

# VOLLTEXTSERVICE

## *Umsatzsteuerfreiheit für Sportvereine in Gefahr?*

*BFH, Beschluss vom 21.06.2018, Az. VR 20/17*

### Gründe

I.

Beim Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) handelt es sich um einen eingetragenen Verein, der im Streitjahr 2011 nicht als gemeinnützig im Sinne (i.S.) der §§ 51 fortfolgende (ff.) der Abgabenordnung (AO) anerkannt war.

Zweck des Vereins ist nach seiner Satzung die Pflege und Förderung des Golfsports. Dieser Zweck wird durch den Betrieb eines Golfplatzes und der dazugehörigen Anlagen in eigener Regie auf den Grundstücken, Gebäuden und Anlagen verwirklicht, die von der Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (Gesellschaft mit beschränkter Haftung —GmbH—) gepachtet wurden. Nach § 2 Abs. 3 der Vereinssatzung 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 im Streitjahr geltenden Satzung sollte das Vermögen des Vereins bei dessen Auflösung oder Aufhebung an eine von der Mitgliederversammlung bestimmte Person oder Institution fallen.

Im Streitjahr 2011 hatte der Kläger 320 Mitglieder. Ordentliche Mitglieder zahlten einen Jahresbeitrag von 950 € zuzüglich Nutzungszertifikat (pauschale Gebühr für Spielberechtigung für einen bestimmten Zeitraum) und einen einmaligen Aufnahmebeitrag von 199 €.

Am 25. Januar 2011 erwarb der Kläger zum Kaufpreis von 380.000 € alle Geschäftsanteile an der GmbH. Alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der GmbH war bis zur Veräußerung der Geschäftsanteile Frau A. Diese war auch Mitglied des Vereins. Zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung bestanden offene Forderungen von Mitgliedern gegenüber der GmbH aus langfristigen Darlehen (so genannte Altdarlehen) in Höhe von 316.796,49 €. Diese Darlehen beruhten gemäß § 5 Abs. 2 der Satzung auf der gegenüber neu eintretenden Mitgliedern festgesetzten Verpflichtung zur Hingabe von zinslosen Darlehen. Die Darlehen durften von der GmbH ausschließlich für Investitionen in den Golfplatz und die Verwaltung des Golfplatzes einschließlich der Bestreitung der Personal- und sonstigen Kosten und Nebenkosten nebst Steuern verwendet werden. Zur Finanzierung des Kaufpreises nahm der Verein bei seinen Mitgliedern Darlehen (sogenannte Neudarlehen) auf, die mit 4 % pro anno (p.a.) verzinst wurden und mit 5 % p.a. getilgt werden sollten.

### WINHELLER

#### Rechtsanwalts-gesellschaft 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](mailto:info@winheller.com)

Internet: [www.winheller.com](http://www.winheller.com)

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Im Streitjahr vereinnahmte der Kläger Mitgliedsbeiträge in Höhe von ... €. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) sah die Mitgliedsbeiträge als Vergütung für eine Leistung an, die außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer i.S. von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL; zuvor: Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage — Richtlinie 77/388/EWG—) liege, so dass hierfür unabhängig von der Frage einer Steuerfreiheit —aus Sicht des FA— keine Umsatzsteuer entstand.

Darüber hinaus erbrachte der Kläger eine Reihe von Leistungen, —die auch aus Sicht des FA— in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer i.S. von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL fallen und bei denen streitig ist, ob sie nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL steuerfrei sein können. Bei diesen Leistungen handelte es sich um die Berechtigung zur Nutzung des Golfspielplatzes (Greenfee), die leihweise Überlassung von Golfbällen für das Abschlagstraining mittels eines Ballautomaten (Ballautomat), die Durchführung von Golfturnieren und Veranstaltungen, bei denen der Kläger Startgelder für die Teilnahme vereinnahmte (Startgelder), die mietweise Überlassung von Caddys (Caddys) und um den Verkauf eines Golfschlägers (Verkauf). Der Kläger vereinnahmte Vergütungen in folgender Höhe: Greenfee: ... €, Ballautomat: ... €, Startgelder: ... €, Caddys: ... € und Verkauf: ... €.

