

Urteil vom 23. Juli 2019, XI R 7/17

Ort der Leistungen eines Boxtrainers

ECLI:DE:BFH:2019:U.230719.XIR7.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 3a Abs 2 Nr 3 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 52 Buchst a, UStG § 3a Abs 1 S 1, EWGRL 388/77 Art 9 Abs 2 Buchst c, UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 17. Oktober 2016, Az: 3 K 464/13

Leitsätze

1. NV: Der Anwendungsbereich des § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG a.F. ist nicht auf Leistungen bei Veranstaltungen beschränkt.
2. NV: Trainerleistungen stellen mit sportlichen Leistungen zusammenhängende Tätigkeiten dar, die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind, wenn der Sport auf demselben Niveau und in vergleichbarer Qualität ohne die zu prüfende Tätigkeit nicht gewährleistet wäre.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 18.10.2016 - 3 K 464/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Boxtrainer. In den Streitjahren war er aufgrund einer Vereinbarung vom 01.11.2005 für einen sog. Boxstall tätig.
- 2 Nach der Vereinbarung sollte der Kläger auf Basis eines freien Mitarbeiterverhältnisses die Boxer in Trainings- und Wettkampfbelangen sportlich betreuen. Er sollte den Umfang seiner Tätigkeit frei mit den Boxern bestimmen, wobei gewährleistet sein musste, dass jene in angemessenem und gut trainiertem Zustand gehalten und in Abstimmung mit dem Auftraggeber auf die jeweiligen Box-Kämpfe vorbereitet werden. Das Honorar sollte sich gestaffelt nach Anzahl der im jeweiligen Monat betreuten Personen bemessen. Zusätzlich sollte der Kläger pro Titel-Kampf eines von ihm betreuten Boxers (Weltmeisterschafts- und Europameisterschaftskämpfe) als Honorar eine Provision in Höhe von ... % der Netto-Kampf-Börse des jeweiligen Boxers (nach Abzug der vertraglichen Provisionsansprüche des Boxstalls) erhalten.
- 3 Der Kläger stellte in den Streitjahren "für die Trainertätigkeit in der Vorbereitung ... gemäß Vereinbarung vom 01.11.2005" Anteile an den Kampfbörsen sowie Festbeträge aus den Kämpfen von vier Boxern im Ausland in Rechnung. Die Entgelte hierfür betragen 2008 insgesamt ... € und 2009 insgesamt ... €.
- 4 Der Kläger unterwarf diese Umsätze in seinen Umsatzsteuer-Jahreserklärungen vom 30.11.2009 (für 2008) und 21.02.2011 (für 2009) unter Verweis auf den Leistungsort im Ausland nicht der deutschen Umsatzsteuer. Daneben

stellte der Kläger dem Boxstall für die Boxer das laufende Training in Rechnung und unterwarf diese Entgelte der deutschen Umsatzsteuer.

