

VOLLTEXTSERVICE

Sport-Veranstaltungen: Was ist bei pauschalen Aufwandsentschädigungen zu beachten?

FG Niedersachsen, Urteil vom 25.04.2019, Az. 11 K 134/17

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für gemeinnützige Körperschaften nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) UStG.

Bei dem Kläger handelt es sich um einen eingetragenen Verein. Nach § 2 Abs. 1 seiner Vereinssatzung verfolgt er ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne der Abgabenordnung. Nach § 2 Abs. 2 seiner Vereinssatzung ist Zweck des Vereins, den Sport zu betreiben und den Sport in seiner Gesamtheit zu fördern. Der Satzungszweck soll insbesondere durch

- die Förderung sportlicher Übungen und Leistungen,
- die Unterhaltung der Sportanlage und
- die regelmäßige Teilnahme am Spielbetrieb verwirklicht werden.

In den Streitjahren 2010 und 2011 spielte die 1. Herrenmannschaft des Klägers in der Oberliga XXX, der fünfthöchsten Spielklasse des deutschen Fußballs.

In seiner am 30.11.2011 beim beklagten Finanzamt (im Folgenden: FA) eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung 2010 erklärte der Kläger Umsätze zum Regelsteuersatz in Höhe von 23.347 € und Umsätze zum ermäßigten Steuersatz in Höhe von 71.857 €. In seiner am 14.03.2013 beim FA eingegangenen Umsatzsteuerjahreserklärung 2011 erklärte der Kläger Umsätze zum Regelsteuersatz in Höhe von 15.338 € und Umsätze zum ermäßigten Steuersatz in Höhe von 81.441 €. Gemäß Prüfungsanordnung vom 29.10.2015 wurde beim Kläger eine Außenprüfung für Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer 2009 bis 2011 durchgeführt. Prüfungsbeginn sollte ausweislich der Prüfungsanordnung der 24.11.2015 sein. Mit Schreiben vom 18.11.2015 bat der Kläger das FA allerdings unter Hinweis auf einen kurzfristigen Wechsel in der sportlichen Leitung des Vereins, den Prüfungsbeginn zunächst auf unbestimmte Zeit zu verschieben. Mit Schreiben vom 25.11.2016 teilte das FA dem Kläger mit, dass der Prüfungsbeginn auf den Antrag des Klägers bis zum 08.02.2016 verschoben werde. Mit Schreiben vom 22.12.2015 wies der Kläger auf gesundheitliche Probleme eines Vorstandsmitglieds hin und bat darum, den Prüfungsbeginn auf März/April 2016 zu verschieben. Mit Schreiben vom 06.01.2016 teilte das FA dem Kläger daraufhin als neuen Prüfungsbeginn den 04.04.2016 mit.

Der Prüfer des FA kam zu dem Ergebnis, dass bei den Einnahmen aus dem Verkauf von Eintrittskarten, die bisher als Zweckbetrieb nach § 67a Abs. 1 AO erfasst worden seien, in den Jahren 2010 und 2011 die Umsatzgrenze von 35.000 € überschritten worden sei.

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

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) UStG komme daher für diese Veranlagungszeiträume nicht mehr in Betracht.

Das FA erließ daraufhin am 28.06.2016 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2010 und 2011, in denen nunmehr Umsätze zum allgemeinen Steuersatz in Höhe von 60.389 € (2010) bzw. 49.626 € (2011) berücksichtigt wurden. Die Umsätze zum ermäßigten Steuersatz wurden entsprechend verringert in Höhe von 45.520 € (2010) bzw. 58.122 € (2011) berücksichtigt.

Gegen diese Bescheide legte der Kläger am 04.07.2016 Einspruch ein. Zugleich erklärte er den Verzicht auf die Zweckbetriebsgrenze nach § 67a Abs. 2 AO. Da an seinen sportlichen Veranstaltungen kein bezahlter Sportler teilnehmen würde, seien sämtliche Veranstaltungen der Streitjahre mit dem ermäßigten Steuersatz von 7% zu besteuern. Kein Spieler der Fußballmannschaft habe Aufwandsentschädigungen erhalten, die über den tatsächlichen und in dieser Höhe auch entstandenen Aufwand hinausgehen würden. Fahrtkosten seien stets mit 0,30 € pro Kilometer erstattet worden. Darüber hinaus seien die Kosten für Trainingsbekleidung, Fußballschuhe, Sporttaschen und deren üblicher Inhalt nur in der Höhe erstattet worden, die nach einschlägigen Erfahrungssätzen sowohl des Klägers als auch anderer Fußballvereine absolut üblich und durchschnittlich seien. Um den Abrechnungsmodus zu vereinfachen habe man auf Einzelbelege verzichtet und habe den Spielern gleichbleibende Beträge in der Höhe gezahlt, wie sie üblicherweise tatsächlich anfallen würden. Höhere Aufwandsentschädigungen habe der Cheftrainer der 1. Herrenmannschaft in den Streitjahren erhalten, da bei diesem aufgrund von Spieler- und Gegnerbeobachtungen z.B. höhere Fahrtkosten anfallen würden.

