

VOLLTEXTSERVICE

Umsatzsteuerbefreiung: Europarecht schlägt Gemeinnützigkeitsrecht

FG München, Urteil v. 29.03.2017, Az. 3 K 855/15

Tatbestand

I.

Streitig ist, ob Leistungen des Klägers von der Umsatzsteuer befreit sind.

Bei dem Kläger handelt es sich um einen im Jahre 1989 gegründeten eingetragenen Verein, der im Streitjahr (2011) nicht als gemeinnützig anerkannt war.

Zweck des Vereins ist nach der Satzung die Pflege und Förderung des Golfsports. Der Zweck wird insbesondere durch den Betrieb eines Golfplatzes und der dazugehörigen Anlagen in eigener Regie auf den Grundstücken, Gebäuden und Anlagen, die dafür von der Golfplatz S Betriebs-GmbH gepachtet wurden, verwirklicht (vgl. § 2 Abs. 1 und 2 der Satzung in der Fassung vom 15. April 2011 – Satzung 2011– und Nutzungsvertrag vom 18. Juni 1989). Nach § 2 Abs. 3 dieser Satzung durften die Mittel des Vereins nur für satzungsgemäße Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhielten keine Zuwendungen aus Mitteln des Vereins. Es durfte keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck des Vereins fremd sind oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden. Nach § 13 Abs. 3 der Satzung 2011 sollte das Vermögen des Vereins bei dessen Auflösung oder Aufhebung an eine von der Mitgliederversammlung bestimmte Person oder Institution fallen.

Im Streitjahr hatte der Verein 320 Mitglieder. Ordentliche Mitglieder zahlten einen Jahresbeitrag von 950,- EUR zzgl. Nutzungszertifikat (pauschale Gebühr für Spielberechtigung für einen bestimmten Zeitraum) und einen einmaligen Aufnahmebeitrag (199,- EUR).

Am 25. Januar 2011 erwarb der Kläger (Verein) zum Kaufpreis von 380.000,- EUR 100 % der Geschäftsanteile an der Betriebs-GmbH. Alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der Betriebs-GmbH war bis zur Veräußerung der Geschäftsanteile B. Diese war auch Mitglied des Vereins.

Zum Zeitpunkt der Veräußerung bestanden offene Forderungen von Mitgliedern gegenüber der Betriebs-GmbH aus langfristigen Darlehen (sog. Altdarlehen) i.H.v. 316.796,49 EUR. Diese Darlehen beruhen auf der gem. § 5 Abs. 2 der Satzung gegenüber neu eintretenden Mitgliedern festgesetzten Verpflichtung zur Hingabe von zinslosen Darlehen. Die Darlehen durften von der Betriebs-GmbH ausschließlich für Investitionen in den und die Verwaltung des Golfplatzes einschließlich der Bestreitung der Personal- und sonstigen Kosten und Nebenkosten nebst Steuern verwendet werden (vgl. § 6 des Musterdarlehensvertrages).

WINHELLER

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

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

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

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Zur Finanzierung des Kaufpreises nahm der Verein bei seinen Mitgliedern Darlehen (sog. Neudarlehen) auf, die mit 4 % p.a. verzinst sind und mit 5 % p.a. getilgt werden.

In der für das Streitjahr beim Beklagten (das Finanzamt) vorgelegten Gewinnermittlung waren neben Mitgliedsbeiträgen i.H.v. ... EUR Einnahmen aus Greenfee (... EUR), Ballautomat (... EUR), Turnieren/Veranstaltungen (... EUR) und sonstige Einnahmen (... EUR) i.H.v. insgesamt ... EUR angegeben. Er erzielte einen Gewinn von ... EUR, der nicht ausgeschüttet wurde.