Unter Berücksichtigung der gesamten Einnahmen ergab sich im Streitjahr ein Gewinn von ... €, der nicht "ausgeschüttet" wurde.

Die streitigen Umsätze aus den Bereichen Greenfee, Ballautomat, Startgelder, Caddys und Verkauf hielt das FA für umsatzsteuerpflichtig. Für den Bereich der Startgelder für Veranstaltungen ergab sich dies daraus, dass das FA die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) mangels Gemeinnützigkeit des Klägers nach §§ 51 ff. AO als nicht gegeben ansah. Die Gemeinnützigkeit verneinte das FA, da die Satzung des Klägers keine hinreichenden Regelungen zur Vermögensbindung aufwies. Es begründete dies auch mit dem Erwerb der Geschäftsanteile an der GmbH. Für die anderen Leistungen besteht im nationalen Recht kein Befreiungstatbestand.

Das FA erließ entsprechend seiner Rechtsauffassung einen später geänderten Umsatzsteuerbescheid. Nach dem maßgeblichen Änderungsbescheid waren die Leistungen des Klägers in den Bereichen Greenfee, Ballautomat, Startgelder, Caddys und Verkauf umsatzsteuerpflichtig. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos.

Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1030 veröffentlichten Urteil statt. Dabei ging das FG davon aus, dass es sich beim Kläger um eine Einrichtung ohne Gewinnstreben handele, die sich für die Steuerfreiheit der streitigen Umsätze auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL berufen könne.

II.

1. Rechtlicher Rahmen

a) Unionsrecht

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer

bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körpererächtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körpererächtigung ausüben.

Nach Art. 133 Buchst. a MwStSystRL können die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, g, h, i, l, m und n MwStSystRL für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.

Art. 134 MwStSystRL bestimmt:

"In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n ausgeschlossen:

a)

sie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;

b)

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

b) Nationales Recht

Steuerfrei sind nach § 4 Nr. 22 UStG

"a)

die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden,

b)

andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in Buchstabe a genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht."

Zu den Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken dienen, enthält die Abgabenordnung im Streitjahr Regelungen in den §§ 51 ff. AO . Dabei handelt es sich um folgende Vorschriften:

#### "§ 51 Allgemeines

(1) Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften.

...

#### § 52 Gemeinnützige Zwecke

(1) Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann.

...

(2) Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen: ...

21. die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport) ...

#### § 55 Selbstlosigkeit

(1) Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

1. Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschriften) dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Die Körperschaft darf ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.

2. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten.

3. Die Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.

4. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Kör-

perschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll.

5. Die Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

...

#### § 56 Ausschließlichkeit

Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

#### § 57 Unmittelbarkeit

(1) Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

...

#### § 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass ...

6. eine Körperschaft ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführt, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können,

7. a) eine Körperschaft höchstens ein Drittel des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 Prozent ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführt,

b) eine Körperschaft Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ansammelt oder im Jahr des Zuflusses verwendet; diese Beträge sind auf die nach Buchstabe a in demselben Jahr oder künftig zulässigen Rücklagen anzurechnen,

8. eine Körperschaft gesellige Zusammenkünfte veranstaltet, die im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind,

9. ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert, ...

#### § 59 Voraussetzung der Steuervergünstigung

Die Steuervergünstigung wird gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (Satzung im Sinne dieser Vorschriften) ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

#### § 60 Anforderungen an die Satzung

(1) Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. Die Satzung muss die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten.

...

#### § 61 Satzungsmäßige Vermögensbindung

(1) Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4) liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.

(2) (weggefallen)

(3) Wird die Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 nicht mehr entspricht, so gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung entstanden sind.

#### § 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

(1) Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.

..."

