

# VOLLTEXTSERVICE

## *Entgeltliche Tierversmittlung und Tierpension sind wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb*

*FG Baden-Württemberg, Urteil vom 30.06.2011, Az. 12 K 4547/08*

### **Tatbestand**

Streitig ist, ob Umsätze aus der Pensionspferdehaltung eines gemeinnützigen Reitsportvereins der Umsatzsteuer unterliegen.

Der Kläger ist ein im Vereinsregister des Amtsgerichts X eingetragener gemeinnütziger Verein mit dem Zweck der Förderung des Reitsports als Leistungs- und Freizeitreitensport sowie der Pflege und Erhaltung der Freude am Pferd (Satzung vom Januar 2002, Bl. 2 ff. der Akte „Satzung und Allgemeine Akten“). Nach einer am September 2008 erfolgten Anmeldung einer Satzungsänderung umfasst der Vereinszweck auch die Schaffung und Vorhaltung der zur Sportausübung erforderlichen Sportstätten und Stallungen (Beschluss der Mitgliederversammlung vom Mai 2006, Bl. 56 der Rechtsbehelfsakten).

Der Kläger verfügt über umfangreiche Reitanlagen in Form einer Halle, einem Dressurviereck, einem kleinen und einem großen Springplatz, einer Führanlage, Solarium und zahlreichen Koppeln. Außerdem betreibt er eine Pferdepension, in deren Rahmen er folgende Leistungen erbringt:

- Gestellung von Einstellplätzen für Pferde einschließlich Reinigung (Entmistung)
- Lieferung von Streu und stallüblicher Fütterung
- Pflege und Betreuung der Pferde
- regelmäßige Besuche von Tierärzten, Physiotherapeuten und Hufschmieden
- Anlagenbenutzung.

Die Leistungen der Pferdepension bietet der Kläger im Streitjahr je nach Art der Box für x EUR bis x+ EUR pro Monat an. Seit November 2007 bietet der Kläger die Pferdepension auch ohne Anlagenbenutzung an. Hierfür beläuft sich das Entgelt für die Pferdepension auf x- EUR / Monat (vgl. Preisliste, Bl. 68 der Rechtsbehelfsakten).

**WINHELLER**  
**Rechtsanwaltsgesellschaft mbH**

Corneliusstr. 34, 60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)

Internet: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München | Shanghai

Im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr gab der Kläger die Umsätze aus der Pferdeponen bzw. Boxenmiete zum Regelsteuersatz mit  $y$  EUR an. Dem folgte der Beklagte mit Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 28. Mai 2008 (Bl. 7 der Umsatzsteuerakte) und setzte Umsatzsteuer zu Lasten des Klägers in Höhe von insgesamt  $z$  EUR fest, wobei er die Umsätze des Klägers aus der Pferdeponen in Höhe von  $y$  EUR der Umsatzbesteuerung zum vollen Steuersatz unterwarf. Insgesamt entfällt auf die Umsätze aus der Pferdeponen Umsatzsteuer in Höhe von  $z+y$  EUR.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 28. Mai 2008 legte der Kläger mit Schreiben vom 24. Juni 2008 (Bl. 1 der Rechtsbehelfsakte) Einspruch ein und beantragte, die Umsätze aus der Pferdeponenstellung gem. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77 / 388 / EWG (RL 77 / 388 / EWG) von der Umsatzsteuer zu befreien, hilfsweise aber gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG i. V. m. § 65 AO ermäßigt mit 7% zu besteuern.

Der Beklagte änderte den Umsatzsteuerbescheid 2006 zunächst mit Bescheid vom 12. August 2008 (Bl. 11 der Umsatzsteuerakte) und reduzierte die Umsatzsteuerforderung auf insgesamt  $z-$  EUR, welche er sodann - erneut - mit Bescheid vom 19. August 2008 (Bl. 16 der Umsatzsteuerakte) änderte; hierbei ging der Beklagte weiterhin von - zwischen den Beteiligten unstrittigen - Umsätzen aus Pferdeponenhaltung in Höhe von insgesamt  $y$  EUR - netto - aus.