Die Einnahmen betreffend Ballautomat (... EUR) resultieren aus der leihweisen Überlassung von Golfbällen für das Abschlagstraining. Bei den sonstigen Einnahmen i.H.v. ... EUR entfallen ... EUR auf Leihgebühren für die Überlassung von Caddys und 833,-... EUR auf den Verkauf eines Golfschlägers. Die Einnahmen aus Turniere/Veranstaltungen resultieren im Wesentlichen aus Startgeldern für die Teilnahme an Golfturnieren.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass diesen Einnahmen steuerpflichtige Leistungen zugrunde lagen und forderte den Verein auf, für das Jahr 2011 eine Umsatzsteuererklärung einzureichen (vgl. Schreiben vom 16. Januar 2013). Da der Verein dieser Aufforderung nicht nachkam, setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für 2011 mit Bescheid vom 12. März 2013 im Schätzungswege auf ... EUR fest. Der Besteuerung wurden dabei steuerpflichtige Umsätze aus Greenfee, Ballautomat und sonstigen Einnahmen i.H.v. netto ... EUR zu Grunde gelegt.

Nachdem der Verein hiergegen Einspruch eingelegt hatte, setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für 2011 mit gem. § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid vom 19. April 2013 auf ... EUR herauf, weil auch die zunächst als steuerfrei behandelten Umsätze aus Turnieren und Veranstaltungen der Umsatzsteuer unterworfen wurden. Die Vorsteuern wurden dabei auf einen Betrag von ... EUR geschätzt.

Mit Einspruchsentscheidung vom 6. März 2015 wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück.

Im November 2016 wurde die Satzung des Vereins neu gefasst und in § 13 Abs. 3 nunmehr geregelt, dass bei Auflösung oder Aufhebung des Vereins das Vermögen des Vereins an eine von der Mitgliederversammlung bestimmte juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine andere steuerbegünstigte Körperschaft zwecks Verwendung für gemeinnützige Zwecke zur Förderung des Golfsports fällt. Mit Bescheid vom 15. Dezember 2016 stellte das Finanzamt fest, dass beim Kläger im Hinblick auf die Neufassung der Satzung die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit vorliegen.

Mit der Klage wird im Wesentlichen vorgebracht, dass sich der Kläger für die Steuerfreiheit unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) berufen könne. Nach dieser Vorschrift komme es, anders als nach § 4 Nr. 22 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG), nicht darauf an, dass der Verein als gemeinnützig anerkannt sei. Das Erfordernis "keine systematische Gewinnerzielungsabsicht" in Art. 133 Satz 1 Buchst. a MwStSystRL könne nicht mit dem Erfordernis "Gemeinnützigkeit" gleichgesetzt werden. Es reiche vielmehr aus, dass der Kläger ein Verein ohne Gewinnerzielungsabsicht sei. Diese Voraussetzung sei erfüllt, weil der Verein im Streitjahr auch ohne Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht den Zweck verfolgt habe, für seine Mitglieder Gewinne zu erzielen und Gewinne gemäß Satzung auch nicht an die Mitglieder verteilt habe. Es sei auch keine Auskehrung an das Mitglied B erfolgt, da der vereinbarte Kaufpreis für die Betriebs-GmbH unter Zugrundelegung aller für den Wert maßgeblichen Faktoren als wirtschaftlich angemessen eingestuft werden könne. Dass diese zum Zeitpunkt der Veräußerung Mitglied des Vereins gewesen ist, habe bei den Kaufpreisverhandlungen keine Rolle gespielt. Die Anteile an der Betriebs-GmbH

seien mit allen Rechten und Pflichten, also auch mit den bestehenden langfristigen Altdarlehen sowie dem langfristigen Pachtvertrag zwischen dem Eigentümer des Grundstücks und der GmbH veräußert worden. Der Erwerb von 100 % der Anteile an der Betriebs-GmbH und die hierzu erforderliche Darlehensaufnahme bei den Mitgliedern seien zur Erfüllung des Vereinszwecks erfolgt und führten nicht dazu, dass es sich beim Kläger um eine Einrichtung mit Gewinnerzielungsabsicht handle. Die erwirtschafteten Überschüsse würden für die Durchführung der Leistungen des Vereins verwendet. Das Halten der Beteiligung sei insoweit unschädlich.

