

Urteil vom 12. Oktober 2016, XI R 5/14

Zum Leistungsort bei Einräumung der Berechtigung, auf mehreren Golfplätzen im In- und Ausland Golf zu spielen

ECLI:DE:BFH:2016:U.121016.XIR5.14.0

BFH XI. Senat

UStG § 3a Abs 1, UStG § 3a Abs 2, UStG § 3a Abs 3 Nr 1, UStG § 3a Abs 3 Nr 3 Buchst a, UStG § 4 Nr 12 S 1, EGRL 112/2006 Art 43, EGRL 112/2006 Art 44, EGRL 112/2006 Art 47, EGRL 112/2006 Art 53, EGRL 112/2006 Art 54, EUV 282/2011 Art 18, AEUV Art 267, UStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 03. Dezember 2013, Az: 14 K 2811/13

Leitsätze

1. Die Einräumung der Berechtigung, auf einem Golfplatz Golf zu spielen, ist keine "sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück" i.S. des § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG .
2. Räumt ein Unternehmer privaten Golfspielern die Berechtigung ein, auf mehreren Golfplätzen im In- und Ausland Golf zu spielen, richtet sich der Ort dieser Leistungen nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG danach, wo sie von dem Unternehmer tatsächlich erbracht werden .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 4. Dezember 2013 14 K 2811/13 aufgehoben.

Die Umsatzsteuer wird unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids des Beklagten vom 23. September 2015 auf den Betrag festgesetzt, der sich ergibt, wenn nur 50 % der Entgelte für die eingeräumten Spielberechtigungen der deutschen Umsatzsteuer unterworfen werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten im Rahmen der Steuerbarkeit nach dem Umsatzsteuergesetz (UStG) darüber, wo der Ort einer sonstigen Leistung liegt, die in der Einräumung von Spielberechtigungen an private Golfspieler auf Golfplätzen im In- und Ausland besteht.
- 2** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betrieb im Jahr 2013 (Streitjahr) zwei Golfplätze in X, Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Daneben war der Kläger einziger Gesellschafter der ... SARL (SARL) mit Sitz in Y, Französische Republik (Frankreich), die dort zwei Golfplätze betrieb.
- 3** Der Kläger räumte privaten Golfspielern, die bei ihm eine Spielberechtigung erwarben (Spielberechtigte des Klägers), gemäß § 3 der "Bestimmungen zur Spielberechtigung" das Recht ein, sämtliche Golfplätze des Klägers sowie der SARL zu nutzen. Für die Spielberechtigung im In- und Ausland zahlten die Spieler an den Kläger ein einmaliges Spielberechtigungsentgelt sowie einen Jahresbeitrag. Das einmalige Spielberechtigungsentgelt war 14 Tage nach Unterzeichnung des Antrags auf Erteilung einer Spielberechtigung fällig; der Jahresbeitrag war jeweils zum 15. Januar eines jeden Jahres fällig. Nach § 4 Nr. 2 und 3 der "Bestimmungen zur Spielberechtigung" beinhalten

das Spielberechtigungsentgelt und der Jahresbeitrag die "gesetzliche Mehrwertsteuer". Der Kläger wies in den Rechnungen an seine Kunden keine Umsatzsteuer gesondert aus.