Der Einspruch des Klägers blieb der Sache nach ausweislich der Einspruchsentscheidung vom 25. August 2008 ohne Erfolg.

Hiergegen richtet sich die vorliegende, mit Schriftsatz vom 26. September 2008 erhobene Klage.

Der Kläger trägt erneut vor, er sei hinsichtlich der Umsätze aus Pferdeponenstellung im Jahr 2006 in Höhe von  $y$  EUR gem. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der RL 77 / 388 / EWG von der Umsatzsteuer (22.979,84 EUR) insgesamt freizustellen, hilfsweise aber gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG in Verbindung mit § 65 AO ermäßigt mit 7% und damit mit  $y/7$  EUR zu besteuern.

Zur Begründung beruft sich der Kläger im wesentlichen auf die Entscheidung des BFH vom 3. April 2008 V R 74/07, BFH/NV 2008, 1631 (Golfverein). Bei der Pferdeponenstellung handle es sich um eine Dienstleistung an die Mitglieder im Zusammenhang mit der Ausübung des Reitsports durch die Mitglieder des Klägers. Der Kläger könne sich als gemeinnützige Einrichtung im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der RL 77 / 388 / EWG grundsätzlich unmittelbar auf die ihm günstigere Regelung der genannten Vorschrift berufen. Die Vorhaltung der Stallungen einschließlich der Versorgung der eingestellten Pferde sei eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung des Klägers an die Vereinsmitglieder und stehe in unmittelbarem sachlichen und damit engem Zusammenhang mit der Ausübung des Reitsports. Jede Dienstleistung an Personen im Zusammenhang mit der Ausübung der sportlichen Tätigkeit sei per se eine Kernbereichstätigkeit und als solche unerlässlich im Sinne der genannten Richtlinie. Vor diesem Hintergrund komme es auf die Satzung des Klägers nicht an. Bei den Stallungen handle es sich – ebenso wie bei dem Vorhalten der Reithalle und der drei Außenplätze – um unabdingbar erforderliche Einrichtungen der Anlage, da die Mitglieder und jetzigen Einsteller die Anlage mangels eigener Stallungen und mangels zeitlicher und tatsächlicher Transportmöglichkeiten der Pferde überhaupt nicht nutzen könnten. Daher finde auch Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der RL 77 / 388 / EWG keine Anwendung, da es sich um eine Kernbereichsdienstleistung handle. Eine etwaige Konkurrenzsituation sei daher irrelevant.

In jedem Fall aber sei zumindest eine ermäßigte Besteuerung gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG vorzunehmen.

Das Vorhalten von Stallungen diene der satzungsmäßig verankerten, gemeinnützigen Förderung des Reitsports. Die insoweit erst nachträglich erfolgte Erweiterung der Satzung sei unschädlich, da faktisch die Vorhaltung von Stallungen seit Gründung des Klägers im Jahre 19xx zentraler Kernbereich der Vereinstätigkeit gewesen sei. Die Satzungsergänzung habe demgemäß nur deklaratorische Bedeutung. Das Einstellen der Pferde sei zur Erreichung des Vereinszwecks auch unerlässlich. Eine Konkurrenzsituation über einen zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbaren Umfang hinaus sei nicht gegeben. Eine Wettbewerbssituation scheide von vorne herein aus, da das Vorhalten der Stallungen eine Dienstleistung im Zusammenhang mit der Kernbereichstätigkeit des Klägers sei. Das Einstellen der Pferde

der Vereinsmitglieder bleibe als Grundlage für die Sportausübung mit Abstand wichtigste Hauptleistung des Klägers zur Förderung des Vereinszwecks.

Darüber hinaus sei das Leistungsangebot des Klägers mit dem anderer umliegender Höfe ohnehin nicht vergleichbar, da diese sämtlich nicht über ein vergleichbares Leistungsangebot verfügten. So hätten diese weder einen Springplatz, noch ein Dressurviereck mit den für höhere Turnierklassen unabdingbaren Standardmaßen, noch eine Reithalle mit Pferde-Führanlage. Bei mindestens 75% bis 80% der eingestellten Pferde handle es sich zudem um eingetragene und im Sport eingesetzte Turnierpferde, so dass das Angebot des Klägers als einziges im Umkreis der Nachfrage von Sportreitern in höheren Klassen gerecht werde. Auch verfüge nur der Kläger über geschultes Fachpersonal. Eine Konkurrenzsituation sei somit nicht gegeben.