Die Höhe der Aufwandsentschädigung werde mit den jeweiligen Spielern individuell verhandelt und definiert, wobei in den meisten Fällen eine Pauschale von 0,30 € je gefahrenem Kilometer und eine Pauschale für die Anschaffung und Pflege von Sportkleidung gezahlt werde. Während der Saison fahre ein einsatzfähiger Spieler rund zwanzigmal im Monat zum Training oder zu Spielen. Eine Aufwandsentschädigung von 400 € würde in diesem Fall lediglich eine Entfernung von 33 km zwischen Wohnort und Sitz des Klägers abdecken. Viele Spieler würden aber mehr als doppelt so weit entfernt wohnen. Im Hinblick auf die gezahlte Pauschale für den Erwerb und die Pflege der Sportbekleidung sei zu beachten, dass pro Saison im Schnitt sicherlich mindestens zwei Paare Fußballschuhe zum Preis von rd. 150 € verbraucht würden. Der monatliche Aufwand für die Pflege und Reinigung liege bei mindestens 50 €.

Den Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 04.05.2017 als unbegründet zurück. Zur Begründung wird in der Entscheidung ausgeführt, dass die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) UStG nicht in Betracht komme. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) Satz 1 UStG ermäßige sich der Steuersatz auf 7% für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen würden (§§ 51 bis 68 AO). Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) Satz 2 und 3 UStG gelte dies nicht für Leistungen, die innerhalb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt würden, der kein Zweckbetrieb sei. Nach § 67a Abs. 1 Satz 1 AO in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung seien sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer 35.000 € im Jahr nicht übersteigen würden. Der Sportverein könne dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheides erklären, dass er auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 AO verzichte. Werde auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze verzichtet – wie es der Kläger mit seinem Schreiben vom 04.07.2016 getan habe – seien sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn kein Sportler des Vereins teilnehme, der für seine sportliche Betätigung von dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen erhalte (§ 67a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO).

Nur Sportler, die im Jahresdurchschnitt nicht mehr als 400 € je Monat erhalten würden, seien grundsätzlich als unbezahlte Sportler anzusehen, da dieser Betrag ohne Einzelnachweis als Aufwandsentschädigung anzusehen sei. Würden höhere Aufwandsentschädigungen erstattet, seien die gesamten Aufwendungen im Einzelnen nachzuweisen. Dabei müsse es sich nach AEO Nr. 32 zu § 67a AO um Aufwendungen persönlicher oder sachlicher Art handeln, die dem Grunde nach Werbungskosten oder Betriebsausgaben sein könnten. Da der Kläger gleich mehreren Spielern pauschale Vergütungen von jeweils deutlich über 400 € gezahlt habe, könne von einem echten individuellen Aufwundersersatz nicht mehr die Rede sein. Der Hinweis auf höhere Fahrtkosten der Sportler für die Fahrten zwischen Wohnung und Sportstätte sowie auf Erfahrungssätze könne die erforderlichen Einzelnachweise nicht ersetzen. Der Kläger habe darüber hinaus zugegeben, dass er generell auf Einzelnachweise verzichtet habe. Damit habe er seine Nachweispflichten bewusst verletzt.

Hiergegen hat der Kläger am 31.05.2017 Klage erhoben. Diese begründet er damit, dass er in den Streitjahren zwar an eine Reihe von für ihn aktiven Fußballspieler Aufwandsentschädigungen von monatlich mehr als 400 € gezahlt habe. Die gezahlten Beträge hätten allerdings niemals die den Fußballern tatsächlich entstandenen Aufwendungen überstiegen. Von bezahlten Spielern könne daher nicht die Rede sein. Viele der Spieler würden ihre gesamte Freizeit dem Fußballspielen opfern und der Zeitaufwand, den sie dabei auch für Fahrten zum Training und zu Spielen auf sich nehmen würden, gehe regelmäßig weit über den durchschnittlichen Zeit- und Kostenaufwand eines Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hinaus.

In den Streitjahren habe die 1. Herrenmannschaft des Klägers in der Oberliga gespielt. Sie sei mit Abstand die hochklassigste Mannschaft um ganzen Landkreis XXX gewesen. Insbesondere den weit von XXX entfernt wohnenden Spielern sei ein enormer Aufwand entstanden für die Teilnahme an vier bis fünf Trainingseinheiten pro Woche, Pflicht- und Testspielen sowie sonstigen Vereinsveranstaltungen. Tatsächlich hätten nicht alle Spieler eine nach identischen Kriterien errechnete Aufwandsentschädigung erhalten. Entscheidend sei jedoch, dass die Zahlungen des Klägers den tatsächlichen Aufwand der Spieler niemals überschritten hätten. Dem Kläger sei es auch nicht darum gegangen, alle Spieler gleich zu behandeln oder ihnen angefallene Aufwendungen vollständig zu ersetzen. Die vom Kläger errechnete Obergrenze für Fahrten zur Sportanlage des Klägers liege bei 220 Fahrten pro Jahr. Hätte ein Spieler sämtliche Trainingseinheiten und Pflicht- und Testspiele besucht, hätte dies rd. 240 Fahrten pro Jahr ausgemacht, sodass die von ihm errechnete Obergrenze der Fahrtkostenerstattung bereits berücksichtige, dass kaum ein Spieler tatsächlich an sämtlichen Übungs- und Wettkampfeinheiten teilnehmen könne.