- 4 Nach den (unstreitigen) Feststellungen des Finanzgerichts (FG) spielten im Streitjahr ca. 50 % der Spielberechtigten des Klägers in Frankreich und ca. 50 % in Deutschland.
- 5 Der Kläger und die SARL hatten in einem Nutzungsvertrag vereinbart, dass den Spielberechtigten des Klägers auch die von der SARL in Frankreich errichteten und betriebenen Golfplätze zur Nutzung zur Verfügung stehen. Die SARL erhielt hierfür vom Kläger einen Anteil des einmaligen Spielberechtigungsentgelts und der Jahresbeiträge.
- 6 In seinen Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Januar bis März 2013 unterwarf der Kläger seine Umsätze nur zu 50 % der deutschen Umsatzsteuer, da sie nur insoweit auf die Einräumung von Spielberechtigungen im Inland entfielen; soweit das Entgelt anteilig auf die Einräumung von Spielberechtigungen in Frankreich entfalle, liege der Ort der Leistung in Frankreich.
- 7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ging in den Bescheiden über die Umsatzsteuervorauszahlung für die Monate Januar bis März 2013 hingegen davon aus, dass der Ort der Leistung gemäß § 3a Abs. 1 UStG insgesamt im Inland liege, und unterwarf auch die vom Kläger als nicht steuerbar behandelten Umsätze der deutschen Umsatzsteuer. Der Einspruch des Klägers blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2013).
- 8 Das FG gab der Klage statt. Es führte in seinem Urteil aus, der Kläger führe mit der Einräumung der Benutzungsmöglichkeiten diverser Golfsportanlagen gegen Entgelt einheitliche sonstige Leistungen (Einräumung einer Spielberechtigung für bestimmte Golfsportanlagen, Mitnutzung der Golfbahnen, Driving Range, Spielbahnen und Übungsflächen) i.S. des § 3 Abs. 9 UStG aus. Die Einräumung der Nutzung der Club-, Aufenthalts-, Umkleide-, Dusch- und Caddy-Räume sowie die Pflege und Unterhaltung der Golfanlage seien Nebenleistungen zur Hauptleistung. Die Leistungen würden während der Laufzeit des Rechts, die Golfplätze nutzen zu können, erbracht. Die Leistungserbringung beginne mit der Einräumung der Spielberechtigung. Aus diesem Grund sei unerheblich, ob und wann ein Golfspieler mit Spielberechtigung auf einem Golfplatz tatsächlich erscheine.
- 9 Der Ort dieser Leistungen liege nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG dort, wo die Golfplätze liegen; denn es handle sich um "Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück". Die Umsätze seien je zur Hälfte im Inland und in Frankreich steuerbar; das Entgelt sei entsprechend aufzuteilen.
- 10 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 3a UStG). Es macht geltend, entgegen der Vorentscheidung erbringe der Kläger keine "Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück" i.S. des § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG. Für das Recht, innerhalb eines bestimmten Zeitraums nach Belieben auf einem Gelände eine sportliche Tätigkeit auszuüben, fehle es an einem eindeutigen Grundstücksbezug. Der Leistungsort bestimme sich deshalb nach § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG.
- 11 Das FA hat im Laufe des Revisionsverfahrens mitgeteilt, die französische Finanzverwaltung wolle (nunmehr) gegenüber dem Kläger anteilig Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 erheben. Sie stütze ein anteiliges Besteuerungsrecht Frankreichs auf die Ortsregelung des Art. 54 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL; in Deutschland umgesetzt durch § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG). Nach Auffassung des FA bestehen allerdings Zweifel, wie die Formulierung "Dienstleistungen an einen Nichtsteuerpflichtigen betreffend Tätigkeiten auf dem Gebiet ... des Sports" in Art. 54 MwStSystRL auszulegen sei und ob sich der Kläger deshalb mit Erfolg auf das Unionsrecht berufen könne; es regt an, zur Klärung dieser Zweifel ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) zu richten. Das FA sei zwar der Auffassung, dass der Ort der Leistung auch nicht nach Art. 54 Abs. 1 MwStSystRL teilweise in Frankreich liege. Da jedoch die französische Finanzverwaltung Art. 54 Abs. 1 MwStSystRL weiter auslege als das FA, drohe im Streitfall eine echte Doppelbesteuerung.
- 12 § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG greift nach Auffassung des FA jedenfalls nicht ein. Die Einräumung der Spielberechtigung auf einem Golfplatz sei keine "sportliche Leistung eines Unternehmers" i.S. des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG.
- 13 Das FA hat mitgeteilt, es habe am 23. September 2015 einen Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 2013 (Streitjahr) erlassen, in dem es wie zuvor davon ausgegangen sei, dass der Ort sämtlicher Leistungen des Klägers im Inland liege. Gründe, deshalb nach § 127 der Finanzgerichtsordnung (FGO) das angefochtene Urteil aufzuheben und die

Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, lägen nicht vor. Dem hat sich der Kläger angeschlossen.