Auch die wirtschaftliche Situation des Klägers sei nicht mit der der umliegenden Einstellerbetriebe vergleichbar. Diese würden vielfach aus öffentlichen Mitteln bezuschusst und könnten ihr Futter weitgehend selbst produzieren, so dass eine Mehrwertsteuerermäßigung für den Kläger auch existenznotwendig sei.

Durch die vom Kläger veranstalteten Turniere könnten auch keine neuen Vereinsmitglieder erschlossen werden.

Der Kläger beantragt noch, den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 19. August 2008 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 25. August 2008 mit der Maßgabe, dass die Umsätze des Klägers aus Pensionspferdeeeinstellung steuerfrei zu belassen sind, dahingehend abzuändern, dass die Umsatzsteuer auf z- EUR festgesetzt wird, hilfsweise die Umsätze des Klägers aus Pensionspferdeeeinstellung ermäßigt mit 7% zu besteuern und die Umsatzsteuer auf z- EUR festzusetzen sowie im Unterliegensfall, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Die vom Kläger genannte Entscheidung des BFH vom 3. April 2008 V R 74/07, BFH/NV 2008, 1631 sei mit dem Streitfall nicht vergleichbar. Im Streitfall sei der Betrieb einer Pferdepension nicht zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks unerlässlich. Die Satzungsänderung könne allenfalls ab dem Veranlagungszeitraum 2008 greifen; im Streitjahr habe sich der Satzungszweck aber auf den Zweck „Förderung des Reitsports als Leistungs- und Freizeitreitensport sowie die Pflege und Erhaltung der Freude am Pferd“ beschränkt.

Jedenfalls sei die begehrte Steuerbefreiung eng auszulegen. So werbe der Kläger auf seiner Homepage ausdrücklich damit, dass für anreisende Turnierteilnehmer ausreichend Plätze für Pferdeanhänger vorhanden seien (Bl. 66 der Rechtsbehelfsakten). Im Rahmen der Turniere nähmen eine Vielzahl der Teilnehmer aber die Angebote zur Pferdeeinstellung nicht in Anspruch, gleichwohl sei ihnen eine Turnierteilnahme möglich. Auch dies mache deutlich, dass die Einstellung der Pferde nicht zwingend erforderlich sei, um den Vereinszweck zu erreichen. Von einer Kerndienstleistung könne jedenfalls keinesfalls ausgegangen werden.

Außerdem befinde sich der Kläger in einer Konkurrenzsituation zu anderen gewerblichen Anbietern, so dass auch eine ermäßigte Besteuerung nicht in Betracht kommen könne. Dieser sei durch die Mehrwertsteuer auch nicht belastet, da diese im Ergebnis die Kunden tragen würden. Darüber hinaus sei ggf. eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen, wenn der Kläger eine Umsatzsteuerbefreiung in Anspruch nehmen könnte.

Der Beklagte verweist schließlich auf die rechtskräftige Entscheidung des FG Köln vom 22. Januar 2008 6 K 2707/03, EFG 2008, 1829.

Am 20. Oktober 2010 hat ein Erörterungstermin stattgefunden. Auf die Niederschrift (Bl. 108 ff. der Gerichtsakte) wird Bezug genommen.

Der Sach- und Streitstand beruht auf der Gerichtsakte, den von dem Beklagten vorgelegten Behördenakten (§ 71 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO)) und den Angaben der Beteiligten im Erörterungstermin und der mündlichen Verhandlung. Auf diese Unterlagen wird ergänzend Bezug genommen.

## Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Gem. § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 2 Satz 1 FGO ändert das Gericht den angefochtenen Steuerbescheid nur, soweit dieser rechtswidrig und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt ist.

Der angefochtene Bescheid ist jedoch rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten.