- 5 Nach einer Außenprüfung kam der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) u.a. zu dem Ergebnis, dass der Kläger alle Leistungen im Inland erbracht habe, da die Betreuung der Boxer am Kampftag im Ausland in dem gesamten Leistungspaket lediglich eine untergeordnete Rolle spiele, und erließ am 19.10.2012 entsprechende Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2008 und 2009.
- 6 Dem hiergegen gerichteten Einspruch gab das FA mit seiner Einspruchsentscheidung vom 27.11.2013 nur insoweit statt, als es die Trainingsleistungen hinsichtlich des Boxers S in 2008, für den der Kläger lediglich die Beteiligung an der Wettkampfbörse im Ausland in Rechnung gestellt hatte, als nicht im Inland steuerbar ansah. Im Übrigen unterwarf das FA jedoch weiterhin Wettkampfprovisionen als Umsätze in 2008 in Höhe von ... € und 2009 in Höhe von ... € der Umsatzsteuer und wies den Einspruch insoweit als unbegründet zurück.
- 7 Mit Urteil vom 18.10.2016 - 3 K 464/13 (veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 788) wies das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern (FG) die Klage ab. Es folgte der Auffassung des FA.
- 8 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Der Kläger beantragt,
unter Aufhebung der Vorentscheidung und Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2008 vom 19.10.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.11.2013 die Umsatzsteuer um ... € herabzusetzen und unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung und Änderung des Umsatzsteuerbescheids für 2009 vom 19.10.2012 die Umsatzsteuer um ... € herabzusetzen.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 1. Das FG hat die den Leistungsort bestimmende Regelung des § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG a.F.) dahingehend rechtsfehlerhaft ausgelegt, dass es danach einer veranstaltungsbezogenen Tätigkeit bedürfe und nur eine solche unerlässlich für die in § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG a.F. aufgeführten Tätigkeiten sein könne.
- 13 a) Abweichend von der Bestimmung zum Ort der Leistung in § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG führt der Unternehmer in den Streitjahren nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG a.F. u.a. wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind, dort aus, wo er jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wurde.
- 14 b) Diese Vorschrift beruht auf Art. 52 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der für die Streitjahre geltenden Fassung (MwStSystRL a.F.). Nach Art. 52 Buchst. a MwStSystRL a.F. erbringt der Steuerpflichtige bei Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnlichen Tätigkeiten, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Dienstleistungen, die Leistung an dem Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich bewirkt wurde (zuvor inhaltsgleich Art. 9 Abs. 2 Buchst. c erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern).
- 15 c) § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG a.F. ist i.S. des Art. 52 Buchst. a MwStSystRL a.F. richtlinienkonform auszulegen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.12.2010 - XI R 27/09, BFHE 232, 560, BStBl II 2011, 458, Rz 48;

BFH-Beschluss vom 04.04.2012 - V B 78/11, BFH/NV 2012, 1195, Rz 7, und zur Rechtslage seit 2011: BFH-Urteil vom 12.10.2016 - XI R 5/14, BFHE 255, 457, BStBl II 2017, 500, Rz 33, jeweils m.w.N.).