- 14 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 15 Der Kläger beantragt, den Umsatzsteuerbescheid für 2013 vom 23. September 2015 dahingehend zu ändern, dass die steuerpflichtigen Umsätze zu 19 % von ... € um ... € auf ... € reduziert werden.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist im Ergebnis unbegründet. Die Vorentscheidung ist zwar aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil im Laufe des Revisionsverfahrens der Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr ergangen ist. Der Klage ist aber weiterhin stattzugeben. Denn die Vorentscheidung verletzt zwar § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG; sie stellt sich aber aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, Abs. 4 FGO): Der Ort der Einräumung der Spielberechtigung auf einem Golfplatz liegt bei richtlinienkonformer Auslegung des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG dort, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht (eingeräumt) wird, und deshalb im Streitfall nur teilweise in Deutschland und im Übrigen in Frankreich.
- 17 1. Das Urteil des FG vom 4. Dezember 2013 ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.
- 18 a) Das FA hat nach Einreichung der Steuererklärung des Klägers (§ 18 Abs. 3 UStG) i.S. des § 168 Satz 2 der Abgabenordnung zugestimmt und sodann am 23. September 2015 einen Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Streitjahr erlassen. Diese Bescheide haben die angefochtenen Vorauszahlungsbescheide ersetzt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. Juni 2014 XI R 25/12, BFHE 245, 465, BFH/NV 2014, 1692; vom 9. September 2015 XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597, Rz 18) und sind nach § 68 Satz 1, § 121 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Da dem Urteil des FG nicht mehr existierende Bescheide zugrunde liegen, kann es keinen Bestand haben (vgl. BFH-Urteile vom 24. April 2013 XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86; vom 16. Juni 2015 XI R 18/13, BFH/NV 2015, 1607).
- 19 b) Dennoch bedarf es keiner Zurückverweisung gemäß § 127 FGO (vgl. dazu BFH-Urteil vom 21. Januar 2015 XI R 12/14, BFH/NV 2015, 957, m.w.N.). Da die Sache spruchreif ist, das FA mitgeteilt hat, dass der Umsatzsteuerbescheid keine neuen Streitpunkte enthält und der Kläger daraufhin seinen Antrag umgestellt und erklärt hat, eine Zurückverweisung nach § 127 FGO sei nicht zweckmäßig, kann der Senat auf der Grundlage der fortgeltenden tatsächlichen Feststellungen des FG in der Sache entscheiden (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 245, 465, BFH/NV 2014, 1692, Rz 29; vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837, Rz 18).
- 20 2. Das FG geht übereinstimmend mit den Beteiligten zu Recht davon aus, dass der Kläger mit der Einräumung von Spielberechtigungen auf zwei Golfplätzen in Deutschland und zwei Golfplätzen in Frankreich steuerbare sonstige Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erbracht hat.
- 21 Dies entspricht der Rechtsprechung des EuGH, wonach die Einräumung der Möglichkeit, Golf zu spielen, auch dann ein steuerbarer Umsatz ist, wenn die Gegenleistung als Entgelt in der Zahlung eines Mitgliedsbeitrags besteht, der ein Pauschalbetrag ist und nicht jeder persönlichen Nutzung des Golfplatzes zugeordnet werden kann (vgl. EuGH-Urteil Kennemer Golf vom 21. März 2002 C-174/00, EU:C:2002:200, BFH/NV 2002, Beilage 3, 95, Rz 40; s. allgemein auch EuGH-Urteile Le Rayon d'Or vom 27. März 2014 C-151/13, EU:C:2014:185, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2014, 458, Rz 36 f.; Asparuhovo Lake Investment Company vom 3. September 2015 C-463/14, EU:C:2015:542, HFR 2015, 987, Rz 38 ff.; vgl. auch BFH-Urteile vom 11. Oktober 2007 V R 69/06, BFHE 219, 287, BFH/NV 2008, 322, unter II.2.b, Rz 23 ff.; vom 29. Oktober 2008 XI R 59/07, BFHE 223, 493, BFH/NV 2009, 324, unter II.2.d bb, Rz 25).
- 22 3. Bei den Leistungen des Klägers handelt es sich --entgegen der Auffassung des FG-- nicht um "Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück" i.S. des § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG. Davon gehen die deutsche und wohl auch die französische Finanzverwaltung zu Recht übereinstimmend aus.
- 23 a) Eine sonstige Leistung wird nach § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG --u.a. vorbehaltlich der Absätze 2 und 3-- an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung (§ 3a Abs. 1 Satz 2 UStG). Eine