1. Die streitgegenständlichen Umsätze sind nicht nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der RL 77 / 388 / EWG steuerfrei.

Gem. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der RL 77 / 388 / EWG befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, 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.

Von dieser Steuerbefreiung sind jedoch durch Abs. 2 Buchstabe b der Richtlinie Dienstleistungen ausgeschlossen, wenn

- sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind

oder

- sie im wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die im unmittelbaren Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.

Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn auch nur einer der beiden Ausschlussstatbestände vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 19. Februar 2004 V R 39/02, BStBl II 2004, 672).

a) Der Kläger kann sich unmittelbar auf die Richtlinie berufen (BFH-Urteil vom 19. Februar 2004 V R 39/02, BStBl II 2004, 672 m. w. Nachw.).

b) Im Streitfall kann der Kläger jedoch aus der genannten Vorschrift keine Steuerfreiheit der von ihm erbrachten Pensionspferdehaltung / Pensionspferdeeinstellung herleiten.

Im Rahmen des Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b 1. Gedankenstrich der RL 77 / 388 / EWG kommt es nicht auf den Zweck der Einrichtung an, sondern darauf, ob eine Leistung für die Tätigkeit, für die Steuerbefreiung gewährt wird, unerlässlich ist (BFH-Urteil vom 3. April 2008 V R 74/07, BFH/NV 2008, 1631) und damit zum Kernbereich der Tätigkeit des Steuerpflichtigen gehört. Zudem kann auf die Rechtsprechung des BFH zu § 65 Nr. 2 AO (BFH-Urteil vom 9. April 1987 V R 150/78, BStBl II 1987, 659) nicht zurückgegriffen werden. Gehört eine Tätigkeit zum Kernbereich der Betätigung des Steuerpflichtigen, kommt es auf eine mögliche Konkurrenzsituation vielmehr nicht mehr an (BFH-Urteil vom 3. April 2008 V R 74/07, BFH/NV 2008, 1631).

aa) Die von dem Kläger angebotene Pensionspferdehaltung gehört allerdings nicht zum Kernbereich der Tätigkeit des Klägers (vgl. auch FG Köln - Urteil vom 20. Februar 2008 7 K 4943/05, EFG 2008, 892). Insoweit kann der Argumentation des Klägers, jede mit der Sportausübung in Zusammenhang stehende Betätigung gehöre automatisch zur Kernbereichsleistung, nicht gefolgt werden.

Dem Kläger ist zwar zuzugeben, dass Reitsport ohne Pferde nicht möglich ist und die Vereinsmitglieder ohne eine Einstellmöglichkeit der Pferde möglicherweise das Reitsportangebot des Klägers nicht mehr nutzen würden. Die Möglichkeit hierzu bestünde aber in jedem Fall weiter. Dies wird schon daraus deutlich, dass im Rahmen von Turnieren eine Vielzahl von Turnierteilnehmern keine Einstellmöglichkeiten nutzen (können), gleichwohl aber am Turnier teilnehmen und damit die Anlage des Klägers nutzen können. Dass es sich bei der Pensionspferdehaltung schon formal und auch in der tatsächlichen Handhabung durch den Kläger um eine eigenständige, von dem eigentlichen Vereinszweck losgelöste Tätigkeit des Klägers handelt, ergibt sich hier aber bereits aus der Tatsache, dass der Kläger die hierzu angebotenen Leistungen nicht etwa mit dem Mitgliedsbeitrag verbunden hat. Dies würde sich nach der Argumentation des Klägers geradezu

aufdrängen, nachdem aus dessen Sicht die Pferdeeinstellung zwingende Voraussetzung zur Ausübung des Reitsports sein soll und damit auch für jedes Vereinsmitglied anfallen müsste. Eine solche Handhabung würde allerdings die unterschiedlichen Leistungs- und Ausstattungspakete und damit die unterschiedliche Preisgestaltung für die jeweils zu erbringenden Leistungspakete vereiteln, woraus bereits deutlich wird, dass das Angebot des Klägers weit über das bloße Einstellen von Pferden hinausgeht.