#### 2. Vorbemerkungen zu den sich im vorliegenden Fall stellenden Streitfragen

a) Im Streitfall sind Besonderheiten in Bezug auf die Art der Leistungen zu beachten, die dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegen.

aa) Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung fallen die Leistungen, die Sportvereine an ihre Mitglieder gegen Mitgliedsbeiträge erbringen, nicht in den Anwendungsbereich des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL. Dies steht zwar nach der Überzeugung des erkennenden Senats (vergleiche —vgl.— zum Beispiel —z.B.— Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 20. März 2014 V R 4/13 , Sammlung der Entscheidung des Bundesfinanzhofs —BFHE— 245, 397, unter II.1.a) im Widerspruch zum Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union —EuGH— Kennermer Golf vom 21. März 2002 C-174/00 (EU:C:2002:200, Umsatzsteuer-Rundschau —UR— 2002, 320, Randziffer

—Rz— 42), ist aber für den vorliegenden Rechtsstreit unbeachtlich. Denn in der Annahme einer nicht steuerbaren Leistung hat das FA insoweit für diese Leistungen keine Steuer festgesetzt, so dass sich die Folgefrage einer Steuerbefreiung nicht stellt.

bb) Demgegenüber sind die hier streitigen Leistungen in den Bereichen Greenfee, Ballautomat, Startgelder, Caddys und Verkauf unstrittig als im Anwendungsbereich der Steuer liegend anzusehen. Hier stellt sich somit die Frage nach einer Steuerfreiheit dieser Leistungen, die das FA für alle der vorstehend genannten Bereiche verneint.

b) Nach nationalem Recht kann nur der Bereich Startgelder nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG steuerfrei sein. Die anderen Leistungen werden von dieser Vorschrift von vornherein nicht erfasst. Im Streitfall versagt das FA allerdings nicht nur für die anderen Leistungen, sondern auch für den Bereich Startgelder bei Veranstaltungen die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG, da es sich beim Kläger wegen des Erwerbs der Anteile an der GmbH wie auch im Hinblick auf das Fehlen einer hinreichenden Satzungsreglung für den Fall der Auflösung nicht um eine gemeinnützige Einrichtung nach den §§ 51 ff. AO handele.

c) Unionsrechtlich können die streitigen Leistungen in den Bereichen Greenfee, Ballautomat, Startgelder und Caddys nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL steuerfrei sein. Für die Greenfee hat der EuGH dies bereits entschieden (vgl. EuGH-Urteil *Bridport and West Dorset Golf Club* vom 19. Dezember 2013 C-495/12, EU:C:2013:861, Rz 30 und 32). Für diese Leistungen stellen sich daher die im Streitfall entscheidungserheblichen Fragen, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL unmittelbare Wirkung hat (erste Rechtsfrage) sowie welche Bedeutung dem Begriff der Einrichtung ohne Gewinnstreben als unternehmerbezogener Voraussetzung zukommt (zweite und dritte Rechtsfrage).

Zu beachten ist auch, dass eine Steuerfreiheit nach der Richtlinie für den Bereich Verkauf als Lieferung eines Gegenstandes nicht in Betracht kommt.

d) Art. 133 Buchst. a und Art. 134 MwStSystRL stehen dem nach Auffassung des erkennenden Senats nicht entgegen.

aa) Zu Art. 133 Buchst. a MwStSystRL (zuvor Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG) hat der EuGH entschieden, dass das Verbot systematischer Gewinnerzielung in der gleichen Weise wie der Begriff der Einrichtung ohne Gewinnstreben in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL (Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG) auszulegen ist (EuGH-Urteil *Kennemer Golf*, EU:C:2002:200, UR 2002, 320, Rz 35).

bb) Zu Art. 134 MwStSystRL hat der EuGH entschieden, dass diese Bestimmung Dienstleistungen, 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, nicht von der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL ausschließt (EuGH-Urteil *Bridport and West Dorset Golf Club*, EU:C:2013:861, Rz 32).

e) Zur Reihenfolge der Vorlagefragen geht der erkennende Senat davon aus, dass vorrangig die erste Vorlagefrage zu beantworten ist, da sich ohne unmittelbare Wirkung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL die zweite und dritte Frage zur Bedeutung der unternehmerbezogenen Voraussetzung nicht stellt.