sonstige Leistung, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, wird --u.a. vorbehaltlich des Absatzes 3-- an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG).

- 24** b) Abweichend von § 3a Abs. 1 und 2 UStG gilt nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG eine "sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück" als dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt. Als sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG insbesondere anzusehen:
- a) sonstige Leistungen der in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Art,
 - b) sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken,
 - c) sonstige Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung, Koordinierung oder Ausführung von Bauleistungen dienen.
- 25** c) Unionsrechtliche Grundlage von § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG ist Art. 47 MwStSystRL. Dieser lautet wie folgt:
- "Als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistungen von Sachverständigen und Grundstücksmaklern, der Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände, der Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken sowie von Dienstleistungen zur Vorbereitung und Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsunternehmen, gilt der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist."
- 26** d) Nach der Rechtsprechung des EuGH zu Art. 9 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG), der Vorgängerregelung des Art. 47 MwStSystRL, fallen nur diejenigen Dienstleistungen unter Art. 47 MwStSystRL, die einen ausreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück aufweisen (vgl. EuGH-Urteil Inter-Mark Group vom 27. Oktober 2011 C-530/09, EU:C:2011:697, BStBl II 2012, 160, Rz 30). Außerdem ist erforderlich, dass Gegenstand der Dienstleistung das Grundstück selbst ist (vgl. EuGH-Urteile Heger vom 7. September 2006 C-166/05, EU:C:2006:533, Umsatzsteuer-Rundschau 2006, 632, Rz 25; RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland vom 27. Juni 2013 C-155/12, EU:C:2013:434, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2013, 1015, Rz 35 ff.). Diese Rechtsprechung gilt für die Art. 44 bis 59 MwStSystRL weiter (EuGH-Urteile Welmory vom 16. Oktober 2014 C-605/12, EU:C:2014:2298, HFR 2015, 88, Rz 37 ff., 40, 47; SMK vom 30. April 2015 C-97/14, EU:C:2015:290, DStRE 2015, 998, Rz 31 bis 33).
- 27** aa) Das ordnungsgemäße Funktionieren und die einheitliche Auslegung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems verbieten es, Begriffe in Art. 9 Abs. 2 und Art. 13 der Richtlinie 77/388/EWG je nachdem, ob sie in der einen oder in der anderen Vorschrift verwendet werden, unterschiedlich zu bestimmen (vgl. EuGH-Urteil Swiss Re Germany Holding vom 22. Oktober 2009 C-242/08, EU:C:2009:647, BStBl II 2011, 559, Rz 31 ff.). Deshalb kann --soweit dieselben Begriffe verwendet werden-- auf die Rechtsprechung des EuGH zu den Steuerbefreiungen auch im Rahmen der Bestimmung des Leistungsorts zurückgegriffen werden.
- 28** bb) Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt eine "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" voraus, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstücks auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. EuGH-Urteile Fonden Marselisborg Lystbadehavn vom 3. März 2005 C-428/02, EU:C:2005:126, BFH/NV 2005, Beilage 3, 175, Rz 30 f., betreffend Überlassung eines Bootsliegeplatzes; Walderdorff vom 6. Dezember 2007 C-451/06, EU:C:2007:761, HFR 2008, 197, Rz 17, 22, betreffend Einräumung eines Fischereirechts). Der Betrieb eines Golfplatzes umfasst nicht nur die passive Zurverfügungstellung eines Geländes, sondern außerdem u.a. eine Vielzahl geschäftlicher Tätigkeiten des Dienstleistenden wie Aufsicht, Verwaltung und ständige Unterhaltung sowie die Zurverfügungstellung anderer Anlagen, so dass die Vermietung des Golfplatzes --sofern nicht ganz besondere Umstände vorliegen-- nicht die ausschlaggebende Dienstleistung darstellen und deshalb nicht nach Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei sein kann (EuGH-Urteil Stockholm Lindöpark vom 18. Januar 2001 C-150/99, EU:C:2001:34, BFH/NV 2001, Beilage 1, 44, Rz 26; s.a. EuGH-Urteil Régie communale autonome du stade Luc Varenne vom 22. Januar 2015 C-55/14, EU:C:2015:29, HFR 2015, 298, zu einem Fußballstadion).

