktung der städtischen Sporthallen übernimmt. Eine Erfüllung der Vereinszwecke wäre auch dann möglich, wenn die Stadt X - wie vor Abschluss des Geschäftsbesorgungsvertrages im Jahre 1994 - die Hallenvermarktung in eigener Regie betreiben würde oder auf einen anderen Dritten übertragen hätte. Insofern ist bereits § 65 Nr. 2 AO nicht erfüllt.

Insgesamt sind deshalb die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG nicht erfüllt. Der Ansatz des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7 % kommt nicht in Betracht.

Die Klage hat damit insgesamt keinen Erfolg.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Der Senat hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Die Frage, ob der vorliegende Sachverhalt vor dem Hintergrund der Entscheidung des EuGH vom 16.10.2008 – C-253/07, UR 2008 S. 854 ff. - *Canterbury Hockey-Club* - die Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m) der 6. EG-Richtlinie erfüllt, ist höchstrichterlich noch nicht entschieden.