Der Kläger beantragt,

den Umsatzsteuerbescheid vom 12. März 2013 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 19. April 2013 und die Einspruchsentscheidung vom 6. März 2015 aufzuheben, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Es bringt im Wesentlichen vor, dass die im Streitjahr geltende Regelung in der Satzung zur Verwendung des Vermögens des Klägers bei dessen Auflösung schädlich gewesen sei für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und auch für die Beurteilung, ob eine "Einrichtung ohne Gewinnstreben" i. S. v. Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL vorliege. Die von den Mitgliedern der Betriebs-GmbH gewährten Altdarlehen seien nicht bei der Wertermittlung der GmbH-Anteile berücksichtigt worden. Die Betriebs-GmbH sei zum Zeitpunkt der Übernahme bilanziell überschuldet gewesen. Die Zahlung des Kaufpreises von 380.000 EUR für die GmbH-Anteile stelle daher eine verdeckte Vermögensauskehrung an das Mitglied B dar. Des Weiteren sei zu berücksichtigen, dass der Kläger in den Jahren 2011 bis 2014 nicht unerhebliche Gewinne erzielt habe.

Die Beteiligten haben sich im Termin zur Erörterung des Sach- und Rechtsstandes am 9. Dezember 2016 für das weitere Verfahren damit einverstanden erklärt, dass eine Entscheidung ohne mündliche Verhandlung ergeht.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Akten des Finanzamts und die im Verfahren eingereichten Schriftsätze sowie die Niederschrift über die Erörterung des Sach- und Rechtsstandes Bezug genommen.

Die Klage ist begründet.

Entscheidungsgründe

II.

Die streitgegenständlichen Leistungen sind zwar nicht gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG steuerfrei. Der Kläger kann sich aber auf die Steuerfreiheit dieser Umsätze nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL berufen.

1. Nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG sind kulturelle und sportliche Veranstaltungen u.a. von gemeinnützigen Zwecken dienenden Einrichtungen steuerfrei, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht. Die unionsrechtliche Grundlage dieser Regelung findet sich in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL.

a) Die streitigen Leistungen (einschließlich der Veranstaltung von Turnieren) sind demnach schon deshalb nicht steuerfrei, weil der Verein im Streitjahr wegen fehlender Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO keine gemeinnützigen Zwecken dienende Einrichtung gewesen ist.

Es kann dahinstehen, ob Voraussetzung für eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG ist, dass für die Einrichtung vom Finanzamt eine Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO vorliegt, und ob es sich hierbei um einen Grundlagenbescheid i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO handelt, dem Rückwirkung zukommen kann, wie etwa bei § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL (BFH-Urteil vom 28. Mai 2013 XI R 35/11, BStBl II 2013, 879).

Die Feststellung des Finanzamts im Bescheid vom 15. Dezember 2016, dass beim Kläger die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit vorliegen, wirkt jedenfalls nicht auf das Streitjahr zurück, da sie sich nur auf die Satzung des Vereins in der Fassung vom 4. November 2016 bezieht.

b) Eine Steuerfreiheit für die Nutzungsüberlassung der Golfbälle, der Caddys und der Golfanlage scheitert auch daran, dass es sich hierbei um keine sportlichen Veranstaltungen im Sinn von § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG handelt.

Unter "sportlicher Veranstaltung" ist eine organisatorische Maßnahme eines Sportvereins zu verstehen, die es aktiven Sportlern ermöglicht, Sport zu treiben. Eine bestimmte Organisationsform oder –struktur schreibt das Gesetz nicht vor. Die untere Grenze der sportlichen Veranstaltung ist erst unterschritten, wenn die Maßnahme – wie vorliegend – nur eine Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen bzw. –anlagen zum Gegenstand hat. Der Begriff "sportliche Veranstaltung" ist nicht in dem Sinne auslegbar, dass er alle "eng in Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehenden Dienstleistungen" umfasst (vgl. BFH-Urteile vom 3. April 2008 V R 74/07, UR 2008, 698 und vom 18. August 2011 V R 64/09, HFR 2012, 784).

Demnach sind die Überlassung von Caddys und Golfbällen sowie die Nutzungsüberlassung der Golfanlage keine sportlichen Veranstaltungen. Hierunter fällt nur die Veranstaltung von Turnieren.

2. Die entgeltliche Überlassung von Golfbällen aus dem Ballautomaten und von Caddys sowie die entgeltliche Nutzungsüberlassung der Golfanlage an Nichtmitglieder gegen Greenfee und die Veranstaltung von Turnieren sind allerdings nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL steuerfrei.

