BUNDESFINANZHOF Urteil vom 11.10.2007, V R 69/06

Überlassung von Golfanlagen eines gemeinnützigen Golf-Clubs an seine Mitglieder - Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren eines Sportvereins als umsatzsteuerliches Entgelt - Revisionsbegründung bedingt keinen förmlichen Antrag

Leitsätze

1. Ein Golf-Club, der seinen Mitgliedern die vereinseigenen Golfanlagen zur Nutzung überlässt, führt damit keine "sportliche Veranstaltung" i.S. von § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG 1999 durch .
2. Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren können Entgelt für die Leistungen eines Sportvereins an seine Mitglieder sein .

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob dem Kläger und Revisionskläger (Kläger), einem "Golf-Club", in den Streitjahren 2000 und 2001 der Vorsteuerabzug aus den die Errichtung der Golfanlage betreffenden Rechnungen zusteht.
- 2 Der Kläger, ein eingetragener Verein, wurde am 29. September 1999 gegründet. Der Vereinszweck, lt. Satzung die Pflege und Förderung des Golfsports, wird verwirklicht durch Abhalten eines geordneten Spielbetriebs, Ausbildung von Übungsleitern, Einführung und Ausbildung von Jugendlichen und Erwachsenen zur Ausübung des Sports, Teilnahme an regionalen und überregionalen Verbandsspielen, sowie Ausrichtung von Turnieren und Wettkämpfen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) geht mit dem Kläger von dessen Gemeinnützigkeit aus (vorläufige Bescheinigung vom 14. Januar 2000 und Freistellungsbescheid vom 28. November 2001).
- 3 In den Jahren 2000 bis 2002 errichtete der Kläger die ersten 9 Spielbahnen einer geplanten 18-Loch-Anlage. In den Streitjahren (2000 und 2001) erhielt der Kläger Mitgliedsbeiträge in Höhe von 3 900 DM (2000) und 39 550 DM (2001) und für die Erteilung von Unterricht auf der "Driving Range" 289,22 DM (2000) und 1 898,00 DM (2001). In seinen Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre erklärte der Kläger --so das Finanzgericht (FG)-- "die Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen und Unterrichtsgebühren als steuerpflichtige Umsätze - Unterrichtsentgelte 16% und Aufnahmegebühren 7% -". Gleichzeitig machte er die im Zusammenhang mit der Errichtung der Golfanlage, dem Kauf von Betriebsvorrichtungen, sowie aus laufenden

Kosten angefallene Vorsteuerbeträge in Höhe von --so das FG-- 4 371,55 DM und 315 192,96 DM --richtig: 4 666,64 DM (2000) und 318 042,09 DM (2001)-- geltend.

- 4 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat das FA die Auffassung, die Mitgliedsbeiträge seien nicht steuerbar und bei dem entgeltlich erteilten Golfunterricht handele es sich um steuerfreie Leistungen. Die Voraussetzungen für den geltend gemachten Vorsteuerabzug lägen deshalb nicht vor. Das FA erließ deshalb am 24. September 2003 entsprechende, auf 0 DM lautende Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre.
- 5 Die Einsprüche des Klägers, der sich auf das Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vom 21. März 2002 Rs. C-174/00 -- Kennemer Golf & Country Club-- (Slg. 2002, I-3293, BFH/NV Beilage 2002, 95, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2002, 320) berief, hatten keinen Erfolg.
- 6 Das FG wies die Klage ab. Dessen Urteil ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2007, 295 abgedruckt.
- 7 Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, zwar seien --entgegen der Auffassung des FA-- die Mitgliedsbeiträge eines Sportvereins nach dem EuGH-Urteil Kennemer Golf & Country Club in Slg. 2002, I-3293, BFH/NV Beilage 2002, 95, UR 2002, 320 steuerbar, wenn sie --wie hier-- für die Nutzungsmöglichkeit der Clubanlagen zum Golfsport bezahlt würden. Der Umstand, dass der Jahresbeitrag ein Pauschalbetrag sei und nicht jeweils der konkreten Nutzung des Golfplatzes zugeordnet werden könne, sei unerheblich. Die Mitgliedsbeiträge seien auch kein Entgelt für eine steuerfreie Grundstücksüberlassung.
- 8 Die Umsätze des Klägers aus der Überlassung der Clubanlagen zum Golfsport seien jedoch nach § 4 Nr. 22 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) steuerfrei, denn bei richtlinienkonformer Auslegung sei die Vorschrift dahingehend auszulegen, dass --entgegen der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH)-- unter den Begriff der "sportlichen Veranstaltung" auch die Überlassung von Sportstätten falle. Sportliche Veranstaltungen seien nach allgemeiner Auffassung die

organisatorischen Maßnahmen eines Sportvereins, die es aktiven Sportlern ermöglichen, Sport zu treiben. An den Begriff der organisatorischen Maßnahme seien keine großen Anforderungen zu stellen. Es genüge, dass die Überlassung des Golfplatzes den Sportlern die Ausübung des Golfsports ermögliche.

