

Die Bestimmung des Kernbereichs von Mehrwertsteuerbefreiungen

Dr. Panagiotis Dodos*

Nachdem der EuGH in der Rechtssache *MDDP*¹ die vom BFH entwickelte Terminologie vom „Kernbereich“ von Mehrwertsteuerbefreiungen explizit übernommen hat, gehört nicht viel Fantasie dazu, um abzusehen, dass dieses Kriterium in der Praxis hoch problematische und streitanfällige Rechtsfragen aufwerfen wird. Mit dem Kriterium des „Kernbereichs“ beschreibt die Rechtsprechung des EuGH und des BFH denjenigen Anwendungsbereich einer Mehrwertsteuerbefreiung, der für ihre Verwirklichung bzw. Wirksamkeit notwendig ist. Kernbereichsrelevante Umsätze sollen mithin auch dann mehrwertsteuerbefreit sein, wenn der Unternehmer mit anderen Unternehmen in einem die Mehrwertsteuerbefreiung an sich ausschließenden Wettbewerb steht. Die Frage der Kernbereichsbetroffenheit von Umsätzen hat daher erhebliche praktische Bedeutung in der (richtlinienkonformen) Anwendung nationaler und der unmittelbaren Anwendung unionsrechtlicher Mehrwertsteuerbefreiungen. Ungeachtet der praktisch erheblichen Bedeutung und hohen Streitanzahl dieses in seinen Konturen unscharfen Kriteriums, enthielt die Rechtsprechung des BFH (bisher) nur wenige inhaltliche Präzisierungen. Die aktuelle Entscheidung des BFH zur Mehrwertsteuerbefreiung von Pferdepensionsdienstleistungen² gibt nun Hinweise darauf, wie nach Auffassung des BFH kernbereichsrelevante Leistungen zu definieren sind. In dem vorliegenden Beitrag soll im Anschluss an eine deskriptive Systematisierung der bisher zu diesem Themenkomplex ergangenen Rechtsprechung der Frage nach den Kriterien zur Bestimmung des Kernbereichs von Mehrwertsteuerbefreiungen nachgegangen und dabei die jüngste Entscheidung des BFH kritisch gewürdigt werden. Dabei soll vor dem Hintergrund des jüngsten Judikats des BFH insbesondere auf die Bestimmung des Kernbereichs im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuerbefreiung für eng im Zusammenhang mit Sport und Körpererleichterung stehende Dienstleistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL eingegangen werden.

1. Einleitung

1.1 Funktion und Auslegung von Mehrwertsteuerbefreiungen

Ausgangspunkt der Bestimmung des Kernbereichs von Mehrwertsteuerbefreiungen ist die Analyse ihrer Wirkung und Funktion im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht. Die in Art. 132 ff. MwStSystRL normierten Steuerbefreiungen stellen einen abschließenden und in ihrer Anwendung für die Mitgliedstaaten zwingenden Katalog dar. Sie sind rechtfertigungsbedürftige Ausnahmen vom Grundsatz der Mehrwertsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer iSv Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL.³

Der EuGH stellt zur Bestimmung ihres Sinn und Zwecks maßgeblich darauf ab, dass die im Katalog des Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL enthaltenen Steuerbefreiungen Einrichtungen betreffen, die im öffentlichen Interesse auf dem Sozial-, Kultur- und Finanzsektor oder in einem ähnlichen Bereich tätig sind, sich also aus sozialpolitischen Gesichtspunkten rechtfertigen lassen.⁴ Der Zweck dieser Befreiungsvorschriften bestehe darin, Einrichtungen, die mit ihren Tätigkeiten keine kommerziellen Ziele verfolgen, in mehrwertsteuerlicher Hinsicht (durch Kostenentlastung) günstiger zu behandeln, damit sie durch ihre Tätigkeit zum Gemeinwohl beitragen können.⁵