- 29** cc) Danach ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, es liege eine "Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück" vor. Die Einräumung einer Spielberechtigung auf einem Golfplatz weist keinen ausreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück auf. Gegenstand der Dienstleistung ist nämlich nicht das Grundstück selbst, weil die Spielberechtigung sich nicht auf die Überlassung eines bestimmten Grundstücks (Golfplatz) oder eines bestimmten Teils desselben zu einer (vom "Mieter" zu bestimmenden) Nutzung bezieht, sondern nur auf die Einräumung des Rechts, auf den Golfplätzen mit den dort vorhandenen Vorrichtungen eine bestimmte sportliche Tätigkeit auszuüben, nämlich Golf zu spielen.
- 30** 4. Dies führt jedoch --entgegen der Auffassung des FA-- nicht zur Anwendung des § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG; denn der Ort der Leistungen liegt --wovon nach Mitteilung des FA auch die französische Finanzverwaltung zu Recht ausgeht-- an dem oder den Ort(en) der Spielberechtigung, das heißt vorliegend (nur) teilweise in Deutschland und teilweise (auch) in Frankreich (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG, Art. 54 MwStSystRL).
- 31** a) Nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG in der seit 1. Januar 2011 geltenden Fassung des Art. 4 Nr. 4 Buchst. c des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) werden u.a. sportliche Leistungen sowie die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die für die Ausübung der Leistungen unerlässlich sind, an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) erteilt worden ist, dort ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden.
- 32** aa) In der Gesetzesbegründung (BTDrucks 17/2249, S. 74, zu Buchst. c Doppelbuchst. bb) heißt es dazu:
- "Es handelt sich um die Umsetzung verbindlichen Unionsrechts ... Die Regelung entspricht Artikel 54 MwStSystRL in der Fassung von Artikel 3 der Richtlinie 2008/8/EG" (des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung, Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- Nr. L 44/11 --Richtlinie 2008/8/EG--).
- 33** § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG ist daher --trotz seines nicht völlig identischen Wortlauts-- i.S. des Art. 54 MwStSystRL richtlinienkonform auszulegen (vgl. ebenso zur früheren Rechtslage BFH-Urteile vom 23. September 1993 V R 132/89, BFHE 172, 240, BStBl II 1994, 272, unter 2., Rz 8; vom 1. Dezember 2010 XI R 27/09, BFHE 232, 560, BStBl II 2011, 458, Rz 48; BFH-Beschluss vom 4. April 2012 V B 78/11, BFH/NV 2012, 1195, Rz 7).
- 34** bb) Nach Art. 54 MwStSystRL i.d.F. ab 1. Januar 2011 (Art. 3 der Richtlinie 2008/8/EG) gilt als Ort einer Dienstleistung sowie der damit zusammenhängenden Dienstleistungen an einen Nichtsteuerpflichtigen betreffend Tätigkeiten u.a. auf dem Gebiet des Sports, einschließlich der Erbringung von Dienstleistungen der Veranstalter solcher Tätigkeiten, der Ort, an dem diese Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden.
- 35** (1) Die in Art. 54 MwStSystRL 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 7. Oktober 2010 C-222/09, EU:C:2010:593, BFH/NV 2010, 2377, Rz 24).
- 36** (2) Außerdem fallen unter die besondere Ortsregelung des Art. 54 MwStSystRL 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. September 1996 C-327/94, EU:C:1996:355, BStBl II 1998, 313, Rz 25, 28 bis 30). Der Einwand des FA, der leistende Unternehmer müsse Leistungen auf dem Gebiet des Sports ausüben, greift deshalb nicht durch.
- 37** (3) Das Unionsrecht verlangt nur, dass "Tätigkeiten" u.a. "auf dem Gebiet des Sports" ausgeübt werden; dass eine "wirtschaftliche Tätigkeit" auf dem Gebiet des Sports ausgeübt wird, setzt das Unionsrecht gerade nicht voraus.
- 38** Der Hinweis des FA in diesem Zusammenhang auf die Rechtslage bei Messen und Ausstellungen rechtfertigt kein anderes Ergebnis: Nach Auffassung des EuGH in der Rechtssache Inter-Mark Group (EU:C:2011:697, BStBl II 2012, 160, Rz 24 ff.) kann die Errichtung eines Stands eine Messe- oder Ausstellungsleistung sein, wenn der Stand für eine bestimmte Messe oder Ausstellung zu einem Thema aus dem Bereich der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder einem ähnlichen Gebiet errichtet wird. Dafür kommt es nicht