- 9 Hiergegen richtet sich die --vom FG zugelassene-- Revision des Klägers.
- 10 Zur Begründung trägt er im Wesentlichen vor, das FG weiche von der Rechtsprechung des BFH (z.B. BFH-Urteil vom 25. Juli 1996 V R 7/95, BFHE 181, 222, BStBl II 1997, 154) zum Begriff der "Veranstaltung" in § 4 Nr. 22 UStG ab.
- 11 Der Kläger beantragt sinngemäß,
- 12 das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 7. Oktober 2004 aufzuheben und die Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 in der erklärten Höhe festzusetzen.
- 13 Das FA beantragt,
- 14 die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise, sie als unbegründet zurückzuweisen.
- 15 Der Kläger habe in seiner Begründung lediglich darauf hingewiesen, dass die Sache wegen grundsätzlicher Bedeutung vom BFH zugelassen worden sei, sowie die Abweichung des FG zum Begriff der "Veranstaltung" lediglich mit dem Zitat des BFH-Urteils begründet. Dies erfülle nicht die Anforderungen an eine Revisionsbegründung. Außerdem habe er keinen bezifferten Revisionsantrag gestellt. Materiell-rechtlich bezieht sich das FA auf die Auffassung des FG im angefochtenen Urteil.

Entscheidungsgründe

- 16 II. 1. Die Revision ist zulässig. Ihre Begründung genügt --entgegen der Auffassung des FA-- den gesetzlichen Anforderungen.
- 17 § 120 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verlangt nicht zwingend einen förmlichen, ziffernmäßig bestimmten Antrag. Ausreichend ist vielmehr, wenn sich --wie das FA selbst einräumt-- aus der Revisionsbegründung eindeutig ergibt, inwieweit sich der Revisionskläger durch das angefochtene Urteil beschwert fühlt und inwieweit er eine Änderung erstrebt (z.B. BFH-Urteile vom 4. August 2004 II R 33/03, BFH/NV 2005, 241; vom 4. November 1997 VIII R 19/95, BFH/NV 1998, 1094, m.w.N.). Außerdem hat der Kläger mit dem Hinweis darauf, dass das FG mit seiner Auffassung zum Begriff der "sportlichen Veranstaltung" von dem zitierten Urteil abweiche, hinreichend deutlich zum Ausdruck gebracht, dass er wegen Verletzung des § 4 Nr. 22 UStG die Aufhebung des Urteils des FG und die Klagestattgabe begehrt.
- 18 2. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO). Der Kläger ist zwar zum Vorsteuerabzug berechtigt. Im Umfang der Stattgabe der Klage ist aber zu berücksichtigen, dass nicht nur die Mitgliedsbeiträge sowie die vom FG erwähnten Aufnahmegebühren Gegenleistung für die Vereinsleistungen des Golf-Clubs an seine Mitglieder sein können. Dieser Frage ist das FG bisher nicht nachgegangen. Die Feststellungen des FG reichen für eine abschließende Entscheidung durch den Senat nicht aus.
- 19 a) Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Diese Voraussetzungen sind hier nicht fraglich.
- 20 b) Nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen die Steuer für Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet. Entgegen der Auffassung des FG ist die streitige Nutzungsüberlassung des Golfplatzes durch den Kläger an die Mitglieder

des Klägers weder als "sportliche Veranstaltung" gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG noch als Grundstücksüberlassung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei.

- 21 Im Ergebnis zu Recht geht das FG davon aus, dass der Kläger sowohl mit der Einräumung der Benutzungsmöglichkeit der Golfsportanlage an seine Mitglieder gegen Entrichtung des Mitgliedsbeitrages als auch mit der entgeltlichen Erteilung von Golfunterricht steuerbare Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erbracht hat. Dies ergibt sich bereits aus der Auslegung des nationalen Rechts, ohne dass es auf einen Anwendungsvorrang der Gemeinschaft, auf den sich der Kläger berufen müsste, ankäme.
- 22 Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.
- 23 Wie der EuGH mit Urteil Kennemer Golf in Slg. 2002, I-3293, BFH/NV Beilage 2002, 95 Rz 40, 42, UR 2002, 320 entschieden hat, können Jahresbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins die Gegenleistung für die von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen sein. Es kommt nicht darauf an, dass die Mitglieder die Vorteile tatsächlich in Anspruch nehmen. Bei Sportvereinen besteht somit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Vereins, den Mitgliedern Vorteile wie die Nutzung von Sportanlagen zur Verfügung zu stellen, und den Mitgliedsbeiträgen (a.A. Abschn. 4 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und Abschn. 22 Abs. 1 Satz 1 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005). Der erkennende Senat hat daher bereits mit Urteil vom 9. August 2007 V R 27/04 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2007, 1719) entschieden, dass er, soweit die bisherige Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 20. Dezember 1984 V R 25/76, BFHE 142, 524, BStBl II 1985, 176) davon abweicht, daran nicht mehr festhält.
- 24 Im Streitfall hat der Kläger die Mitgliedsbeiträge für die Überlassung der Nutzung bzw. die dauerhafte Zur-Verfügung-Stellung der Golfanlage (vgl. EuGH-Urteil Kennemer Golf in Slg. 2002, I-3293, BFH/NV Beilage 2002, 95, UR 2002, 320 Rz 40) des Klägers erhalten.