Die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL greift ein, wenn sich der nach nationalem Recht Steuerpflichtige – wie vorliegend – ausdrücklich darauf beruft. Ein Einzelner kann sich in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen, wenn er die weiteren Voraussetzungen der Befreiungsvorschrift der MwStSystRL erfüllt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 2. März 2011 XI R 21/09, UR 2011, 589).

a) Gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten von der Umsatzsteuer "bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben".

Nach Art. 133 Satz 1 Buchst. a MwStSystRL können die Mitgliedstaaten für Einrichtungen, die keine Einrichtung des öffentlichen Rechts sind, die Steuerbefreiung davon abhängig machen, dass die betreffenden Einrichtungen keine

systematische Gewinnerzielung anstreben dürfen. Etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistung verwendet werden.

b) Bei der Anwendung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL ist zu berücksichtigen, dass die Steuerbefreiungen nach Art. 132 MwStSystRL autonome unionsrechtliche Begriffe sind, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen. Die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 132 MwStSystRL umschrieben sind, sind zwar eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht (vgl. BFH-Urteil vom 16. Oktober 2013 XI R 34/11, MwStR 2014, 132, UR 2014, 481, m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union –EuGH–).

Daher entspricht es nicht dem Sinn dieser Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der in Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so ausgelegt werden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen (vgl. z.B. EuGH-Urteile vom 10. Juni 2010 C-86/09, Future Health Technologies, EU:C:2010:334, UR 2010, 540, Rn. 30 und vom 21. Februar 2013 C-18/12, Mesto Zamberk, EU:C:2013:95, MwStR 2013, 87, Rn. 19, jeweils m.w.N.).

Der Zweck der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL besteht darin, durch Kostenentlastung Einrichtungen ohne Gewinnstreben zu fördern, die in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben. Sie zielt somit darauf ab, eine solche Betätigung durch breite Schichten der Bevölkerung zu fördern (vgl. EuGH-Urteile vom 21. März 2002 C-174/00, Kennemer Golf, EU:C:2002:200, UR 2002, 320, Rn. 19 und vom 21. Februar 2013 C-18/12, Mesto Zamberk, EU:C:2013:95, MwStR 2013, 87, Rn. 23).

c) Soweit die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG daran scheitert, dass es sich bei der Nutzungsüberlassung der Golfbälle, der Caddys und der Golfanlage um keine sportliche Veranstaltung handelt (s.o. Pkt. II. 1. b), kann sich der Kläger unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL berufen (vgl. BFH-Urteile vom 3. April 2008 V R 74/07, UR 2008, 698 und vom 18. August 2011 V R 64/09, HFR 2012, 784).

Hierbei handelt es sich unstreitig um Dienstleistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport oder Körperertüchtigung stehen und an Personen erbracht werden, die selbst Sport, nämlich Golf, ausüben.

Auch das Finanzamt geht davon aus, dass ab dem Zeitpunkt der Anerkennung der Gemeinnützigkeit die Umsätze aus der Nutzungsüberlassung der Golfbälle, der Caddys und der Golfanlage unter Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL steuerfrei sind (vgl. Protokoll vom 9. Dezember 2016).

Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL bezieht sich nach seinem Wortlaut auf Sport und Körperertüchtigung im Allgemeinen und setzt für seine Anwendbarkeit 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 (vgl. EuGH-Urteil vom 19. Dezember 2013 C-495/12, Bridport, EU:C:2013:861, MwStR 2014, 61, Rn. 19; BFH, BFH-Urteil vom 2. März 2011 XI R 21/09, UR 2011, 589).

d) Auch hinsichtlich der Frage, ob es sich bei dem Kläger um eine begünstigte Einrichtung handelt, kann sich dieser unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL berufen.