- 16** Zu beachten ist dabei, dass die Regel des Art. 52 Buchst. a MwStSystRL a.F. --auch wenn darin ein besonderer steuerlicher Anknüpfungspunkt geregelt ist-- nicht als eng auszulegende Ausnahme von einem allgemeinen Grundsatz angesehen werden darf (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Srf konsulterna vom 13.03.2019 - C-647/17, EU:C:2019:195, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2019, 442, Rz 22; Geelen vom 08.05.2019 - C-568/17, EU:C:2019:388, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2019, 362, Rz 25, jeweils m.w.N.). Allerdings ist auch nichts dafür ersichtlich, dass diese Regelung weit auszulegen wäre (BFH-Beschluss vom 29.08.2012 - XI R 19/09, BFH/NV 2013, 272, Rz 8).
- 17** aa) Die in Art. 52 Buchst. a MwStSystRL a.F. genannten Leistungen sind insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass sie sich an eine Vielzahl von Empfängern richten, nämlich an alle Personen, die in unterschiedlicher Weise an Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts oder der Unterhaltung teilnehmen (vgl. EuGH-Urteil Kronospan Mielec vom 07.10.2010 - C-222/09, EU:C:2010:593, BFH/NV 2010, 2377, Rz 24; BFH-Urteil in BFHE 255, 457, BStBl II 2017, 500, Rz 35 zu Art. 54 MwStSystRL n.F.).
- 18** bb) Außerdem fallen unter die besondere Ortsregelung des Art. 52 Buchst. a MwStSystRL a.F. nicht nur Leistungen, die sich auf die dort genannten Tätigkeiten beziehen, sondern alle jene Leistungen, die zwar selbst keine solche Tätigkeit darstellen, aber mit ihr zusammenhängen und für ihre Ausübung unerlässlich sind, ohne dass darauf abzustellen wäre, wer die Tätigkeit ausübt (vgl. EuGH-Urteil Dudda vom 26.09.1996 - C-327/94, EU:C:1996:355, BStBl II 1998, 313, Rz 25, 28 ff.; BFH-Urteil in BFHE 255, 457, BStBl II 2017, 500, Rz 36 zu Art. 54 MwStSystRL n.F.).
- 19** cc) Die von Art. 52 Buchst. a MwStSystRL a.F. erfassten unterschiedlichen Kategorien von Dienstleistungen haben u.a. gemeinsam, dass sie im Allgemeinen anlässlich punktueller Veranstaltungen erbracht werden und der Ort, an dem diese Dienstleistungen tatsächlich bewirkt werden, grundsätzlich einfach festzustellen ist, weil diese Veranstaltungen an einem bestimmten Ort stattfinden (vgl. EuGH-Urteile Gillan Beach vom 09.03.2006 - C-114/05, EU:C:2006:169, HFR 2006, 628, Rz 24 f.; Inter-Mark Group vom 27.10.2011 - C-530/09, EU:C:2011:697, BStBl II 2012, 160, Rz 23; Geelen, EU:C:2019:388, MwStR 2019, 362, Rz 39).
- 20** Allerdings ist § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG a.F. nicht auf Leistungen bei Veranstaltungen beschränkt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 255, 457, BStBl II 2017, 500, Rz 39 mit Bezug u.a. auf EuGH-Urteil RAL (Channel Islands) u.a. vom 12.05.2005 - C-452/03, EU:C:2005:289, BFH/NV 2005, Beilage 4, 302, Rz 30 ff.; so auch Ruppe/Achatz, UStG, § 3a Rz 109; kritisch: Wäger in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3a Rz 159; Stadie in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 3a Rz 344). Dies gilt in den Streitjahren insbesondere auch mit Blick auf den nicht auf Veranstaltungen abstellenden Wortlaut des Art. 52 Buchst. a MwStSystRL a.F. Soweit eingewandt wird, dass nur bei einer veranstaltungsbezogenen Leistung der Leistungsort einfach festgestellt werden könne (vgl. Wäger in Sölch/Ringleb, a.a.O., § 3a Rz 159), hat der EuGH in der Entscheidung Geelen (EU:C:2019:388, MwStR 2019, 362, Rz 42) klargestellt, dass der Anwendung der Ortsregel nach Art. 52 Buchst. a MwStSystRL a.F. nicht entgegensteht, wenn eine leichte Identifizierbarkeit oder genaue Bestimmung des Ortes, an dem die Tätigkeit tatsächlich bewirkt wird, nicht möglich ist.
- 21** 2. Das FG ist abweichend von diesen Grundsätzen davon ausgegangen, dass der Anwendung des § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG a.F. entgegenstehe, dass die klägerischen Leistungen nicht im Rahmen einer Veranstaltung von den Besuchern dieser Veranstaltung "verbraucht" würden, und hat die Unerlässlichkeit der Trainerleistung für die sportliche Tätigkeit der Boxer wegen fehlender Veranstaltungsbezogenheit abgelehnt.
- 22** Damit kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Sie ist deshalb aufzuheben.
- 23** 3. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 24** a) Das FG-Urteil enthält keine tragfähige Tatsachengrundlage für die der Tatsacheninstanz obliegende Beurteilung, was Leistungsinhalt und wer Leistungsempfänger war.
- 25** aa) So wird das FG im zweiten Rechtsgang nach Feststellung der wesentlichen Tätigkeitsmerkmale und der Gesamtumstände der Leistungserbringung anhand der hierzu in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien (vgl. EuGH-Urteile Stadion Amsterdam vom 18.01.2018 - C-463/16, EU:C:2018:22, Deutsches Steuerrecht 2018, 246, Rz 22; BFH-Urteile vom 21.01.2015 - XI R 13/13, BFHE 248, 462, BStBl II 2015, 730, Rz 28; vom 02.08.2018 - V R 6/16, BFHE 262, 272, BStBl II 2019, 293, Rz 13; vom 14.02.2019 - V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350,