Der Kläger erbringt demnach mit der von ihm angebotenen Pferdepension Leistungen, die weit über das bloße Zurverfügungstellen von Einstellmöglichkeiten oder - wie er mit seiner Satzungsänderung ergänzt hat - das Vorhalten und Zurverfügungstellen von Sportstätten und Stallungen hinausgehen. Das Entgelt umfasst nämlich allenfalls zu einem geringen Teil die tatsächlich anfallenden Kosten für die Einstellung von Pferden. Diese waren offensichtlich auch nicht die wesentlichen Berechnungsgrundlage für das jeweils berechnete Einstellentgelt, sondern vielmehr die umfangreichen, mit der Einstellung der Pferde verbundenen Leistungen wie Stallreinigung, Fütterung, Tierärztliche Betreuung usw. All diese Leistungen werden gleichsam „im Paket“ angeboten und als solches auch von den Vereinsmitgliedern angenommen (vgl. Internet-Werbeauftritt des Klägers, zuletzt eingesehen am 8. Juli 2011, Ziff. 1 der Einstell-Ordnung sowie die zugehörige Preisliste, Bl. 66 ff. der Rechtsbehelfsakte). Der Kläger schafft hierdurch ein eigenständiges, von den eigentlichen Vereinszwecken losgelöstes und als solches isoliert zu betrachtendes Angebot eigener Art, welches nach Ziff. 1 der Einstell-Ordnung auf der Grundlage eines gesonderten Pferdeeinstellungsvertrages erfolgt. Ein solches ist aber nach Überzeugung des Senats nicht der Kernbereichstätigkeit eines gemeinnützigen Reissportvereins zuzurechnen, zumal der Kläger jedenfalls ab November 2007 auch die Möglichkeit vorsieht, einen Pferdepensionsvertrag auch ohne Hallen- und Platznutzung abzuschließen. Ob das entsprechende Angebot tatsächlich angenommen wurde, ist hierbei nicht maßgeblich. Entscheidend ist vielmehr die hierdurch auch von dem Kläger angenommene Trennbarkeit von Nutzung der Reitsportanlage einerseits und Pferdepension andererseits.

Das in dieser Gestalt und isoliert als solches zu vergleichende Angebot des Klägers ist als solches auch ohne weiteres vergleichbar mit den von den in der Nähe des Klägers liegenden anderen Vereinen und Landwirten. Eine Verknüpfung mit der eigentlichen Vereinstätigkeit ist bei einem solchen, eigenständigen Angebot nach Überzeugung des Senats nicht möglich. Ansonsten würde quasi jede Zusatzbetätigung, die dem Vereinszweck dient, lediglich deshalb dem Kernbereich zugerechnet werden müssen, weil der jeweilige Verein auf einem bestimmten Gebiet besonders gut ausgestattet wäre. Nach der Argumentation des Klägers, jede Dienstleistung an Personen im Zusammenhang mit der Ausübung der sportlichen Tätigkeit sei per se eine Kernbereichstätigkeit und als solche unerlässlich im Sinne der genannten Richtlinie, müssten praktisch alle (Begleit)Dienstleistungen im Rahmen einer gemeinnützigen Betätigung steuerfrei belassen werden - etwa im Motorsport bis hin z.B. zur Reinigung von Fahrzeugen vor oder nach einem Rennen. Eine derart weitgehende Auslegung des Steuerbefreiungstatbestandes des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der RL 77 / 388 / EWG erscheint aber fernliegend.

Dagegen lässt sich die Annahme des Klägers, dass jede Dienstleistung eines gemeinnützigen Vereins an Personen im Zusammenhang mit der Ausübung der sportlichen Tätigkeit per se eine Kernbereichstätigkeit und als solche automatisch unerlässlich im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 m der RL 77 / 388 / EWG sei, nach Auffassung des Senats aus dem Urteil des BFH vom 3. April 2008 (V R 74/07, BFH/NV 2008, 1631) nicht ableiten. So fordert der BFH ausdrücklich einen „engen“ Zusammenhang zur Sportausübung. Aus der Verwendung dieses, in dem Zitat des Klägers nicht wiederzufindenden Wortes folgt nach Auffassung des Senats, dass sich die Dienstleistung auch nach dem BFH-Urteil vom 3. April 2008 (V R 74/07, BFH/NV 2008, 1631) unmittelbar auf die eigentliche Sportausübung - im dortigen Streitfall die entgeltliche Zurverfügungstellung von Übungsbällen und der Anlage selbst - beziehen muss. Dies würde im Streitfall möglicherweise die - hier nicht streitgegenständliche - Zurverfügungstellung von Schulpferden und der Reitanlage als solche, nicht aber die gesondert vergütete Leistung „Pensionspferdehaltung“ betreffen.