aa) Insoweit ist zunächst zu beachten, dass die begünstigten Einrichtungen bereits unmittelbar in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL als "Einrichtungen ohne Gewinnstreben" definiert werden. Den Mitgliedstaaten ist durch Art. 133 Satz 1 Buchst. a MwStSystRL kein Ermessen dahingehend eingeräumt, bei der Definition der begünstigten Einrichtungen, mit Ausnahme der in Art. 133 Satz 1 Buchst. b, c und d MwStSystRL genannten Kriterien, darüber hinausgehende Anforderungen an Einrichtungen zu stellen, die bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körpererächtigung stehende Dienstleistungen erbringen. Die in Art. 133 Satz 1 Buchst. a Halbsatz 1 MwStSystRL enthaltene fakultative Bedingung (keine systematische Gewinnerzielungsabsicht) ist vielmehr in der gleichen Weise auszulegen wie die Tatbestandvoraussetzung "Einrichtung ohne Gewinnstreben" in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL (EuGH-Urteil vom 21. März 2002 C-174/00, Kennemer Golf, EU:C:2002:200, UR 2002, 320, Rn. 33, 35).

Deutschland durfte deshalb in § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG die Steuerfreiheit für begünstigte Einrichtungen nicht von den weitergehenden Anforderungen an die Gemeinnützigkeit nach den §§ 52 Abs. 1, 55, 61 und 62 AO abhängig machen. Die darin enthaltenen Regelungen über die Vermögensbindung (Selbstlosigkeit) sowie Rücklagen und Vermögensbildung schränken den Wirkungsbereich der Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL in unzulässiger Weise ein.

Der Gesetzgeber der Europäischen Union kann die Mitgliedstaaten zwar mit der Bestimmung einiger Begriffe einer Befreiungsvorschrift betrauen, wie etwa in Art. 135 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL bzgl. der Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen (EuGH-Urteil vom 9. Dezember 2015 C-595/13, Fiscale Eenheid X, EU:C:2015:801, UR 2016, 20, Rn. 30) oder in Art. 132 Abs. 1 Buchst. n MwStSystRL bzgl. bestimmter kultureller Dienstleistungen (vgl. EuGH-Urteil vom 15. Februar 2017 C-592/15, British Film Institute, EU:C:2017:117, juris, Rn. 14).

Dies ist bei Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL bzgl. der Bestimmung des Begriffs "Einrichtungen ohne Gewinnstreben" aber nicht der Fall.

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL ist nur Voraussetzung, dass es sich bei dem Verein um eine Einrichtung ohne Gewinnstreben handelt. Nur von Dienstleistenden mit Gewinnstreben erbrachte Dienstleistungen fallen nicht in den Anwendungsbereich der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL (EuGH-Urteil vom 18. Januar 2001 C-150/99, Stockholm Lindöpark, UR 2001, 153, Rn. 19).

Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL erscheint deshalb insoweit inhaltlich als so unbeding und hinreichend genau, dass sich der Kläger gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften – wie vorliegend § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG – auf diese Bestimmung berufen kann.

bb) Der Steuerbefreiung steht demnach nicht entgegen, dass der Kläger im Streitjahr noch nicht als gemeinnützig anerkannt gewesen ist, denn der Senat ist nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu der Überzeugung gelangt, dass es sich bei dem Kläger um eine Einrichtung ohne Gewinnstreben handelt.

aaa) Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL ist dahin auszulegen ist, dass bei der Beurteilung der Frage, ob es sich um eine Einrichtung "ohne Gewinnstreben" handelt, auf diese Einrichtung und nicht auf die von ihr erbrachten Leistungen im Sinn von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL abzustellen ist. Es müssen ihre sämtlichen Tätigkeiten

einschließlich derjenigen berücksichtigt werden, die sie zusätzlich zu den darin genannten Dienstleistungen erbringt. Eine Einrichtung kann als solche "ohne Gewinnstreben" qualifiziert werden, auch wenn sie systematisch danach strebt, Überschüsse zu erwirtschaften, solange diese nicht als Gewinn an ihre Mitglieder ausgeschüttet werden, sondern für die Durchführung ihrer Leistungen verwendet werden (EuGH-Urteil vom 21. März 2002 C-174/00, Kennemer Golf, EU:C:2002:200, UR 2002, 320, Rn. 21, 35).