Selbstverständlich hätten nur die Fußballer eine Aufwandsentschädigung bekommen, die regelmäßig am Trainings- und Spielbetrieb teilgenommen hätten. Selbst verletzten Spielern seien aber Aufwendungen z.B. für Fahrten zum Arzt, Physiotherapeuten oder zum Fitnessstudio pauschal erstattet worden. Die Teilnahme sämtlicher Spieler am Trainings- und Spielbetrieb sei durch den Trainerstab zwar protokolliert, diese Aufzeichnungen aber regelmäßig nicht über das Saisonende hinaus aufbewahrt worden. Sofern ein Spieler ein- oder mehrmalig weniger als in den Monaten zuvor erhalten habe, hätten dem klare Absprachen zwischen dem Vereinsmanagement und dem Fußballer zugrunde gelegen. Die Reduzierung sei dem Spieler anhand seiner Fehlzeiten nachgewiesen worden. Auch für eine dauerhafte Anhebung oder Kürzung der Fahrtkostenpauschale habe es stets eine klare und im Vorfeld geschlossene Vereinbarung zwischen Verein und Spieler gegeben. Der Kläger habe schon im eigenen finanziellen Interesse stets darauf geachtet, nur in der Höhe eine Aufwandsentschädigung zu gewähren, wie es der Situation angemessen und unabdingbar gewesen sei.

Für die Vorstands- und übrigen Vereinsmitglieder, die für die Vereinsfinanzen und damit auch für die Zahlung von Aufwandsentschädigungen zuständig seien, sei die positive Entwicklung des Vereins eine Herzensangelegenheit.

Jede Ausgabe werde auf ihre Notwendigkeit geprüft. Schon deshalb würden die Fußballspieler nur in der Höhe Aufwandsentschädigungen erhalten, wie es den Vereinbarungen mit dem jeweiligen Spieler und seinem persönlichen Einsatz entsprochen habe. Für ihn sei nicht erkennbar, dass er gegen Aufzeichnungspflichten verstoßen habe. Nur der Trainerstab habe entsprechende Aufzeichnungen geführt, um über Trainingsbeteiligungen, Arztbesuche usw. informiert zu sein. Anhand der vorgelegten Aufzeichnungen des früheren Trainers und der Spielberichte könne man erkennen, dass die Spieler, die in den Punktspielen am häufigsten zum Einsatz gekommen seien, auch eine gleichbleibende und regelmäßige Aufwandsentschädigung bekommen hätten. Wenn die monatliche Auszahlung der Aufwandsentschädigungen angestanden habe, habe sich der Vereinsvorstand beim Trainerstab informiert, welche Spieler nicht regelmäßig am Training- und Spielbetrieb teilgenommen hätten oder aus anderen Gründen den Umfang des von ihnen erwarteten Einsatzes nicht erreicht hätten. Anschließend hätten diese Spieler nur eine reduzierte, den veränderten Gegebenheiten entsprechende Aufwandsentschädigung erhalten. Allen anderen Spielern sei die mit ihnen vereinbarte Aufwandsentschädigung in voller Höhe ausgezahlt worden. Die durch das FA angenommene Nachweispflicht für Zahlungen über 400 € sei nicht im Gesetz verankert und lasse sich auch nicht der Finanzgerichtsrechtsprechung entnehmen. Vielmehr könne man der Definition des Aufwendungsersatzes folgende Maxime entnehmen: Erhalte ein Spieler vom Verein weniger als 0,30 € je gefahrenem Kilometer plus pauschal 50 € monatlich für Trainingsbekleidung, Fußballschuhe und Reinigung, seien die Zahlungen unabhängig von ihrer Höhe naturgemäß stets und ausschließlich als angemessene Aufwandsentschädigung zu beurteilen.

Habe ein Spieler erst im Nachhinein um Aufwendungsersatz gebeten, seien mitunter Einmalzahlungen geleistet worden. Manche Spieler hätten jeweils zum Monatsende eine Erstattung für den laufenden Zeitraum verlangt, andere hingegen hätten ihre Zahlungen erst zeitversetzt im Nachhinein erhalten. Keiner der Spieler habe aber über seinen tatsächlichen Aufwand hinausgehende Zahlungen erhalten.

Im Übrigen wiederholt er seine Ausführungen aus dem Einspruchsverfahren. Hinsichtlich der Einzelheiten zur Höhe der an die einzelnen Spieler gezahlten Beträge wird im Übrigen auf die durch den Kläger im Klageverfahren überreichten Übersichten nebst entsprechenden Erläuterungen Bezug genommen.

Der Kläger beantragt,

die Änderungsbescheide über Umsatzsteuer 2010 und 2011 vom 28.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.05.2017 zu ändern und die Umsatzsteuer 2010 um 4.012,92 € sowie die Umsatzsteuer 2011 um 3.708,59 € herabzusetzen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung führt es aus, dass tatsächlich kein Spieler eine Aufwandsentschädigung nach den vom Kläger vortragenen Grundsätzen (Fahrtkosten 0,30 €/km + 50 € mtl. Entschädigung für Kauf/Pflege der Sportbekleidung) erhalten habe. Vielmehr habe der Kläger pauschale Vergütungen gezahlt. Bei der Einbeziehung von Fahrtkosten und pauschalem Ansatz für Schuhe und Sportkleidung handele es sich um reine Rechengrößen, die mit dem tatsächlichen Aufwand nicht korrespondieren würden und situationsbedingt auch verändert worden seien.