bb) Die Pensionspferdehaltung ist nach alledem weder dem Kernbereich der Vereinstätigkeit des Klägers zuzurechnen noch ist diese „unerlässlich“ zur Ausübung der Vereinstätigkeit.

Unerlässlich ist eine Dienstleistung nur, wenn ohne sie die steuerbefreite Tätigkeit nicht möglich wäre; daran fehlt es, wenn die Dienstleistung für die steuerbegünstigte Tätigkeit entbehrlich ist (BFH-Urteile vom 25. Januar 2006 V R 46/04, BStBl II 2006, 481; vom 27. April 2006 V R 53/04, BStBl II 2007, 16). Es genügt nicht, dass die Dienstleistung nach den heutigen Anforderungen an den äußeren Rahmen der steuerbefreiten Tätigkeit üblich ist und von den Personen, denen gegenüber die Tätigkeit erbracht wird, erwartet und gerne in Anspruch genommen wird (BFH-Urteil vom 18. August 2005 V R 20/03, BStBl II 2005, 910). Insoweit kommt es auf die diesbezüglichen Beweisangebote des Klägers offensichtlich nicht an. Für die Entscheidung kommt es nämlich nicht auf die - als wahr unterstellten - persönlichen, subjektiven Vorlieben und Erwartungen der Vereinsmitglieder an, sondern vielmehr auf die tatsächlichen, objektiven Gegebenheiten vor Ort.

Der satzungsmäßige Zweck eines Reitsportvereins kann aber keineswegs allein durch Unterhaltung eines Pferdepensionsbetriebes erreicht werden und nur auf diesem Weg seine einzig mögliche Erfüllung finden (vgl. schon BFH-Urteil vom 2. Oktober 1968 I R 40/68, BStBl II 1969, 43). Die Erfüllung des Satzungszweckes bedingt demnach vielmehr (lediglich), dass die Mitglieder in ihrer überwiegenden Mehrzahl über eigene Pferde verfügen, die sie reiten, aufstallen und pflegen (FG Köln - Urteil vom 22. Januar 2008 6 K 2707/03, EFG 2008, 1829). An diesen Grundsätzen hat der BFH im Urteil vom 19. Februar 2004 (V R 39/02, BStBl II 2004, 672) festgehalten. Die Erbringung von Pferdepensionsdienstleistungen geht aber - wie ausgeführt - über den eigentlichen Vereinszweck - selbst nach der erst nach dem Streitzeitraum erfolgten Satzungsänderung - als auf eigener vertraglicher Regelung beruhende, von den eigentlichen Mitgliedsbeiträgen „abgekoppelte“ eigenständige Leistung eigener Art weit hinaus und ist als solche nicht unerlässlich für die Erfüllung des Vereinszwecks.

cc) Schließlich steht die von dem Kläger angebotene - isoliert als solche zu betrachtende, über den Vereinszweck hinausgehende Leistung eigener Art - Pensionspferdeeinstellung auch in unmittelbarer Konkurrenz zu anderen Pensionspferdebetrieben und ist im wesentlichen dazu bestimmt, dem Kläger zusätzliche Einnahmen zu verschaffen. Dies wird bereits durch die eigenen Ausführungen des Klägers verdeutlicht, nachdem die Einnahmen aus der Pensionspferdehaltung einen erheblichen Teil der Einnahmen des Klägers ausmachen.