- 25 Steuerbare Umsätze hat der Kläger auch mit seinem entgeltlich erteilten Golfunterricht erbracht. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.
- 26 aa) Entgegen der Auffassung des FG ist die Überlassung des Golfplatzes zur Nutzung bzw. die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit an die Mitglieder nicht nach § 4 Nr. 22 UStG steuerfrei.
- 27 Nach dieser Vorschrift sind kulturelle und sportliche Veranstaltungen u.a. von gemeinnützigen Zwecken dienenden Einrichtungen steuerfrei, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht.
- 28 Nach der Rechtsprechung des Senats ist unter "sportlicher Veranstaltung" eine organisatorische Maßnahme eines Sportvereins zu verstehen, die es aktiven Sportlern ermöglicht, Sport zu treiben (BFH-Urteile in DStR 2007, 1719; in BFHE 181, 222, BStBl II 1997, 154, unter II.2.b aa; vom 27. April 2006 V R 53/04, BFHE 213, 256, BStBl II 2007, 16, unter II.2.). Eine bestimmte Organisationsform oder -struktur schreibt das Gesetz nicht vor. Die untere Grenze der sportlichen Veranstaltung ist erst unterschritten, wenn die Maßnahme lediglich eine Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen bzw. -anlagen oder nur eine konkrete Dienstleistung, wie z.B. die Beförderung zum Ort der sportlichen Betätigung oder ein spezielles Training für einzelne Sportler, zum Gegenstand hat. Die Vermietung von Sportstätten (auf kurze Dauer) schafft lediglich die Voraussetzungen für sportliche Veranstaltungen (BFH-Urteil in BFHE 181, 222, BStBl II 1997, 154, unter II.2.b bb).
- 29 Zwar setzt die Vorschrift des § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG die gemeinschaftsrechtlichen Befreiungsbestimmungen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) ersichtlich nicht um, sondern knüpft an die Verwendung des Begriffs "sportliche Veranstaltung" als sog. Zweckbetrieb in § 67a der Abgabenordnung (AO) an (BFH-Urteil in BFHE 181, 222, BStBl II 1997, 154, unter II.2.b). Jedoch beruft sich der Kläger hier nicht auf die Steuerfreiheit nach Gemeinschaftsrecht.

- 30 Entgegen der Auffassung des FG ist § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG nicht weiter auslegbar als nach der bisherigen Rechtsprechung des Senats (BFH in DStR 2007, 1719).
- 31 Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 der in den Streitjahren geltenden Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten "unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen", von der Umsatzsteuer:
- 32 "m) bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben; ..."
- 33 Die Nutzungsüberlassung der Golfanlagen an die Mitglieder erfüllt die Voraussetzungen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG.
- 34 Der Senat kann offenlassen, ob ein Ausschlussstatbestand des Art. 13 Teil A Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG der Berufung auf die Steuerfreiheit nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG entgegenstehen könnte. Denn der Kläger beruft sich nicht auf die Richtlinie 77/388/EWG und hält vielmehr an der Steuerpflicht seiner Umsätze nach nationalem Recht fest, um die Vorsteuerbeträge abziehen zu können.
- 35 Danach sind die Mitgliedsbeiträge in vollem Umfang steuerbar und steuerpflichtig.
- 36 Nicht steuerfrei nach § 4 Nr. 22 UStG sind darüber hinaus die Umsätze des Klägers aus der entgeltlichen Erteilung von Golfunterricht, zu denen das FG sich allerdings nicht geäußert hat.