Zudem stehe der Vortrag des Klägers im Klageverfahren im Widerspruch zu den vorherigen Angaben im Rahmen der Betriebsprüfung. Dort sei durch den Vereinsvorsitzenden mehrfach dargelegt worden, dass man auf Aufzeichnungen

darüber, welcher Spieler wie oft und wann genau am Training und an den Spielen teilgenommen habe, wegen des zu hohen Verwaltungsaufwandes verzichtet habe. Im Klageverfahren werde nunmehr vorgetragen, dass der Trainerstab für sämtliche Spieler die Teilnahme am Trainings- und Spielbetrieb protokolliert habe. Wenn es solche Aufzeichnungen tatsächlich gegeben habe, hätte der Kläger aufbewahrungspflichtige Nachweise vernichtet und damit seinen Gutglaubensschutz verwirkt. Für die pauschal vergüteten Aufwendungen für Schuhe und Sportbekleidung wäre es zudem ohne größere Mühe möglich gewesen, tatsächlichen Aufwand und entsprechende Vergütung einzelfallbezogen aufeinander abzustimmen.

Wenn der Kläger vortrage, die Fußballspieler hätten nur in der Höhe einen Aufwendungsersatz erhalten, wie es den Vereinbarungen mit dem jeweiligen Spieler und dessen persönlichen Einsatz entsprochen habe, spreche dies ebenso für eine leistungsorientierte Vergütung wie die Aussage, gerade anhand der Einsatzzeiten werde deutlich, dass genau die Spieler, die in den Punktspielen am häufigsten zum Einsatz gekommen seien, auch eine gleichbleibende und regelmäßige Aufwandsentschädigung bekommen hätten. Auch die eingereichten Spielberichte und die Aufstellungen des früheren Trainers könnten die Aussage, es handele sich um Auslagenersatz, nicht bestätigen. Vielmehr werde ersichtlich, dass Spieler auch dann Vergütungen erhalten hätten, wenn sie gar nicht an Punktspielen teilgenommen hätten oder Vergütungen reduziert worden seien, obwohl die Spieler Punktspiele bestritten hätten. Teilweise hätten die Spieler nach den Aufstellungen auch nicht laufenden Aufwendungsersatz erhalten, sondern Einmalzahlungen für längere Zeiträume. Andere Spieler hätten Zahlungen erhalten, die über die nach den Auflistungen zu entnehmenden tatsächlich angefallenen Aufwendungen (Fahrtkosten und Bekleidungspauschale) hinausgehen würden. Wenn Spieler erst im Nachhinein oder am Jahresende rückwirkende Zahlungen erhalten hätten, widerspreche dies der Behauptung des Klägers, dass es jeweils im Vorhinein abgeschlossene Absprachen zwischen Verein und Spieler gegeben habe.

Im Übrigen wiederholt es seine Ausführungen aus dem Einspruchsverfahren.

Die Steuerakten des FA (1 Bd. USt., 1 Bd. BP, 1 Bd. Berichte, 1 Bd. Bilanzen, 1 Bd. <„KGM“, 1 Bd. „Satzung“, 1 Bd. „Verträge“) haben vorgelegen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten.

1. Zunächst war für das Streitjahr 2010 hier noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten.

Die Klägerin hat ihre Umsatzsteuererklärung 2010 am 30.12.2011 beim FA eingereicht. Die vierjährige Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) begann daher nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2011 und endete mit Ablauf des 31.12.2015. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid datiert zwar vom 28.06.2016. Hier war der Ablauf der Festsetzungsfrist aber nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO gehemmt. Danach läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, wenn vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen oder der Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben wird.

Für eine Ablaufhemmung durch den Beginn einer Betriebsprüfung ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH erforderlich, dass nach dem Erlass einer Prüfungsanordnung tatsächlich Prüfungshandlungen für die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten und Besteuerungszeiträume – wenn ggf. auch nur stichprobenweise – vorgenommen

men wurden (vgl. BFH, Urteile vom 2. Februar 1994, I R 57/93, BStBl II 1994, 377; vom 6. Juli 1999, VIII R 17/97, BStBl II 2000, 306; vom 25. April 2001, I R 80/97, BFH/NV 2001, 1541 und vom 24. April 2003, VII R 3/02, BStBl II 2003, 739). Der Antrag auf Prüfungsaufschub i.S. des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO muss das eindeutige Begehren des Steuerpflichtigen enthalten, den Beginn der Prüfung über den von der Finanzbehörde bestimmten Prüfungstermin hinaus aufzuschieben (Kruse, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 171 AO Rn. 40). Ein förmlicher Antrag ist hierfür nicht erforderlich. Es genügt allerdings nicht, dass der Steuerpflichtige durch sein Verhalten - ohne einen entsprechenden Antrag gestellt zu haben - Anlass zu einer Verschiebung der Betriebsprüfung gegeben hat (FG Köln, Urteil vom 17.04.2008, 10 K 43/05, EFG 2008, 1262). Sein Antrag muss für den Prüfungsaufschub kausal sein, ohne dass es allerdings notwendig ist, dass der Steuerpflichtige - anders als es § 197 Abs. 2 AO vorsieht - gewichtige Gründe für die begehrte Verlegung der Betriebsprüfung geltend macht (FG Münster, Urteil vom 26. März 2010, 4 K 3303/08 E, U, EFG 2010, 1004 Rn. 39).