darauf an, dass der Leistende (Standbauer) eine Messe- oder Ausstellungsleistung erbringt; denn der Leistende vermietet an sich nur bewegliche Gegenstände (EuGH-Urteil Inter-Mark Group, EU:C:2011:697, BStBl II 2012, 160, Rz 28). Wenn der Leistungsempfänger Nichtsteuerpflichtiger ist, liegt mithin ein Fall des Art. 54 MwStSystRL vor, ohne dass der Leistende oder der Leistungsempfänger eine solche Leistung erbringt.

- 39** cc) § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG ist auch nicht auf Leistungen bei Veranstaltungen beschränkt (vgl. EuGH-Urteil RAL (Channel Islands) u.a. vom 12. Mai 2005 C-452/03, EU:C:2005:289, BFH/NV 2005, Beilage 4, 302, Rz 30 ff., zum Betrieb von Geldspielautomaten in einer Spielhalle; BFH-Urteil vom 3. Juni 2009 XI R 34/08, BFHE 226, 369, BStBl II 2010, 857, unter II.2.a cc, Rz 23 und 26; Abschn. 3a.6 Abs. 1 Satz 5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--; a.A. Wäger in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3a Rz 159; Stadie in Rau/ Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 3a Rz 344, 362).
- 40** b) Gemessen daran liegen im Streitfall die Voraussetzungen des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG vor.
- 41** aa) Zu den für die Ausübung des Golfsports (vgl. zu Golf als Sport EuGH-Urteil Bridport and West Dorset Golf Club vom 19. Dezember 2013 C-495/12, EU:C:2013:861, HFR 2014, 180, Rz 21; BFH-Urteile vom 3. April 2008 V R 74/07, BFHE 221, 451, BFH/NV 2008, 1631, unter II.3.a, Rz 30; vom 2. März 2011 XI R 21/09, BFHE 233, 269, BFH/NV 2011, 1456, Rz 29) unerlässlichen Leistungen zählt u.a. die Überlassung von Golfplätzen (vgl. EuGH-Urteile Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club vom 16. Oktober 2008 C-253/07, EU:C:2008:571, HFR 2009, 87, Rz 28; Bridport and West Dorset Golf Club, EU:C:2013:861, HFR 2014, 180, Rz 21; BFH-Urteile in BFHE 221, 451, BFH/NV 2008, 1631, unter II.3.b bb, Rz 36; vom 5. August 2010 V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191, Rz 26; in BFHE 233, 269, BFH/NV 2011, 1456, Rz 32; vom 18. August 2011 V R 64/09, HFR 2012, 784, Rz 23; vom 10. November 2011 V R 41/10, BFHE 235, 554, BFH/NV 2012, 670, Rz 30; vom 16. Oktober 2013 XI R 34/11, BFHE 243, 435, BFH/NV 2014, 460, Rz 47).
- 42** bb) Die Kunden des Klägers waren keine Unternehmer, die die Spielberechtigung für ihr Unternehmen bezogen haben --was die Anwendung des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG ausschliesse--, sondern private Golfspieler. Davon ist das FG zu Recht ausgegangen.