Eine Einrichtung ohne Gewinnstreben ist demnach anzunehmen, wenn sie nicht darauf gerichtet ist, für ihre Mitglieder der Gewinne zu erzielen. Entscheidend ist der Zweck der Einrichtung, nicht das tatsächliche Ergebnis ihrer Tätigkeit. Insbesondere ist es insoweit unschädlich, wenn die betreffende Einrichtung systematisch danach strebt, Überschüsse zu erwirtschaften, wenn diese Überschüsse allein dafür verwendet werden, die umsatzsteuerlich begünstigten Ziele und Zwecke zu verwirklichen (so auch FG Köln vom 20. Februar 2008 – 7 K 4943/05, EFG 2008, 892).

bbb) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist der Verein auch im Streitjahr eine Einrichtung ohne Gewinnstreben gewesen.

Nach § 2 Abs. 3 der Satzung 2011 durften die Mittel des Vereins nur für satzungsgemäße Zwecke, nämlich die Pflege und Förderung des Golfsports insbesondere durch den Betrieb eines Golfplatzes und der dazugehörigen Anlagen verwendet werden. Die Mitglieder erhielten keine Zuwendungen aus Mitteln des Vereins. Es durfte keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck des Vereins fremd sind oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

Da grundsätzlich auf den satzungsgemäßen Zweck der Einrichtung abzustellen ist und nicht auf das tatsächliche Ergebnis ihrer Tätigkeit, ist es für die Annahme einer Einrichtung ohne Gewinnstreben unschädlich, dass der Verein im Streitjahr und den Folgejahren Gewinne erzielt hat, auch wenn er sie systematisch anstrebt oder erwirtschaftet, denn diese sind nach dem unbestrittenen Vortrag des Klägers zur Tilgung der Alt- und Neudarlehen verwendet worden, und damit im Ergebnis auch dafür, dass der umsatzsteuerlich begünstigte Betrieb des Golfplatzes erfolgen konnte. Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL verbietet den darin genannten Einrichtungen nicht, ihr Geschäftsjahr mit einem positiven Saldo abzuschließen. Andernfalls wären solche Einrichtungen nicht imstande, Rücklagen für die Finanzierung der Erhaltung und künftigen Verbesserung ihrer Anlagen zu bilden (EuGH-Urteil vom 21. März 2002 C-174/00, Kennemer Golf, EU:C:2002:200, UR 2002, 320, Rn. 28).

Deshalb steht auch der Erwerb von 100 % der Anteile an der Betriebs-GmbH als solches der Feststellung, dass es sich bei dem Verein um eine Einrichtung ohne Gewinnstreben gehandelt hat, nicht entgegen.

Es widerspricht nicht dem satzungsmäßigen Zweck des Vereins, 100 % der Anteile an der Betriebs-GmbH zu erwerben, sondern ist im Hinblick auf den damit verbundenen Erwerb des von der Betriebs-GmbH langfristig abgeschlossenen Pachtvertrags über das Grundstück, auf dem der Golfsport betrieben wird, vielmehr als satzungsgemäß anzusehen (vgl. § 2 Abs. 2 der Satzung 2011).

Im Übrigen hat das Finanzamt den Kläger jetzt trotzdem als gemeinnützig anerkannt, obwohl er weiterhin 100 % der Anteile an Betriebs-GmbH besitzt.

Ebenso wenig steht die Zahlung eines Kaufpreises von 380.000,- EUR für den Anteilskauf bei gleichzeitiger Übernahme der Altdarlehen i.H.v. 316.796,49 EUR und weiterer Passiva der Annahme einer Einrichtung ohne Gewinn-

streben entgegen. Hierin kann keine unzulässige Gewinnverteilung an ein Mitglied des Vereins, hier B, im Sinn der oben angeführten Rechtsprechung (vgl. auch Art. 133 Satz 1 Buchst. a Halbsatz 2 MwStSystRL) gesehen werden.

Zum einen hat der Verein den Kaufpreis nicht aus erwirtschafteten Gewinnen aufgebracht, sondern bei seinen Mitgliedern zu marktüblichen Zinsen Darlehen aufgenommen, um diesen bezahlen zu können. Zum anderen sind die Anteile an der Betriebs-GmbH für satzungsgemäße Zwecke angeschafft worden, da nach dem unbestrittenen Vortrag des Klägers B die Betriebs-GmbH nicht mehr weiter betreiben wollte und der Kläger die GmbH-Anteile deshalb zur Aufrechterhaltung seines Satzungszweckes (vgl. § 2 Abs. 2 der Satzung 2011) erwerben musste. Außerdem sind die Altdarlehen von der Betriebs-GmbH ausschließlich für Investitionen in den und die Verwaltung des Golfplatzes einschließlich der Bestreitung der Personal- und sonstigen Kosten verwendet worden.