Die Prüfungsanordnung des FA datiert vom 29.10.2015 und umfasst auch die Umsatzsteuer 2009 bis 2011. Ausweislich Bl. 14 der BP-Akte ist die Prüfung zwar erst am 04.04.2016 begonnen worden. Anlass hierfür waren allerdings die Schreiben des Klägers vom 24.11.2015 und 22.12.2015, mit denen dieser um eine Verschiebung des Prüfungsbegins bat. Die Schreiben sind unzweifelhaft als Antrag im Sinne des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO zu sehen, sodass der Ablauf der Festsetzungsfrist entsprechend gehemmt war.

2. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) UStG kommt vorliegend nicht in Betracht.

a) Nach § 12 Abs. 1 UStG beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 Prozent der Bemessungsgrundlage. Die Steuer ermäßigt sich nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) Satz 1 UStG u.a. für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO) auf 7%. Die Steuerermäßigung gilt nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) Satz 2 UStG nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) Satz 3 UStG gilt die Steuerermäßigung nach Satz 1 für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, nur dann, 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 Unternehmen ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.

Die Vorschrift geht auf Art. 98 Abs. 1, 2 MwStSystRL zurück, der den Mitgliedstaaten die Anwendung von ein oder zwei ermäßigten Steuersätzen einräumt, dies aber auf die in Anhang III MwStSystRL genannten Kategorien beschränkt. Anhang III Nr. 15 MwStSystRL nennt in diesem Zusammenhang die Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit, soweit sie nicht gemäß den Artikeln 132, 135 und 136 MwStSystRL von der Steuer befreit sind. Insoweit hat der EuGH festgestellt, dass die Mitgliedstaaten nach dem Wortlaut der Nr. 15 nicht auf alle gemeinnützigen Leistungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwenden dürfen, sondern nur auf diejenigen, die von Einrichtungen erbracht werden, die sowohl gemeinnützig als auch für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit tätig sind (EuGH-Urteil vom 17. Juni 2010 C-492/08, Kommission/Frankreich, Slg. 2010, I-5471 Rn. 43).

b) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist bei der Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) UStG stets zu berücksichtigen, dass die Begriffe, die – mittelbar oder unmittelbar – zur Anwendung des Regelsteuersatzes füh-

ren, weit und die Begriffe, die zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führen, eng auszulegen sind (BFH, Urteil vom 08.03.2012, V R 14/11, BStBl II 2012, 630; Urteil vom 24.09.2014, V R 11/14, BFH/NV 2015, 528).

Dieses Gebot beruht zum einen darauf, dass Vorschriften, die den Regelsteuersatz einschränken, im Hinblick auf ihren Ausnahmecharakter eng und Vorschriften, die im Rahmen einer sog. Rückausnahme die Geltung des Regelsteuersatzes (wieder) anordnen, weit auszulegen sind (vgl. z.B. Urteil des EuGH vom 18. Januar 2001 C-83/99, Kommission/Spanien, Slg. 2001, I-445, m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung; BFH, Urteil vom 29. Januar 2009, V R 46/06, BStBl II 2009, 560 unter II.2.b). Das Gebot einer den Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG einschränkenden Auslegung ergibt sich im Streitfall darüber hinaus aus der fehlenden Vereinbarkeit von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG mit dem Unionsrecht (BFH-Urteile vom 20. März 2014, V R 4/13, BFH/NV 2014, 1470 zu Art. 12 Abs. 3 Buchst. a) der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG i.V.m. Anhang H Nr. 14; vom 8. März 2012 V R 14/11, BStBl II 2012, 630, unter II.2.a bb (1) zur gleichlautenden Nachfolgeregelung in Art. 98 Abs. 2 und 3 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 15).

§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG entspricht nur insoweit dem Unionsrecht, als Art. 98 Abs. 2 und 3 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 15 den Mitgliedstaaten erlaubt, einen ermäßigten Steuersatz für die "Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit, soweit sie nicht gemäß Art. 132, 135, und 136 steuerbefreit sind", anzuwenden. Demgegenüber ist § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG insoweit richtlinienwidrig, als die Vorschrift nicht nur die Leistungen, die steuerbegünstigte Körperschaften für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit erbringen, sondern alle Leistungen dieser Körperschaften umfasst (BFH, Urteil vom 08. März 2012, V R 14/11, BStBl II 2012, 630; Urteil vom 20. März 2014, V R 4/13, BFH/NV 2014, 1470). Daher sind die Begriffe, die – unmittelbar oder mittelbar – gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG zur Anwendung des Regelsteuersatzes führen, weit auszulegen, während die Begriffe, die zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führen, eng auszulegen sind (BFH, Urteil vom 10. August 2016, V R 14/15, BFH/NV 2017, 63 Rn. 34). Eine Steuerermäßigung für nicht originär gemeinnützige Leistungen sieht das EU-Recht mithin nicht vor (Bunjes/Heidner, UStG, § 12 Rn. 167).