3. Zur ersten Rechtsfrage

a) Mit der ersten Rechtsfrage soll geklärt werden, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL unmittelbare Wirkung zukommt, so dass sich Einrichtungen ohne Gewinnstreben bei fehlender Umsetzung unmittelbar auf diese Bestimmung berufen können.

b) Der BFH hat diese unmittelbare Wirkung in der Vergangenheit bejaht ( BFH-Urteile vom 3. April 2008 V R 74/07 , BFHE 221, 451, Leitsatz 1; vom 2. März 2011 XI R 21/09 , BFHE 233, 269, unter II.3.b; vom 16. Oktober 2013 XI R 34/11 , BFHE 243, 435, unter II.1.b, und in BFHE 245, 397, unter II.2.a).

c) Ob diese unmittelbare Wirkung tatsächlich besteht, ist aber im Hinblick auf das EuGH-Urteil *British Film Institute* vom 15. Februar 2017 C–592/15 (EU:C:2017:117) zweifelhaft geworden.

Der EuGH hat hier entschieden, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 77/388/EWG , nach dem "bestimmte kulturelle Dienstleistungen" von der Steuer befreit sind, dahin auszulegen ist, dass ihm keine unmittelbare Wirkung zukommt, so dass sich Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannte kulturelle Einrichtungen, die kulturelle Dienstleistungen erbringen, bei fehlender Umsetzung nicht unmittelbar auf ihn berufen können.

Dies begründet der EuGH damit, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 77/388/EWG durch die Bezugnahme auf "bestimmte kulturelle Dienstleistungen" nicht verlangt, dass alle kulturellen Dienstleistungen befreit werden, so dass die Mitgliedstaaten "bestimmte" unter ihnen befreien können, während sie andere der Mehrwertsteuer unterwerfen. Da diese Bestimmung den Mitgliedstaaten bei der Bestimmung der steuerbefreiten kulturellen Dienstleistungen ein Ermessen einräumt, erfüllt sie nicht die Voraussetzungen, um vor einem nationalen Gericht unmittelbar geltend gemacht werden zu können (EuGH-Urteil *British Film Institute*, EU:C:2017:117, Rz 23 folgende).

d) Damit stellt sich aus Sicht des Senats die Frage, ob die EuGH-Rechtsprechung zu bestimmten kulturellen Dienstleistungen dazu führt, dass auch Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL, nach dem "bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körpererächtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körpererächtigung ausüben", keine unmittelbare Wirkung zukommt. Einrichtungen ohne Gewinnstreben könnten sich dann nicht auf diese Bestimmung berufen.

Gegen eine unmittelbare Wirkung könnte dabei sprechen, dass der Unionsgesetzgeber offenbar die Mitgliedstaaten nicht dazu verpflichten wollte, alle in engem Zusammenhang mit Sport und Körpererächtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körpererächtigung ausüben, von der Steuer befreien zu müssen. Eben hierzu kommt es aber letztlich bei einer Bejahung der unmittelbaren Wirkung, wie sich daran zeigt, dass der BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung Leistungen aller Art mit Sportbezug als nach der Richtlinie steuerfrei angesehen hat. So hat der BFH zum Beispiel entschieden, dass die Pensionspferdehaltung (Gestellung von Einstellplätzen für Pferde einschließlich Entmistung, Lieferung von Streu und stallüblicher Fütterung, Pflege und Betreuung der Pferde, regelmäßige Besuche von Tierärzten, Physiotherapeuten und Hufschmieden sowie Anlagenbenutzung) als an Reiter erbrachte Leistung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG (heute: Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL) steuerfrei sein kann (BFH-Urteil in BFHE 243, 435 [BFH 16.10.2013 - XI R 34/11] ; vgl. hierzu z.B. Heuermann, UR 2014, 877 ff., 881; Wäger, Deutsches Steuerrecht 2014, 1517 ff., 1521). Im Hinblick hierauf kann sich de lege ferenda unter Umständen die Frage nach einer konkreteren Neufassung dieser Bestimmungen stellen (vgl. zur Entstehungsgeschichte der Befreiungstatbestände z.B. Fischer in juris PraxisReport Steuerrecht 19/2017 Anmerkung 1).



#### 4. Zur zweiten Rechtsfrage

a) Mit der hilfsweise gestellten zweiten Rechtsfrage soll für den Fall, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL unmittelbare Wirkung zukommt, geklärt werden, welche Anforderungen an den von dieser Bestimmung vorausgesetzten Begriff der Einrichtung ohne Gewinnstreben zu stellen sind.

Dabei geht es darum, ob es sich hierbei um einen autonom unionsrechtlich auszulegenden Begriff handelt, so dass die Verweisung in § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG auf § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG und damit auf das Gemeinnützigkeitsrecht als unionsrechtswidrig anzusehen ist.

