

# Urteil vom 18. August 2011, V R 64/09

## Besteuerung von Umsätzen einer gemeinnützigen GmbH aus der Vermietung einer Eislaufhalle - sportliche Veranstaltung

BFH V. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, UStG § 4 Nr 22 Buchst b, UStG § 4 Nr 22 Buchst b, AO § 65 Abs 3

vorgehend FG Bremen, 11. November 2008, Az: 2 K 28/08 (1)

### Tatbestand

- 1** I. Streitig ist, ob die Entgelte, die eine gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) für die Benutzung ihrer Eislaufhalle zum Eislaufen und zu ähnlichen sportlichen Betätigungen einnimmt, dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG) unterliegen.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) verfolgt nach ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke. Gegenstand ihres Unternehmens ist die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und die Förderung des Sports in A. Sie betreibt u.a. eine Eislaufhalle. Benutzer der Eislaufhalle sind überwiegend Kinder und Jugendliche. Sie besuchen die Eislaufhalle sowohl als Einzelpersonen als auch als Mitglieder von Schulklassen und Sportvereinen. Die Benutzer der Eislaufhalle stammen überwiegend aus dem Stadtgebiet A und der näheren Umgebung. Ca. 89 % der Besucher kommen aus einem Umkreis von bis zu 50 km.
- 3** Die Klägerin ging davon aus, dass die Überlassung der Eislaufhalle an Vereine, Gruppen und die Öffentlichkeit zum Eislaufen einen Zweckbetrieb darstelle und unterwarf die daraus erzielten Umsätze dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG.
- 4** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) sah hierin demgegenüber keine sportliche Veranstaltung und damit keinen Zweckbetrieb i.S. des § 67a der Abgabenordnung (AO). Die Eislaufhalle der Klägerin sei auch kein Zweckbetrieb i.S. des § 65 AO. Da sie zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art in größerem Umfang in Wettbewerb trete, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar sei, erfülle sie jedenfalls nicht die Voraussetzungen des § 65 Nr. 3 AO.
- 5** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nach erfolglosem Einspruchsverfahren statt. Zur Begründung seines in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2010, 527 veröffentlichten Urteils führte das FG im Wesentlichen aus, die streitigen Umsätze aus der Überlassung der Eislaufhalle unterlägen dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG.
- 6** Das Eislaufen sei, ebenso wie das Inlineskaten, eine sportliche Betätigung. Mit dem Betrieb der Eislaufhalle und deren Überlassung für den Eislauf, das (Sledge-)Eishockey und im Sommer gelegentlich für das Inlineskaten habe die Klägerin in den Streitjahren satzungsgemäß den Sport i.S. von § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO in Gestalt des Eissports und des Skatesports gefördert. Mit der Gestattung der entgeltlichen Nutzung der Eislaufhalle zum Eislaufen, (Sledge-)Eishockeyspielen und Inlineskaten habe die Klägerin einen für die Steuervergünstigung unschädlichen Zweckbetrieb i.S. des § 65 AO ausgeübt.
- 7** Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Klägerin habe in seiner Gesamtrichtung, d.h. mit den ihn begründenden Tätigkeiten und nicht nur mit den durch ihn erzielten Einnahmen, dazu gedient, den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck der Klägerin zu verwirklichen. Denn die Eislaufhalle sei von der Klägerin betrieben worden, um satzungsgemäß den Sport, insbesondere in Gestalt des Eissports (Eislaufen, Eishockey u.ä.), zu fördern. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in Form der Eislaufhalle sei die notwendige Voraussetzung für die Erfüllung des Satzungszwecks der Klägerin gewesen, denn weder in A selbst noch im Umkreis von 55 Straßenkilometern habe es in den Streitjahren eine andere Eislaufmöglichkeit gegeben. Ohne die Eislaufhalle der Klägerin habe der Eissport in A nicht gefördert werden können.