Rz 15 f., jeweils m.w.N.) zu würdigen haben, ob es sich bei der Leistung des Klägers um eine komplexe einheitliche Leistung handelt oder ob --wie in der Regel-- jede Leistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist (vgl. EuGH-Urteile Deutsche Bank vom 19.07.2012 - C-44/11, EU:C:2012:484, BStBl II 2012, 945, Rz 24 f.; Bastova vom 10.11.2016 - C-432/15, EU:C:2016:855, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2016, 913, Rz 74; BFH-Urteile vom 26.03.1992 - V R 16/88, BFHE 168, 458, BStBl II 1992, 929, unter II.2., Rz 11; in BFHE 232, 560, BStBl II 2011, 458, Rz 17 f.; in BFHE 262, 272, BStBl II 2019, 293, Rz 13 f.). Dabei können die Rechnungsstellungs- und Preisbildungsmodalitäten Hinweise auf die Einheitlichkeit einer Leistung liefern, da sie die Interessen der Vertragsparteien widerspiegeln können, ohne dass diesen Faktoren jedoch eine entscheidende Bedeutung zukäme (vgl. EuGH-Urteile Everything Everywhere vom 02.12.2010 - C-276/09, EU:C:2010:730, HFR 2011, 224, Rz 29; BGZ Leasing vom 17.01.2013 - C-224/11, EU:C:2013:15, HFR 2013, 270, Rz 44 f., jeweils m.w.N.; BFH-Urteile vom 13.11.2013 - XI R 24/11, BFHE 243, 471, BStBl II 2017, 1147, Rz 53; vom 27.02.2014 - V R 14/13, BFHE 245, 272, BStBl II 2014, 869, Rz 24). Auch nicht allein bedeutsam ist, ob die Beteiligten die Vereinbarungen in ein oder zwei Vertragsurkunden niedergelegt haben (BFH-Urteil in BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 20, m.w.N.). Zu würdigen ist zudem der Beteiligtenvortrag zu den Umständen der tatsächlichen Leistungserbringung.