- 43** Denn aufgrund der Art der Umsätze erscheint ein Leistungsbezug für das Unternehmen im Normalfall ausgeschlossen (vgl. dazu Stadie, UStG, 3. Aufl., § 3a Rz 76; Abschn. 3a.2 Abs. 11a Satz 4, 8. Spiegelstrich UStAE).
- 44** Zudem entspricht diese Beurteilung der Vermutungsregelung des Art. 18 Abs. 2 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem --MwSt-DVO-- (ABIEU Nr. L 77/1), die in allen ihren Teilen verbindlich ist und unmittelbar in jedem Mitgliedstaat gilt (Art. 288 Abs. 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--). Danach gilt: Sofern dem Dienstleistungserbringer (hier: dem Kläger) keine gegenteiligen Informationen vorliegen, kann er davon ausgehen, dass ein in der Gemeinschaft ansässiger Leistungsempfänger den Status eines Nichtsteuerpflichtigen hat, wenn er nachweist, dass Letzterer ihm seine USt-IdNr. nicht mitgeteilt hat (vgl. dazu auch Abschn. 3a.2 Abs. 9 Satz 9 UStAE; Huschens, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2011, 220, 222, unter II.3.).
- 45** c) Der Senat weicht mit dieser Auffassung nicht vom BFH-Urteil in BFHE 232, 560, BStBl II 2011, 458 und vom BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 1195 ab, weil sich die Rechtslage geändert hat. Der geänderten nationalen Vorschrift liegt eine geänderte Richtlinienbestimmung zugrunde, die der Gesetzgeber umsetzen wollte. Die besondere Ortsregelung gilt nur noch für Leistungen an Nichtsteuerpflichtige. Die frühere Beurteilung, die Regelung gelte nur für Leistungen "zwischen Mehrwertsteuerpflichtigen", passt nicht mehr auf eine solche Regelung; sie wäre sonst ohne Anwendungsbereich.
- 46** 5. Die Vorentscheidung stellt sich danach im Ergebnis als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 47** 6. Nach Auffassung des Senats bestehen angesichts der bereits vorliegenden Rechtsprechung des EuGH keine Zweifel i.S. des Art. 267 AEUV an der Auslegung der anzuwendenden unionsrechtlichen Bestimmungen (vgl. zu den Voraussetzungen: EuGH-Urteile CILFIT vom 6. Oktober 1982 C-283/81, EU:C:1982:335, Neue Juristische Wochenschrift 1983, 1257, Rz 21; Intermodal Transports vom 15. September 2005 C-495/03, EU:C:2005:552, HFR 2005, 1236; Gaston Schul Douane-expediteur vom 6. Dezember 2005 C-461/03, EU:C:2005:742, HFR 2006, 416); insbesondere stimmt die Auffassung des Senats mit der Auffassung der französischen Steuerbehörden überein, so dass keine Kompetenzkonflikte (Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung) drohen, die die Art. 43 f., 54

MwStSystRL vermeiden wollen. Der vom FA angeregten Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens bedarf es deshalb nicht.

48 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de