- 37 Es dürfen zwar nur geringe Anforderungen an das Vorliegen einer organisatorischen Maßnahme gestellt werden; denn auch ein bloßes Training ist als sportliche Veranstaltung anzuerkennen. Die untere Grenze der sportlichen Veranstaltung ist jedoch unterschritten, wenn sich die organisatorische Maßnahme auf entgeltliche Sonderleistungen für einzelne Personen beschränkt. Trainiert ein Verein durch einen hierfür bestellten Trainer einzelne Mitglieder, ist dies eine Dienstleistung und keine "Veranstaltung" i.S. des § 4 Nr. 22 UStG (BFH-Urteile in DStR 2007, 1719; in BFHE 181, 222, BStBl II 1997, 154).
- 38 Die Leistungen des Klägers sind auch nicht nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei.
- 39 bb) Die Überlassung von Sportanlagen --wie hier die Benutzung des Golfplatzes-- fällt regelmäßig nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG (BFH-Urteil vom 31. Mai 2001 V R 97/98, BFHE 194, 555, BStBl II 2001, 658, m.w.N.; EuGH-Urteil vom 18. Januar 2001 Rs. C-150/99, Stockholm --Lindöpark--, Slg. 2001, I-0493, UR 2001, 153, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht --UVR-- 2001, 108), denn nach der für die Beurteilung von Leistungen maßgeblichen Sicht eines Durchschnittsverbrauchers (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 25. Februar 1999 Rs. C-349/96, Card Protection Plan Ltd., Slg. 1999, I-973, UVR 1999, 157 Randnr. 29 ff.; BFH-Urteil in BFHE 194, 555, BStBl II 2001, 658,) kommt es dem Benutzer einer Sportanlage in erster Linie darauf an, die beabsichtigte sportliche Betätigung mit Hilfe der dafür erforderlichen Vorrichtungen ausüben zu können. Der von ihm in Anspruch genommene Leistungsgegenstand ist ein anderer, als er vom Zweck der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG 1980 umfasst wird, auch wenn regelmäßig das Grundstück/Gebäude wesentliche Voraussetzung für die darauf errichtete Sportanlage ist.
- 40 cc) Dem Kläger stand hiernach der --in der Höhe nicht streitige-- Abzug der im Zusammenhang mit der Errichtung des Golfplatzes angefallenen Vorsteuerbeträge zu.
- 41 Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.

- 42 c) Der Senat kann nicht abschließend entscheiden.
- 43 Das FG erwähnt im Tatbestand des angefochtenen Urteils neben den Mitgliedsbeiträgen auch Aufnahmegebühren. Ob diese in den erwähnten Mitgliedsbeiträgen enthalten sind oder nicht, ergibt sich weder aus dem Tatbestand noch aus den Entscheidungsgründen, denn das FG hat sich mit der Steuerbarkeit und Steuerpflicht der offenbar in den Streitjahren bezahlten Aufnahmegebühren nicht befasst. Dies ist aber entscheidungserheblich.
- 44 aa) Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG wird der Umsatz bei Lieferungen und sonstigen Leistungen nach dem Entgelt bemessen; nach Satz 2 der Bestimmung ist Entgelt alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten (abzüglich der Umsatzsteuer). Zum Entgelt für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit an den Sportanlagen für die Mitglieder können auch --zusätzlich zu den laufend bezahlten Mitgliedsbeiträgen verlangte-- "Aufnahmegebühren" gehören, soweit sie --nicht anders als die Mitgliedsbeiträge-- in unmittelbarem Zusammenhang mit der Einräumung der Nutzungsmöglichkeit für das betreffende Mitglied stehen. Der Kläger selbst hat Aufnahmegebühren als Entgelte für steuerpflichtige Umsätze erklärt. Handelt es sich bei den Aufnahmegebühren um Vorauszahlungen für eine bestimmte Nutzungszeitspanne, die der Kläger vor Beginn der Nutzungsüberlassung vereinnahmt hat, so entstand die Steuer hierfür nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG im Jahr der Vereinnahmung. Sofern die vom FG erwähnten Aufnahmegebühren nicht in den betragsmäßig erwähnten Mitgliedsbeiträgen enthalten sind, wird das FG dies ggf. im Rahmen der Klagestattgabe im Wege der Saldierung noch zu berücksichtigen haben.
- 45 bb) Das FG hat auch noch zu prüfen, ob der Kläger in den Streitjahren bereits --wie die im Tatbestand erwähnte Satzung nahelegt-- Turniere und Wettkämpfe ausgerichtet hat. Insoweit kommt eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG und dementsprechend ein Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Betracht.
- 46 cc) Die im Hinblick auf diese beiden Punkte unzureichenden und

widersprüchlichen Sachverhaltsdarstellungen im angefochtenen Urteil sind materiell-rechtliche Fehler, die auch ohne diesbezügliche Rügen vom Revisionsgericht von Amts wegen zu beachten sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28. Januar 1987 I R 85/80, BFHE 150, 120, BStBl II 1987, 616; vom 10. November 1992 VIII R 98/90, BFH/NV 1993, 468, 470, m.w.N, und vom 10. Mai 1994 IX R 75/90, BFH/NV 1995, 213; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz 41, m.w.N.).