Dabei ist auch zu beachten, dass sich der BFH (vgl. hierzu auch BFH-Urteile vom 25. Juli 1996 V R 7/95 , BFHE 181, 222, Bundessteuerblatt —BStBl— II 1997, 154, unter II.2.a; vom 21. August 1997 V R 65/94 , Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs 1998, 971, unter II.2.d, und vom 30. März 2000 V R 30/99 , BFHE 191, 434, BStBl II 2000, 705, unter II.1.b) noch nicht in entscheidungserheblicher Weise mit der Frage befassen musste, ob sich die Verweisung in § 4 Nr. 22 Buchst. a und b UStG auf das Gemeinnützigkeitsrecht nur

aa)

auf § 52 i.V.m. § 55 AO (sowohl Tehler in Rau/Dürwächter, § 4 UStG Nr. 22, Rz 102 ff., und Kulmsee, in Reiß/Kraeusel/ Langer, UStG § 4 Nr. 22, Rz 26) oder

bb)

auf die Gesamtheit der §§ 51 ff. AO (so das FA im Streitfall) bezieht.

b) Der erkennende Senat geht zur zweiten Vorlagefrage in Übereinstimmung mit dem FG davon aus, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL —mangels einer den Mitgliedstaaten wie etwa durch Art. 135 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL eingeräumten Definitionsermächtigung— den Mitgliedstaaten nicht die Befugnis einräumt, den Begriff der Einrichtung ohne Gewinnstreben eigenständig zu definieren. Danach kommt eine Auslegung dieses Begriffs weder nach Maßgabe von § 52 i.V.m. § 55 AO (siehe —s.— oben aa) noch nach den §§ 51 ff. AO insgesamt (s. oben bb) in Betracht. Der BFH hatte dabei bereits allgemein entschieden, dass "die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Richtlinie 77/388/EWG autonome unionsrechtliche Begriffe sind, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen" (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16. Oktober 2013 XI R 34/11 , BFHE 243, 435, Rz 38, mit weiteren Nachweisen zur EuGH-Rechtsprechung).

Gleichwohl handelt es sich im Hinblick auf den für Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL spezifischen Begriff der Einrichtung ohne Gewinnstreben um eine vorrangig aus Sicht des Unionsrechts zu beantwortende Frage, mit der geklärt werden soll, ob für die Mitgliedstaaten hier das Recht zu einer eigenständigen Begriffsbildung besteht.

#### 5. Zur dritten Rechtsfrage

Die dritte Rechtsfrage stellt sich für den Fall, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL unmittelbare Wirkung zukommt, ohne dass den Mitgliedstaaten dabei eine Definitionsbefugnis zur Bestimmung des Begriffs der Einrichtung ohne Gewinnstreben zusteht. Es ist dann zu klären, welche Anforderungen unionsrechtlich an diesen Begriff zu stellen sind (s. auch oben unter II.2.d aa).

Dabei ist es bedeutsam, ob eine Einrichtung ohne Gewinnstreben voraussetzt, dass die Verwendung ihres Vermögens für den von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL begünstigten Zweck auch für den Fall ihrer Auflösung gesichert ist, so dass sich auch bei Auflösung für die Mitglieder keine finanziellen Vorteile ergeben (vgl. hierzu allgemein EuGH-Urteil Kennemer Golf, EU:C:2002:200, UR 2002, 320, Rz 33). Auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen dürfte demgegenüber im Erwerb der Anteile an der GmbH keine Vermögensverwendung zugunsten eines Vereinsmitglieds zu sehen sein.

Im Streitfall geht der erkennende Senat zudem davon aus, dass der im Streitjahr tatsächlich angefallene Gewinn nicht gegen das Vorliegen einer Einrichtung ohne Gewinnstreben spricht (vgl. auch EuGH-Urteil Kennemer Golf, EU:C:2002:200, UR 2002, 320, Rz 35).

#### 6. Zum Rechtsgrund der Vorlage

Die Einleitung des Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH beruht auf Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

#### 7. Verfahrensaussetzung

Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. mit § 74 der Finanzgerichtsordnung .