Bei der Prüfung, ob eine Einrichtung ohne Gewinnstreben eine Tätigkeit in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt hat, kommt es auf die Konkurrenzsituation an, die auf dem Markt für die jeweilige Tätigkeit herrscht (BFH-Urteil vom 25. Januar 2006 V R 46/04, BStBl II 2006, 481; ebenso FG Köln - Urteil vom 22. Januar 2008 6 K 2707/03 EFG 2008, 1829). Eine Wettbewerbssituation wird weder dadurch ausgeschlossen, dass die fragliche Tätigkeit im Rahmen einer geschlossenen Gesellschaft nur gegenüber den Mitgliedern der Einrichtung durchgeführt wird, noch dadurch, dass in der unmittelbaren Umgebung der Einrichtung keine gewerblichen Unternehmer vorhanden sind und aus diesem Grund die fragliche Tätigkeit tatsächlich überwiegend nur gegenüber Mitgliedern der Einrichtung erbracht wird (BFH-Urteile vom 21. April 2005 V R 6/03, BStBl II 2005, 899 und vom 18. August 2005 V R 20/03, BStBl II 2005, 910). Der Grundsatz der umsatzsteuerlichen Neutralität gebietet es, Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung nicht unterschiedlich zu behandeln. Dieser Aspekt spielt bei der Pferdepensionshaltung durch gemeinnützige Vereine eine erhebliche Rolle, weil diese in erheblichem Umfang in Konkurrenz zu gewerblichen Pensionsställen stehen (BFH-Urteile vom 2. Oktober 1968 I R 40/68, BStBl II 1969, 43 und vom 19. Februar 2004 V R 39/02, BStBl II 2004, 672).

Wird richtigerweise auf die Pensionspferdeeinstellung als gesondert abgegoltene, vom eigentlichen Vereinszweck zu trennende Leistung eigener Art und damit nur auf diese abgestellt, ist offensichtlich von einer Konkurrenzsituation in unmittelbarer Nähe zu dem Kläger - wie sich aus den vom Beklagten vorgelegten Internetausdrucken ergibt - auszugehen. In diesem Zusammenhang sind zudem die Ausführungen des Klägers, die mit der Klage geltend gemachte Mehrwertsteuerbefreiung sei existenznotwendig für den Kläger, nicht nachvollziehbar, nachdem dieser gleichzeitig vorträgt, eine Konkurrenzsituation zu den umliegenden - regelmäßig landwirtschaftlichen - Pferdeeinstellern sei mangels vergleichbarer Zusatzleistungen nicht gegeben. Bei Wahrunterstellung dieses Vortrags könnte der Kläger ohne Weiteres höhere, die

Umsatzsteuerverpflichtung berücksichtigende Preise vermitteln und auch erzielen. Dass dies nach Auffassung des Klägers angeblich nicht möglich sein soll, weil ansonsten die „Pensionspferdeeeinstellung zu adäquaten Boxenpreisen“ nicht möglich wäre, zeigt, dass auch der Kläger selbst zumindest in seiner Preiskalkulation sehr wohl von einer gegebenen Vergleichbarkeit und damit von einer Konkurrenzsituation zu umliegenden Pferdeeeinstellen ausgeht. Gäbe es eine solche nicht, müsste der Kläger aufgrund seines nach eigenem Bekunden überragenden, aus der eigentlichen Reitanlage folgenden Leistungsangebotes eine Vergleichbarkeit der Preise nicht fürchten.

Er erkennt zudem, dass er auch in der Vergangenheit selbst von einer umsatzsteuerpflichtigen Leistungserbringung ausgegangen ist und hieraus entsprechend die Umsatzsteuer abgeführt hat. Demnach war die Preisgestaltung des Klägers in der Vergangenheit unter Berücksichtigung der Umsatzsteueranteile erfolgt. Der Kläger wird aber aus der Umsatzsteuer als „durchlaufenden Posten“ wirtschaftlich nicht belastet, so dass die Existenznotwendigkeit einer Umsatzsteuerbefreiung in diesem Zusammenhang weder glaubhaft noch entscheidungserheblich ist.