- 8 Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Klägerin sei in den Streitjahren zu nichtbegünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art auch nicht in Wettbewerb getreten.
- 9 Für das Vorliegen von Wettbewerb seien Feststellungen zur Wettbewerbssituation vor Ort erforderlich. Es komme dabei auf den Einzugsbereich an. Zudem seien der Kreis der Leistungsempfänger, die Ausgestaltung der jeweiligen vertraglichen Bedingungen und die Höhe der Entgelte von Bedeutung. Nur auf dieser Grundlage lasse sich beurteilen, ob ein anderer --nicht steuerbegünstigter-- Betreiber die gegebene Nachfrage überhaupt in ähnlicher Weise befriedigen könne.
- 10 Bei ortsbezogenen Leistungen, zu denen auch die Überlassung einer Eisfläche in einer stationären Eislaufhalle gehöre, beschränke sich die Nachfragegruppe auf Personen im Umkreis. Anbieter von ortsbezogenen Leistungen könnten daher von vornherein nur örtlich beschränkt in Wettbewerb mit anderen Anbietern treten. In dem beim Eislaufen berücksichtigungsfähigen Umkreis von 50 km habe es keine Wettbewerber und damit keinen tatsächlichen Wettbewerb gegeben.
- 11 Auch potenziellen Wettbewerb mit nicht steuerbegünstigten Unternehmen habe es nicht gegeben. Das ergebe sich aus der fehlenden Gewinnerzielungsmöglichkeit beim Betrieb einer Eislaufhalle. Die Differenz zwischen dem ermäßigten und dem vollen Steuersatz stelle deshalb für einen potentiellen Konkurrenten keine Marktzutrittsschranke dar. Entscheidend für die Qualifizierung als Zweckbetrieb sei, dass die vom Staat getragene GmbH nicht auf einem Markt tätig werde, auf dem gleichartige Leistungen auch von privaten Unternehmern in einer Weise angeboten würden, die eine unterschiedliche Bewertung am Maßstab des Allgemeinwohls nicht zulasse. Der Streitfall sei dadurch gekennzeichnet, dass es auf der Angebotsseite keinen Markt gebe, weil sich der Betrieb einer stationären Eislaufhalle mit einer Größe, die die Ausübung des (Sledge-)Eishockeysports ermögliche, im Einzugsbereich der Klägerin auch bei Hinzudenken der Steuerbegünstigung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG für ein gewinnorientiertes privates Unternehmen nicht lohne, weil er nicht einmal kostendeckend möglich sei.
- 12 Mit der Revision macht das FA Verletzung materiellen Rechts (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG, § 65 AO) geltend.
- 13 Die Vermietung von Sportstätten für kurze Dauer sei als Zweckbetrieb i.S. des § 65 AO zu beurteilen, wenn es sich um eine Überlassung eines Vereins an Mitglieder des Vereins handle. Kurzfristige Vermietungen eines Vereins an Nichtmitglieder des Vereins führten dagegen zur Annahme eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der kein Zweckbetrieb i.S. des § 65 AO sei. Das Gleiche gelte bei Vermietung an Mitglieder und Nichtmitglieder zu gleichen Bedingungen, denn es handle sich dabei nicht um ein unentbehrliches Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks. Wenn schon bei einem Verein die entgeltliche Überlassung an Nichtmitglieder schädlich sei, so müsse dies umso mehr für eine GmbH gelten. Die Klägerin habe die Rechtsform einer GmbH gewählt und sei damit von vornherein bewusst und gewollt als Wettbewerberin am Markt aufgetreten. Im Gegensatz zu einem Verein, der in erster Linie gegenüber seinen Mitgliedern tätig werde und damit nur eingeschränkt am Wettbewerb teilnehme, verdränge die Klägerin seit ihrer Gründung mögliche Anbieter. Es stelle eine Rechtsverletzung dar, dass die Klägerin auf Grund ihrer Rechtsform als GmbH besser gestellt werde als ein Verein, bei dem die Vermietung von Eislaufflächen an Nichtmitglieder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstelle.
- 14 Außerdem verstoße es gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, wenn Benutzer einer Eislaufhalle in anderen Bundesländern den Regelsteuersatz, in A dagegen den ermäßigten Steuersatz zahlen müssten. Es sei auch mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit nicht vereinbar, nur den lokalen Markt zu berücksichtigen.
- 15 Entgegen der Entscheidung des FG seien auch temporäre Eislaufflächen (vor dem Einkaufszentrum ... und vor der ...) mit dem Angebot der Klägerin vergleichbar.
- 16 Es sei auch nicht nur ein Vergleich mit Betreibern von Eislaufflächen sondern auch mit Betreibern alternativer Schlittschuhbahnen vorzunehmen. So seien Schlittschuharenen mit neuartigem Kunststoffbelag erheblich kostengünstiger zu betreiben.
- 17 Das FA beantragt,  
  
das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 12. November 2008 2 K 28/08 (1) aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 18 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