3. Die vorstehenden Voraussetzungen sind für den Kläger in den Streitjahren nicht erfüllt. Sie scheitern bereits am Vorliegen eines Zweckbetriebes, der für die Rückausnahme nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) Satz 3 UStG erforderlich ist.

a) Bei den Leistungen des Klägers durch den Verkauf von Eintrittskarten im Fußballbereich handelt es sich um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) Satz 2 UStG.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige 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 Satz 1 und 2 AO). Selbstständigkeit meint in diesem Zusammenhang nicht die persönliche Selbstständigkeit einer juristischen Person, sondern die sachliche Selbstständigkeit der Betätigung im Sinne einer Abgrenzbarkeit von einem steuerbegünstigten Wirkungskreis (BFH, Urteil vom 18.01.1984, I R 138/79, BStBl II 1984, 451; Mann, in: Küffner/Stöcker/Zugmaier, Umsatzsteuer Kommentar, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Rn. 75). Entsprechend der unionsrechtlich gebotenen methodologischen Vorgehensweise ist zudem zu beachten, dass der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Rahmen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) Satz 2 UStG, der im

Rahmen einer sog. Rückausnahme die Geltung des Regelsteuersatzes wieder anordnet, weit auszulegen ist (BFH, Urteil vom 08. März 2012, V R 12/11, BStBl II 2012, 630).

Die Klägerin erzielt durch den Spielbetrieb vor allem ihrer ersten Herrenmannschaft laufende Einnahmen z.B. durch Eintrittsgelder. Da § 14 AO bzw. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) Satz 2 UStG auch keine Gewinnerzielungsabsicht erfordert, ist die Tätigkeit des Klägers einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen.

b) Von den in §§ 65 ff. AO genannten Zweckbetrieben kommt vorliegend allein § 67a AO in Betracht. Dessen Voraussetzungen sind vorliegend allerdings nicht erfüllt.

aa) Nach § 67a AO in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 35.000 € im Jahr nicht übersteigen. Der Grenzbetrag wurde durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes vom 21.03.2013 (BGBl I 2013, 556) zwar auf 45.000 € angehoben. Nach Art. 12 Abs. 1 des Gesetzes ist dieses allerdings erst zum 01.01.2013 in Kraft getreten, sodass für den Streitzeitraum noch der Grenzbetrag von 35.000 € zur Anwendung kommt.

Nach § 67a Abs. 1 Satz 2 AO gehört der Verkauf von Speisen und Getränken nicht zu den sportlichen Veranstaltungen. Der Sportverein kann dem Finanzamt nach § 67a Abs. 2 Satz 1 AO bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheides erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 1 Satz 1 verzichtet. Erklärt der Verein den Verzicht, sind die sportlichen Veranstaltungen ein Zweckbetrieb, wenn kein Sportler des Vereins teilnimmt, der für seine sportliche Betätigung oder für die Benutzung seiner Person, seines Namens, seines Bildes oder seiner sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält (Nr. 1) und kein anderer Sportler teilnimmt, der für die Teilnahme an der Veranstaltung von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält. Andere sportliche Veranstaltungen sind nach § 67a Abs. 3 Satz 2 AO ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Dieser schließt nach § 67a Abs. 3 Satz 3 AO die Steuervergünstigung nicht aus, wenn die Vergütungen oder andere Vorteile ausschließlich aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind oder von Dritten geleistet werden.

bb) Der Kläger hat in beiden Streitjahren mit den Einnahmen aus dem Verkauf von Eintrittskarten für die von ihm durchgeführten Sportveranstaltungen die Zweckbetriebsgrenze nach § 67a Abs. 1 Satz 1 AO überschritten. Mit Schreiben vom 04.07.2016 hat er gegenüber dem FA auf die Zweckbetriebsgrenze nach § 67a Abs. 2 Satz 1 AO verzichtet. Aufgrund dieser Erklärung bestimmt sich die Zweckbetriebseigenschaft nach den Voraussetzungen des § 67a Abs. 3 AO. Danach liegt hier ein Zweckbetrieb nicht vor, da an den Veranstaltungen des Klägers Sportler des Vereins teilgenommen haben, die für ihre sportliche Betätigung über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen erhalten haben.

(1) Die Finanzverwaltung geht nach Nr. 32 AEAO zu § 67a AO davon aus, dass Zahlungen an einen Sportler des Vereins bis zu 400 € monatlich im Jahresdurchschnitt für die Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft der sportlichen Veranstaltungen ohne Einzelnachweis als Aufwandsentschädigung anzusehen sind. Werden höhere Aufwendungen erstattet, sind die gesamten Aufwendungen im Einzelnen nachzuweisen. Dabei muss es sich um Aufwendungen persönlicher oder sachlicher Art handeln, die dem Grunde nach Werbungskosten oder Betriebsausgaben sein können.

(2) Dieser Auffassung hat sich die Literatur weitestgehend angeschlossen (vgl. Klein/Gersch, AO, § 67a Rn. 25; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 67a AO Rn. 17; Krüger, in: Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 67a AO Rn. 17; Gosch/Unger, AO/FGO, § 67a AO Rn. 15; Koenig/Koenig, AO, § 67a Rn. 23; HHSp/Musil, AO/FGO, § 67a AO Rn. 41).