Damit stehen die Befreiungsvorschriften bereits nach ihrer Struktur in einem Spannungsverhältnis zum Konzept der Umsatzsteuer als einer allgemeinen Verbrauchssteuer und damit dem ihr zugrundeliegenden Neutralitätsprinzip.⁶ Im Ergebnis werden bestimmte Tätigkeiten (objektive bzw. tätigkeitsbezogene Voraussetzung) umsatzsteuerlich dahingehend unterschiedlich behandelt, je nachdem ob sie von Einrichtungen ohne Gewinnstreben (subjektive bzw. unternehmensbezogene Voraussetzung) oder von privatwirtschaftlich und gewinnorientierten Unternehmen erbracht werden.⁷ Der darin liegende (zumindest potenzielle/abstrakte) Wettbewerbs Eingriff ist daher in den Steuerbefreiungsvorschriften selbst angelegt.⁸ Dass der europäische Richtliniengeber diesen Eingriff in den Wettbewerb in Kauf nimmt, ergibt sich insbesondere aus Art. 133 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL, der den Mitgliedstaaten gerade die (fakultative) Möglichkeit eröffnet, die Gewährung bestimmter in Art. 132 MwStSystRL aufgezählter Steuerbefreiungen von der zusätzlichen Bedingung abhängig zu machen, dass die Steuerbefreiung „nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen“ darf.⁹

1.2 Gebot der engen Auslegung von Steuerbefreiungen

Das Spannungsverhältnis zwischen dem von den Steuerbefreiungen verfolgten Begünstigungskonzept und dem darin liegenden Eingriff in das mehrwertsteuerliche Neutralitätsprinzip wird durch die vom EuGH vertretene „enge Auslegung“ der Steuerbefreiungen als Ausnahmenvorschriften zugunsten des Neutralitätsprinzips abgemildert.¹⁰

Gleichwohl soll auch eine enge Auslegung der Steuerbefreiungen mit den Zielen im Einklang stehen, die mit der jeweiligen Befreiung verfolgt werden und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuerrecht beruht.¹¹ Insbesondere verlange die bei Steuerbefreiungen gebotene enge Auslegung nicht, die zur Umschreibung der Befreiung verwendeten Begriffe so eng auszulegen, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen.¹² Die vorgenannten Grundsätze des EuGH berücksichtigt der BFH auch bei seiner richtlinienkonformen Auslegung nationaler Befreiungsvorschriften.¹³

1.3 Einschränkung der Steuerbefreiungen aus Wettbewerbsgründen

Die enge Auslegung der Mehrwertsteuerbefreiungen zur Wahrung des Neutralitätsprinzips wird flankiert durch die Regelungen der Art. 133 und 134 MwStSystRL, durch die übermäßige und nicht zur Erfüllung des Begünstigungskonzepts der Steuerbefreiungen notwendige Eingriffe in den Wettbewerb verhindert werden sollen.

Zum einen räumt Art. 133 MwStSystRL den Mitgliedsstaaten die Möglichkeit ein, die Steuerbefreiungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, g, h, i, l, m und n MwStSystRL bei der Umsetzung in das nationale Recht von der Erfüllung zusätzlicher Bedingungen abhängig zu machen. Dabei steht es im Ermessen eines jeden Mitgliedstaates, ob und welche dieser zusätzlichen Bedingungen er in sein nationales Recht übernehmen will.¹⁴ Hervorzuheben sind aufgrund ihrer strukturellen Ähnlichkeit mit dem in diesem Beitrag besonders angesprochenen Ausschlussbestand des Art. 134 MwStSystRL, die Bedingungen des fehlenden systematischen Gewinnstrebens (Art. 133 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL) und der im Wesentlichen ehrenamtlichen Leitung und Verwaltung der Einrichtung (Art. 133 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL).¹⁵

Darüber hinaus enthält Art. 134 MwStSystRL zwei Ausschlussbestände, die in ihrer Anwendung zwingend sind. Demnach ist eine Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, g, h, i, l, m und n MwStSystRL dann ausgeschlossen, wenn die betroffenen Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewählt

wird, nicht unerlässlich sind (Art. 134 Buchst. a MwStSystRL) oder sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die im unmittelbaren Wettbewerb mit Umsätzen stehen, die von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden (Art. 134 Buchst. b MwStSystRL).