**19** Sie teilt die Auffassung des FG.

## Entscheidungsgründe

- 20** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 21** 1. Die Leistungen der Klägerin sind nicht nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG von der Umsatzsteuer befreit.
- 22** a) § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG befreit u.a. sportliche Veranstaltungen, die von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken dienen, durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht. Die Klägerin hat durch die Vermietung der Eislaufhalle keine "sportlichen Veranstaltungen" durchgeführt. 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 Grenze der sportlichen Veranstaltung ist aber unterschritten, wenn die Maßnahme nur eine Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen bzw. -anlagen zum Gegenstand hat, bei denen das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht. Eine Hallenvermietung ist keine "sportliche Veranstaltung", weil die Vermietung von Sportstätten lediglich die Voraussetzung für sportliche Veranstaltungen schafft (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. August 2010 V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191; vom 3. April 2008 V R 74/07, BFHE 221, 451, BFH/NV 2008, 1631; vom 11. Oktober 2007 V R 69/06, BFHE 219, 287; BFH-Beschluss vom 20. November 2008 V B 264/07, BFH/NV 2009, 430).
- 23** b) Allerdings werden die Umsätze von der in 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) vorgesehenen Steuerbefreiung umfasst. Bei der Überlassung der Eislaufhalle an Sportler handelt es sich um "bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben". Dabei erfüllt die Klägerin als gemeinnützige GmbH auch die persönlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung (vgl. hierzu Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 16. Oktober 2008 C-253/07, Canterbury Hockey Club, Slg. 2008, I-7821-7840, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2008, 854).
- 24** Die Klägerin hat sich aber nicht auf die --gemäß § 15 Abs. 2 UStG mit dem Verlust des Vorsteuerabzugs aus den für die befreiten Leistungen bezogenen Leistungsbezüge einhergehende-- Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 77/388/EWG berufen.
- 25** 2. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG vorliegen.
- 26** Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ermäßigt sich die Umsatzsteuer für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar u.a. gemeinnützige Zwecke verfolgen. Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Zur Förderung der Allgemeinheit gehört nach § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO in der in den Streitjahren geltenden Fassung u.a. die Förderung des Sports (vgl. BFH-Urteil in BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191).
- 27** Die Steuerermäßigung in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG beruht auf Art. 12 Abs. 3 Buchst. a Unterabs. 2 und 3 der Richtlinie 77/388/EWG. Danach können die Mitgliedstaaten auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien einen ermäßigten Steuersatz anwenden. In der Anlage H der Richtlinie 77/388/EWG sind das Überlassen von Sportanlagen (Nr. 13 der Anlage H) und steuerpflichtige Leistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit (Nr. 14 der Anlage H) genannt.
- 28** Bei der Auslegung von § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG ist zu berücksichtigen, dass grundsätzlich der normale Steuersatz gilt und der ermäßigte Steuersatz die Ausnahme ist. Dementsprechend sind Tatbestandsmerkmale, die zu dieser Ausnahme führen, eng auszulegen (vgl. EuGH-Urteil vom 18. Januar 2001 C-83/99, Kommission/Spanien, BFH/NV Beilage 2001, 124, m.w.N.; BFH-Urteil vom 29. Januar 2009 V R 46/06, BStBl II 2009, 560).
- 29** a) Fördert eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, ergibt sich hieraus kein uneingeschränkter Anspruch auf

Gewährung der Steuervergünstigung durch Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG schließt diese Steuervergünstigung selbst bei Verfolgung gemeinnütziger Zwecke aus, wenn die Zweckverfolgung zur Erbringung von Leistungen führt, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Es handelt sich dabei um eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 14 AO). Der Betrieb der Eislauhalle ist ein solcher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb; das ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.