Danach sind Aufwandsentschädigungen Zahlungen, die zum Ausgleich des Aufwands des Sportlers für seine sportliche Tätigkeit bestimmt sind. Als solche kommen insbesondere Sportkleidung und -ausrüstung, Mehraufwand für Unterkunft und Verpflegung bei Teilnahme an auswärtigen Sportveranstaltungen, Fahrtkosten, Trainings-, Kursus- und Lehrgangsgebühren oder Teilnahmegebühren in Betracht (Krüger, in: Schwarz Pahlke, § 67a AO Rn. 17; HHSp/Musil, § 67a AO Rn. 41). Die Entschädigungsgrenze von 4.800 € pro Jahr ist für jeden Sportler getrennt zu berechnen. Dabei sind sämtliche Zahlungen an den Spieler, auch soweit sie einmalig, für konkrete Anlässe oder nachgewiesene Aufwendungen geleistet werden, einzubeziehen. Zu erfassen sind auch Vergütungen und Vorteile durch Dritte, gleichviel ob verdeckt oder offen als Geld- oder Sachleistung zugewendet (Koenig/Koenig, § 67a Rn. 23).

(3) In der Rechtsprechung wurde die Frage des Aufwandsersatzes bisher vor allem im Hinblick auf die Zurechnung von Einkünften oder die Frage der Lohnsteuerhaftung behandelt. So hat der BFH in seiner Entscheidung vom 23. Oktober 1992 (VI R 59/91, BStBl II 1993, 303) in lohnsteuerrechtlicher Hinsicht entschieden, dass kein Arbeitslohn vorliegen soll, wenn die für den Trainings- und Spieleinsatz gezahlten Vergütungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die mit der Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen des Sportlers nur unwesentlich übersteigen. Diese Auffassung hat u.a. das FG Bremen bestätigt und entschieden, dass ein Amateurfußballspieler, der von seinem Verein Zahlungen erhält, die die dem Spieler im Zusammenhang mit dem Fußballspielen entstandenen Aufwendungen nicht unerheblich übersteigen, diese Zahlungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu versteuern hat (Urteil vom 30. Juni 1999, 199024K 6, EFG 1999, 1125; ebenso FG Düsseldorf, Urteil vom 04. Mai 2000, 8 K 9058/98 E, EFG 2001, 136).

Darüber hinausgehend hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in seinem Urteil vom 18. Januar 1991 (3 K 1449/89, juris) entschieden, dass für die Frage, ob ein Sportler als bezahlt oder unbezahlt anzusehen ist, auf den Zeitraum seiner Teilnahme an einer bestimmten Veranstaltung abzustellen ist. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt war allerdings unstreitig, dass ein Sportler beschäftigt worden war, der über bloße Aufwandsentschädigungen hinausgehende Zahlungen erhalten hatte. Das Finanzgericht hatte sich lediglich mit der Frage zu beschäftigen, ob bei der Beurteilung der Zahlung eine auf das Jahr oder nur auf einen bestimmten Zeitraum bezogene Betrachtung vorzunehmen ist.

(4) Unter Würdigung der Gesamtumstände und angesichts der Tatsache, dass die Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft als Voraussetzung des Ausnahmetatbestandes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a) UStG aufgrund der unter Ziff. 2. b) dargestellten Rechtsgrundsätze anhand eines engen Maßstabes vorzunehmen ist, ist der Senat der Auffassung, dass die Verwaltungsregelung in Nr. 32 AEAO zu § 67a AO sachgerecht ist und eine für die tatsächlichen Verhältnisse angemessene Abgrenzungsregelung bietet, indem bis zu einem Betrag von 400 € ohne Nachweise eine Aufwandsentschädigung akzeptiert und darüber hinausgehende Beträge einzeln nachgewiesen werden müssen.

Die vom Kläger angewendete Abrechnungsart, bei der im Ergebnis ein „Höchstaufwand“ zugrunde gelegt wird, bis zu dessen Höhe dann die Aufwandsentschädigungen frei verhandelt werden, bietet dagegen keine sachgerechte Abrechnungsmethode. Wie man den Aufstellungen des Klägers entnehmen kann, käme man hier zu einem maximalen Aufwandsersatz von Beträgen, die teilweise über 1.000 € liegen. Bei Beträgen dieser Größenordnung bietet eine

pauschale Abrechnung keine ausreichende Gewähr für einen zutreffenden Ausgleich tatsächlich entstandenen Aufwandes. Im Übrigen ist auch nicht erkennbar, dass eine genaue Abrechnung einen übermäßigen Verwaltungsaufwand auf Seiten des Klägers erfordern würde. Diesem könnte z.B. unproblematisch begegnet werden, indem den einzelnen Spielern entsprechende Vordrucke für die Aufschlüsselung und Geltendmachung des Aufwandes zur Verfügung gestellt werden, die diese dann einreichen können.