Die für den Kauf der Anteile aufgewendeten Mittel sind deshalb im Ergebnis für die Durchführung der Leistungen des Vereins verwendet worden. Der Erwerb stellt sich als eine für die Verfolgung des Vereinszweckes nach § 2 Abs. 2 der Satzung 2011 erforderliche Maßnahme und nicht als eine Vermögensauskehrung an ein Mitglied dar.

Auch wenn die Betriebs-GmbH zum Zeitpunkt der Übernahme durch den Verein im Hinblick auf die Altdarlehen bilanziell überschuldet gewesen ist, ist nicht ersichtlich, dass die den Mitgliedern der Betriebs-GmbH gewährten Altdarlehen nicht bei der Wertermittlung der GmbH-Anteile berücksichtigt worden und die Anteile deshalb zu einem weit über den Verkehrswert liegenden Preis erworben worden sind.

Das Gutachten zur Wertermittlung bezieht sich, wie das Finanzamt zu Recht vorbringt, zwar nur auf den Sachwert der Vermögensgegenstände der Betriebs-GmbH. Deren Verbindlichkeiten sind dabei nicht berücksichtigt worden. Andererseits ist dabei aber auch als wesentlicher wertbeeinflussender Umstand nicht die besondere Bedeutung der Betriebs-GmbH in Ansatz gebracht, die diese, insbesondere auch im Hinblick auf den langfristigen Pachtvertrag, für die Fortführung des Golfbetriebs gehabt hat.

Nach den nachvollziehbaren Darlegungen des Klägers (vgl. Schriftsatz vom 17. Januar 2017) ist der Kaufpreis unter Berücksichtigung der o.g. Umstände des Streitfalles wie unter Dritten verhandelt worden. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Mitglieder des Vereins ansonsten wohl nicht bereit gewesen wären, hierfür Darlehen zu gewähren.

Es liegen somit keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Verein mit der mit dem Anteilerwerb verbundenen Übernahme der Altdarlehen Vereinsvermögen an das Mitglied B ausgekehrt hat.

Der Golfclub stellt sich deshalb unter Berücksichtigung seiner sämtlichen Tätigkeiten als Einrichtung ohne Gewinnsterben dar.

ccc) Schließlich kann sich das Finanzamt auch nicht auf das BFH-Urteil vom 21. September 2016 XI R 2/15 (BFH/NV 2017, 168) berufen. In diesem bzw. dem zugrunde liegenden Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 5. November 2014 – 2 K 2274/10 (juris) ist die fehlende Gemeinnützigkeit der dortigen Klägerin nur für die Frage, ob sie als eine andere Vereinigungen als eine Jugendherberge im Sinn von § 4 Nr. 24 Satz 1 UStG die gleichen Aufgaben unter denselben Voraussetzungen erfüllt (vgl. § 4 Nr. 24 Satz 2 UStG), als ein Entscheidungskriterium herangezogen worden.

3. Die Steuerbefreiung ist nicht nach Art. 134 MwStSystRL ausgeschlossen.

Nach Art. 134 Buchst. a und b MwStSystRL sind von der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiung Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen ausgeschlossen, wenn sie

–

zur Ausübung der Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind (Buchst. a);

–

im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden (Buchst. b).

a) Die Befreiung ist nicht nach Art. 134 Buchst. a MwStSystRL ausgeschlossen

Die streitgegenständlichen Leistungen sind Dienstleistungen an Personen, die Sport oder Körpererächtigung ausüben und betreffen deshalb den Kernbereich der von dieser Bestimmung befreiten Leistungen. Daher sind sie auch unerlässlich (BFH-Urteil vom 3. April 2008 V R 74/07, UR 2008, 698, Rn. 36).

b) Die Steuerbefreiung ist auch nicht nach Art. 134 Buchst. b MwStSystRL aus Wettbewerbsgründen ausgeschlossen.