- 30** b) Allerdings bleibt auch bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO) die Steuerermäßigung erhalten, wenn es sich bei dem Geschäftsbetrieb um einen Zweckbetrieb handelt (§ 64 Abs. 1 AO). Der Zweckbetrieb setzt nach § 65 AO voraus, dass 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 erfüllt werden (vgl. BFH-Urteile vom 29. Januar 2009 V R 46/06, BStBl II 2009, 560; vom 23. Juli 2009 V R 93/07, BFHE 226, 435, m.w.N.). Daran fehlt es.
- 31** aa) Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob die begünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Klägerin (Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und des Sports) nur durch den Betrieb der Eissporthalle erreicht werden können (§ 65 Nr. 2 AO). Das wäre dann der Fall, wenn sich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen ließe, sondern als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen wäre (BFH-Urteile in BStBl II 2009, 560; in BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191).
- 32** bb) Die Steuerbegünstigung scheidet jedenfalls deshalb aus, weil die Klägerin mit dem Betrieb der Eislauhalle zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO).
- 33** aaa) Zwar hat das FG zur Beurteilung der Wettbewerbssituation zu Recht auf den Einzugsbereich der Klägerin abgestellt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 30. März 2000 V R 30/99, BFHE 191, 434, BStBl II 2000, 705) und mit gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindender Wirkung festgestellt, dass dieser im vorliegenden Fall einen Umkreis von ca. 50 km umfasst.
- 34** bbb) Wettbewerb i.S. des § 65 Nr. 3 AO setzt aber nicht voraus, dass die Körperschaft auf einem Gebiet tätig ist, in dem sie tatsächlich in Konkurrenz zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art tritt. Der Sinn und Zweck des § 65 Nr. 3 AO liegt in einem umfänglichen Schutz des Wettbewerbs, der auch den potentiellen Wettbewerb umfasst (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2009, 560, m.w.N.). Es gibt keinen Grund, weshalb die Vermietung einer Eislauhalle nicht auch von anderen Unternehmern betrieben werden könnte. Das wird bestätigt durch die Feststellungen des FG, wonach in A, B und C vergleichbare Anlagen von privaten Unternehmern betrieben wurden. Außerdem gab es in den Streitjahren noch Eislaufmöglichkeiten in D und in E, ohne dass das FG Feststellungen dazu getroffen hätte, ob diese von einem privaten Unternehmer oder durch die öffentliche Hand betrieben werden. Hinzu kommen nach den Streitjahren die Anlagen X, Y und Z. Die Möglichkeit Privater, in diesen Markt einzutreten, ist daher auch real und nicht rein hypothetisch. Die Rentabilitätserwägungen des FG stehen dem nicht entgegen.
- 35** ccc) Das steht auch nicht im Widerspruch zum EuGH-Urteil vom 16. September 2008 C-288/07 (Isle of Wight Council, Slg. 2008, I-7203, 7244, UR 2008, 816). Der EuGH hat darin auf die Frage, ob die Behandlung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig werden, als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, geantwortet, dass dies in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen ist, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht (Leitsatz 1 und Rn. 53). Der EuGH hat ferner entschieden, dass der Schutz des Wettbewerbs nicht nur den gegenwärtigen, sondern auch den potenziellen Wettbewerb umfasst, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht rein hypothetisch ist (Rn. 65) und dass eine "größere" Wettbewerbsverzerrung i.S. des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG bereits vorliegt, wenn die gegenwärtigen oder potenziellen Wettbewerbsverzerrungen mehr als unbedeutend sind (Rn. 79). Das Urteil kann auf das nationale Gemeinnützigkeitsrecht nicht übertragen werden. Gemäß Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG können die Mitgliedstaaten auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der im Anhang H genannten Kategorien einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Im Anhang H sind in

Kategorie 13 die Überlassung von Sportanlagen und in Kategorie 14 die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke im Bereich der sozialen Sicherheit genannt. Die Gewährung der Steuerermäßigung steht damit unionsrechtlich unter keinem Wettbewerbsvorbehalt; ihre Ausgestaltung fällt vielmehr in das Ermessen der Mitgliedstaaten. Die Mitgliedstaaten sind insoweit zu einer "selektiven Anwendung" des ermäßigten Steuersatzes berechtigt, wobei der Grundsatz steuerlicher Neutralität zu beachten ist (EuGH-Urteil vom 6. Mai 2010 C-94/09, Kommission/Frankreich Rdn. 29H, UR 2010, 454). Im Übrigen führt auch die Anwendung des Wettbewerbsbegriffs des EuGH-Urteils in der Rechtssache Isle of Wight in Slg. 2008, I-7203, UR 2008, 816 zu keinem anderen Ergebnis, weil danach nicht auf den durch den Einzugsbereich begrenzten lokalen Markt, sondern auf die Tätigkeit als solche abzustellen ist. Die Wettbewerbsverzerrung ergibt sich danach schon daraus, dass die Tätigkeit als solche auch durch private Steuerpflichtige nicht nur ausgeübt werden kann, sondern im vorliegenden Fall auch tatsächlich ausgeübt worden ist.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)