Der Kläger kann sich auch nicht darauf zurückziehen, dass keiner seiner Spieler dem ihm nach der Entfernung und zuzüglich der „Bekleidungspauschale“ berechneten Maximalbetrag erhalten habe. Mangels ausreichender Aufzeichnungen ist nämlich nicht mehr nachvollziehbar, inwieweit tatsächlich Aufwand bei den einzelnen Spielern angefallen ist. Dabei erkennt der Senat auch, dass sportliche Leistungen im Bereich der 1. Herrenmannschaft des Klägers zwingend mit einem erhöhten zeitlichen Aufwand einhergehen. Dies rechtfertigt allerdings nicht, für gezahlte Entschädigungen über 400 € davon abzusehen, den Aufwand im Einzelnen nachzuvollziehen. Eine Abgrenzung ist auch nicht anhand der durch den Kläger eingereichten - ohnehin nur einen Teil des Streitzeitraums betreffenden - Übersichten über die Trainingsbeteiligung möglich. Denn aus diesen ist nicht ersichtlich, inwieweit z.B. verletzten Spielern ein tatsächlicher Aufwand z.B. durch Arztbesuche entstanden ist.

bb) Ebenso verfängt der Einwand des Klägers nicht, dass hinsichtlich der Teilnahme von bezahlten Sportlern nur auf die jeweiligen Fußballspiele abzustellen sei und deshalb für einzelne Veranstaltungen der Ausschlussgrund nach § 67a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht greifen würde.

Sportliche Veranstaltung ist die organisatorische Maßnahme eines Sportvereins, die es aktiven Sportlern (nicht nur Mitgliedern des Vereins) ermöglicht, Sport zu treiben. Eine bestimmte Organisationsform oder Organisationsstruktur schreibt das Gesetz nicht vor. Anwesenheit von Publikum ist nicht vorausgesetzt. Auch ein Training kann sportliche Veranstaltung sein (BFH, Urteil vom 25. Juli 1996, V R 7/95, BStBl II 1997, 154).

Hierzu wird in der Verwaltungsanweisung in Nr. 24 AEAO zu § 67a AO die Auffassung vertreten, dass bei einer Mannschaftsportart nicht die gesamte Meisterschaftsrunde, sondern jedes einzelne Meisterschaftsspiel als sportliche Veranstaltung zu sehen ist. Diese Auffassung wird auch durch Teile der Literatur bestätigt (vgl. Koenig/Koenig, AO, § 67a Rn. 20; HHSp/Musil, AO/FGO, § 67a AO Rn. 13 unter Hinweis auf die einzelnen Spiele eines Pokalwettbewerbes; Klein/Gersch, AO, § 67a Rn. 4). Diese Auffassung mag für Bereiche wie den vorliegenden bereits Zweifeln ausgesetzt sein, da hier die Bezahlung nicht nur an die Teilnahme an einzelnen Spielen, sondern die Absolvierung einer kompletten Saison inklusive Vorbereitung wie Training etc. ausgerichtet ist. Die Ausrichtung auf jedes einzelne Spiel einer Saison würde dies im Ergebnis ausklammern.

Letztendlich kommt er hierauf aber nicht an, denn auch das Training zählt zu den sportlichen Veranstaltungen eines Vereins (BFH, Urteil vom 25. Juli 1996, a.a.O., Leitsatz 2; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 67a AO Rn. 4). Selbst wenn einzelne Spieler, wie z.B. der vom Kläger benannte Spieler XXX, im August 2010 aufgrund Urlaubs verschiedene Punktspiele verpasst hätte, würde die Teilnahme am Training trotzdem zu einem Ausschluss führen. Die Trainingsbeteiligung konnte der Kläger für den Streitzeitraum aber nicht mehr substantiiert nachweisen. Entsprechende Übersichten über die Teilnahme am Training konnten nur für einen Teil des Streitjahres 2011 vorgelegt werden.

cc) Der Kläger kann sich auch nicht darauf berufen, dass es sich bei dem Verkauf der Eintrittskarten für die von ihm durchgeführten Sportveranstaltungen um einen originären Zweckbetrieb nach § 65 AO handelt.

Ein Zweckbetrieb (§ 65 AO 1977) ist gegeben, wenn er in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO), die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (§ 65 Nr. 2 AO) und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO). Für die Annahme eines Zweckbetriebs müssen alle drei Voraussetzungen gegeben sein (vgl. BFH, Urteil vom 9. April 1987, V R 150/78, BStBl II 1987, 659).

Im Streitfall sind diese Voraussetzungen (§ 65 Nr. 1 und Nr. 2 AO) nicht erfüllt. Nach der Rechtsprechung wären die steuerbegünstigten Zwecke ohne die wirtschaftliche Betätigung nur dann nicht erreichbar, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb sich von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lässt, vielmehr als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen ist (BFH, Urteile vom 13. August 1986, II R 246/81, BStBl II 1986, 831; vom 2. Oktober 1968, I R 40/68, BStBl II 1969, 43; vom 20. September 1963, III 328/59 U, BStBl III 1963, 532; vom 01. August 2002, V R 21/01, BStBl II 2003, 438, Rn. 34). Nach § 2 Abs. (2) der Vereinssatzung ist der Zweck des Klägers, den Sport zu betreiben und den Sport in seiner Gesamtheit zu fördern. Es ist nicht erkennbar, dass dieser Vereinszweck nur durch den entgeltlichen Verkauf von Eintrittskarten für die Sportveranstaltungen erreicht werden kann.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

4. Die Revision war vorliegend wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen. Die Frage der Behandlung von Aufwandsentschädigungen an Amateur-Sportler ist in der Rechtsprechung nicht abschließend geklärt und hat für eine Vielzahl von Verfahren Bedeutung. Im vorliegenden Sachverhalt ist zudem die Behandlung dieser Verfahren in Bezug auf die grundsätzliche enge Auslegung der Begriffe, die zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führen (siehe oben Ziff. 2.b)), nicht abschließend geklärt.