Für Tätigkeiten, die – wie im Streitfall (s.o.) – den Kernbereich der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL betreffen, kommt ein Ausschluss nach Art. 134 Buchst. b MwStSystRL nicht in Betracht. Ansonsten liefe die Befreiung in weiten Teilen leer (BFH-Urteile vom 3. April 2008 V R 74/07, UR 2008, 698; vom 2. März 2011 XI R 21/09, UR 2011, 589).

Das "Greenfee" und die Gebühren für die Überlassung der Golfbälle und der Caddys sowie die Teilnahme an vom Kläger veranstalteten Turnieren stellen auch dann keine zusätzliche Einnahmen im Sinn von Art. 134 Buchst. b MwStSystRL dar, wenn sie von Nichtmitgliedern (Gästen) gezahlt werden. Entsprechend dem Normzweck der Steuerbefreiung und ihrer systematischen Abgrenzung zu anderen Befreiungstatbeständen beschränkt Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL die Befreiungswirkung gerade nicht auf Leistungen an die Mitglieder. Der Befreiungstatbestand unterscheidet nicht nach der Eigenschaft der Empfänger der Dienstleistung, ob sie nun Mitglieder oder Nichtmitglieder sind (EuGH-Urteil vom 19. Dezember 2013 C-495/12, Bridport, EU:C:2013:861, MwStR 2014, 61, Rn. 31; Heuermann, UR 2014, 877, 881).

4. Für den steuerpflichtigen Umsatz i.H.v. 833,- EUR aus dem Verkauf eines Golfschlägers ist wegen der Kleinunternehmerregelung keine Umsatzsteuer zu erheben.

Gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG wird die für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer von Unternehmern, die im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebieten ansässig sind, nicht erhoben, wenn der in Satz 2 bezeichnete Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 EUR nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 EUR voraussichtlich nicht übersteigen wird. Umsatz in diesem Sinne ist der nach vereinnahmten Entgelten bemessene Gesamtumsatz, gekürzt um die darin enthaltenen Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 19 Abs. 1 Satz 2 UStG). Gesamtumsatz ist gem. § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG die Summe der vom Unternehmer ausgeführten steuerbaren Umsätze im Sinne

des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, abzüglich im Einzelnen aufgeführter Umsätze nach dem nationalen Recht, u.a. der steuerfreien Umsätze nach 4 Nr. 11 bis 28 UStG.

Mit § 19 UStG hat der nationale Gesetzgeber von seiner Möglichkeit nach Art. 281 ff. MwStSystRL Gebrauch gemacht, Sonderregelungen für Kleinunternehmer einzuführen. Der Umsatz, der bei der Anwendung der Regelung dieses Abschnitts zugrunde zu legen ist, setzt sich nach Art. 288 Satz 1 Nr. 1 MwStSystRL aus dem Betrag der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, soweit diese besteuert werden, zusammen. Damit gehören nicht zu dem Gesamtumsatz die gem. Art. 132 MwStSystRL befreiten Leistungen. Steuerfreie Umsätze nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL gehören nicht zu dem Umsatz, der für Zwecke der Anwendung einer in den Mitgliedstaaten eingeführten Sonderregelung für Kleinunternehmen als Umsatz gilt.

Danach sind die hier in Rede stehenden, nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL steuerfreien Umsätze zwar nicht nach § 19 Abs. 3 UStG von dem für die Anwendung der Kleinunternehmergrenzen maßgeblichen Gesamtumsatz i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG ausgenommen. Allerdings kann sich der Kläger insoweit auf die für ihn günstigere Bestimmung des Art. 288 MwStSystRL berufen, wonach befreite Umsätze nach Art. 132 MwStSystRL nicht zum Gesamtumsatz zählen (vgl. FG München, Urteil vom 16. Juli 2015 – 14 K 2293/13, EFG 2015, 2001, MwStR 2016, 133.). Dies hat er im Streitfall konkludent getan, indem er für das Streitjahr keine Umsatzsteuererklärung abgegeben und im Einspruchs- und im Klageverfahren eine Steuerfestsetzung auf 0,- EUR beantragt hat (FG Bremen, Urteil vom 10. August 2016 – 2 K 5/15 (1), juris). Der Kläger hat auch nicht wirksam zur Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen optiert.

5. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat.

6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3, FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.