2. Die streitgegenständlichen Umsätze sind auch nicht ermäßigt gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG i. V. m. § 65 AO zu besteuern.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt sich die Umsatzsteuer für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO). Das gilt allerdings nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden.

Danach kommt es im Streitfall entscheidend darauf an, ob der Kläger die Umsätze im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt hat. Denn wenn das Gesetz eine Steuervergünstigung insoweit ausschließt, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten wird, verliert die Körperschaft gemäß § 64 Abs. 1 AO 1977 die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Umsätze, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO 1977) ist.

Nach § 65 AO 1977 ist ein Zweckbetrieb gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (Nr. 1), die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (Nr. 2) und 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 (§ 65 Nr. 3 AO - BFH-Urteil vom 19. Februar 2004 V R 39/02, BStBl II 2004, 672).

Vom Vorliegen dieser, für eine Steuervergünstigung erforderlichen Voraussetzungen kann im Streitfall aber, wie sich bereits aus Ziff. 1 der Entscheidungsgründe ergibt, nicht ausgegangen werden.

Der Kläger erbringt mit der von ihm angebotenen und von den Vereinsmitgliedern angenommenen Pensionspferdeeeinstellung und den damit verbundenen Zusatz- und Rahmenleistungen eine von dem eigentlichen Vereinszweck losgelöste Tätigkeit eigener Art. Diese mag diesem zwar im Sinne der Nr. 1 des § 65 AO „dienen“, seine satzungsgemäßen Zwecke zu verwirklichen. Die Zwecke können aber - wie ausgeführt - nicht nur durch diese (Zusatz-)Leistung erreicht werden, nachdem sowohl eine Nutzung der Reitanlage als auch die Ausübung des Reitsports ohne die Pensionspferdehaltung erfolgen kann, wie sich bereits aus der Nutzung der Anlage durch vereinsfremde Reiter im Rahmen der von dem Kläger durchgeführten Turniere ergibt. Die - als eigenständige Leistung zu beurteilende - Dienstleistung steht zudem - wie ausgeführt - in unmittelbarem Wettbewerb zu im unmittelbaren Einzugsbereich des Klägers befindlichen Pferdeeeinstellern, die ihre Leistungen zu einem - bezogen auf die Pferdeeeinstellung - vergleichbaren Leistungsangebot und zu vergleichbaren Preisen anbieten.

3. Der Senat war auch nicht verpflichtet, vor seiner Entscheidung den vielfältigen Beweisangeboten des Klägers nachzugehen.

So kommt es bei der Frage, ob eine Leistung zum Kernbereich der satzungsmäßigen Betätigung des Steuerpflichtigen gehört, nicht auf - im Streitfall vom Senat zugestandene - Erwartungen und subjektive Anforderungen der - vom Kläger

zudem nicht namentlich bezeichneten - Vereinsmitglieder, sondern auf objektive Gegebenheiten an. Auch kann dem Kläger zugestanden werden, dass die von ihm betriebene Reitanlage besonderen Anforderungen gerecht wird. Auf diese kommt es aber aufgrund der nach Überzeugung des Senats vorzunehmenden gesonderten Betrachtung der - ausschließlich - streitgegenständlichen Pensionspferdehaltung als Leistung eigener Art nicht an.

Auch dass durch ein Reitturnier keine „Abwerbeeffekte“ von anderen Vereinen und damit keine unmittelbaren Mitgliederwerbungen erfolgen oder, wie vom Kläger bezeichnet, „kein messbarer Zufluss von Vereinsmitgliedern als Folge eines Reitturniers zu verzeichnen“ ist, kann dem Kläger ebenfalls zugegeben werden. Dies ist aber weder entscheidungsrelevant noch dürfte hiermit ernstlich das generelle Bestreiten eines Werbeeffects durch eine solche Veranstaltung verbunden sein, so dass jedenfalls mittelbar durch eine solche Veranstaltung das Interesse von möglichen Nachwuchsreitern und damit neue Vereinsmitglieder „geworben“ werden können.

4. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

5. Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen. Insbesondere setzt sich der Senat mit seiner Entscheidung nicht in Widerspruch zu Entscheidungen anderer Instanzgerichte oder des BFH.