- 26** bb) Im Hinblick auf den Vertragswortlaut unter Ziff. 1.1 ist zu beurteilen, ob Leistungsempfänger nicht der jeweilige betreute Sportler war und es sich insofern um Entgelt von dritter Seite handelte oder dass womöglich weitere vertragliche Beziehungen des Klägers zu den Boxern bestanden, die Aufschluss über den Leistungsinhalt geben.
- 27** Auch sind die Bestimmungen unter Ziff. 7 des Vertrags daraufhin zu prüfen, ob es sich bei der hierin geregelten Rechteübertragung lediglich um Nebenleistungen handelt.
- 28** b) Außerdem wird das FG unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse zu verifizieren haben, ob der Kläger --entsprechend dem Vertragswortlaut-- tatsächlich selbständig i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG tätig war (vgl. allgemein BFH-Urteile vom 14.04.2010 - XI R 14/09, BFHE 230, 245, BStBl II 2011, 433, Rz 20 f.; vom 11.11.2015 - V R 3/15, BFH/NV 2016, 795, Rz 20 f.; vom 22.06.2016 - V R 46/15, BFHE 254, 272, Rz 18 ff., jeweils m.w.N.).
- 29** Im Übrigen fehlen auch tatsächliche Feststellungen zum wettkampfbezogenen Entgelt, die --im Hinblick auf die zu platzierungsabhängigen Preisgeldern ergangene Rechtsprechung-- möglicherweise relevant sind (vgl. EuGH-Urteil Bastova, EU:C:2016:855, UR 2016, 913, Rz 54; BFH-Urteile vom 30.08.2017 - XI R 37/14, BFHE 259, 175, BStBl II 2019, 336, Rz 25; vom 02.08.2018 - V R 21/16, BFHE 262, 548, BStBl II 2019, 339, Rz 23; BFH-Beschluss vom 25.07.2018 - XI B 103/17, BFH/NV 2019, 299, Rz 10).
- 30** c) Bei der anschließenden Leistungsortbestimmung und Prüfung des § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG a.F. hat das FG zu beurteilen, ob die Trainings- und Betreuungsleistungen mit sportlichen Leistungen zusammenhängende Tätigkeiten darstellen, die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind. Dabei wird es zu beachten haben, dass davon zwar nur solche Leistungen erfasst werden, die sich unmittelbar und direkt auf die Ausübung der Tätigkeiten auf dem Gebiet des Sports beziehen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 272, Rz 5). Insofern ist entscheidend, ob der Sport auf demselben Niveau und in vergleichbarer Qualität ohne die zu prüfende Tätigkeit gewährleistet wäre (vgl. BFH-Urteil vom 16.10.2013 - XI R 34/11, BFHE 243, 435, Rz 56). Das Merkmal der Unerlässlichkeit ist jedoch nach der Rechtsprechung für den Fall des Golfunterrichts erfüllt (BFH-Urteile vom 02.03.2011 - XI R 21/09, BFHE 233, 269, Rz 33; in BFHE 243, 435, Rz 47).
- 31** Daran, dass die Leistung eines Trainers selbst als sportliche Leistung anzusehen ist, bestehen allerdings nicht zuletzt im Hinblick auf den fehlenden Auftritt als Sportler in der Öffentlichkeit (vgl. auch BFH-Urteil vom 20.12.2017 - I R 98/15, BFHE 260, 169, Rz 35 ff.) Zweifel.
- 32** d) Wenn das FG nach eingehender Prüfung weiterhin von einer einheitlichen Leistung ausgehen sollte, kann nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats der Ort der Leistungen anteilig in verschiedenen Mitgliedstaaten liegen (BFH-Urteil in BFHE 255, 457, BStBl II 2017, 500, Rz 30). Abweichend hiervon hat der Österreichische Verwaltungsgerichtshof (Erkenntnisse vom 30.03.2006 - 2002/15/0075; vom 16.12.2009 - 2007/15/0208; vom 28.06.2012 - 2010/15/0152, jeweils abrufbar im "Rechtsinformationsdienst des Bundes" unter www.ris.bka.gv.at) eine Aufteilung der Leistungen eines Trainers abgelehnt. Auf die Diskussion in der Literatur, ob der Leistungsort nach dem Tätigkeitsschwerpunkt (qualitativ bzw. subsidiär nach Zeitaufwand) einheitlich zu bestimmen ist (Sarnthein, Österreichische Steuer-Zeitung 2000, 203; Mairinger, Steuer- und Wirtschaftskartei --SWK-- 2007, S 266; Ruppe/Achatz, UStG, § 3a Rz 105; Nr. II.1 der Österreichischen Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 zu § 3a UStG) oder das Entgelt nach Tätigkeitsdauer aufgeteilt in verschiedenen Ländern zu besteuern ist (Beiser, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2004, 48 und SWK 2010, S 577), so dass der Frage der Einheitlichkeit der Leistung keine Bedeutung zukäme (vgl. Anm. Hörtnagl, SWK 2007, S 269), sowie § 3b UStG wird ebenso verwiesen.

- 33** Ob es auf diese Frage entscheidungserheblich ankommen wird, ist nach den derzeitigen Feststellungen des FG nicht ersichtlich.
- 34** e) Schließlich hat das FG zu berücksichtigen, dass die streitgegenständlichen Umsätze in 2009 --nach Aktenlage und entgegen der Bezifferung im Urteil mit ... €-- insgesamt ... € betragen.
- 35** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de