2. Bisherige Rechtsprechung zum Kernbereich von Mehrwertsteuerbefreiungen

Die Bestimmung des Kernbereiches einer Mehrwertsteuerbefreiung befindet sich im Spannungsverhältnis zwi

Dodos: Die Bestimmung des Kernbereichs von Mehrwertsteuerbefreiungen (MwStR 2017, 9) 11 

schen Begünstigungskonzept und Neutralitätsprinzip.¹⁶ Durch die Bestimmung des Kernbereichs einer Mehrwertsteuerbefreiung soll letztlich der Konflikt zwischen den in den Steuerbefreiungen liegenden Wettbewerbsbeeinträchtigungen mit dem Neutralitätsprinzip diesmal zu Gunsten der Steuerbefreiungen aufgelöst werden. Der Kernbereich beschreibt diejenigen Leistungen, welche unabhängig von der Konkurrenzsituation zu anderen nicht begünstigten Unternehmen erbracht und steuerbefreit werden müssen, damit die Steuerbefreiung ihre Wirkung entsprechend ihrem Begünstigungskonzept überhaupt entfalten kann.¹⁷

2.1 Maßgebliche Rechtsprechung zur Bestimmung kernbereichsrelevanter Leistungen

2.1.1 Aussagen zum Kernbereich in der Judikatur des EuGH

Der EuGH hat sich in seiner bisherigen Rechtsprechung in insgesamt drei Rechtssachen mit der Frage der Kernbereichsbetroffenheit von Steuerbefreiungen auseinandergesetzt.

2.1.1.1 Rechtssache *MDDP*

Eine ausdrückliche Erwähnung des Begriffs „Kernbereich“ im Zusammenhang mit Mehrwertsteuerbefreiungen findet sich erst in der jüngsten Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *MDDP*.¹⁸ Gegenstand dieser Entscheidung war die Mehrwertsteuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL, nach der bestimmte Bildungs- und Erziehungsleistungen und zudem „damit eng verbundene“ Umsätze steuerbefreit sind. Der EuGH führte diesbezüglich aus, dass Art. 134 MwStSystRL nur auf Umsätze anwendbar sei, die mit den befreiten Bildungsdienstleistungen iSd Art. 132 Buchst. i MwStSystRL „eng verbunden sind, also nicht auf die im Kernbereich befreiten Umsätze“.¹⁹ In seiner Begründung nimmt der EuGH zunächst ausdrücklich Bezug auf die Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* in der gleichen Rechtssache. Darin hatte die Generalanwältin bereits die nämliche Auffassung vertreten und ihr Ergebnis mit der „inneren Logik“ des Art. 134 MwStSystRL begründet.²⁰

In diesem Zusammenhang verweist der EuGH in der Rechtssache *MDDP* ergänzend auf zwei ältere Judikate, den Rechtssachen *Ygeia* und *Stichting Kinderopvang Enschede*, auf die noch folgend kurz eingegangen werden soll.

2.1.1.2 Rechtssachen *Ygeia* und *Stichting Kinderopvang Enschede*

Die Rechtssache *Ygeia* betrifft die Steuerbefreiung ärztlicher Heilbehandlungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL. Diese Vorschrift befreit unter bestimmten Voraussetzungen Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie darüber hinaus auch damit eng verbundene Umsätze. In seiner Entscheidung führt der EuGH aus, dass sich Art. 134 MwStSystRL nur auf

Umsätze bezieht, „die mit einer dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeit „eng verbundenen“ oder mit dieser in „engem Zusammenhang“ stehen“, also nicht kernbereichsrelevant sind.²¹

Die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Stichting Kinderopvang Enschede* betrifft die Mehrwertsteuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL. Nach dieser Vorschrift sind eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Umsätze unter bestimmten Voraussetzungen mehrwertsteuerbefreit. Der EuGH hatte in der konkreten Rechtssache darüber zu befinden, ob bestimmte Vermittlungsleistungen (Vermittlung von Kinderbetreuungsdiensten) als eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene (steuerbefreite) Dienstleistungen zu qualifizieren sind. Der EuGH schlussfolgert in seiner Entscheidung, „dass die Haupttätigkeit“ (im konkreten Fall die vermittelte Kinderbetreuung), „mit der die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen“ (also die Vermittlungsleistung) „eng verbunden sein muss, auch selbst eine befreite Tätigkeit sein muss“.²² Von dieser (steuerbefreiten und kernbereichsrelevanten) Kinderbetreuungsleistung unterscheidet der EuGH die damit eng verbundene Vermittlungsdienstleistung die „nur dann von der Steuer befreit werden [kann], wenn nachgewiesen ist, dass sie für den Kinderbetreuungsdienst unerlässlich“ iSd Art. 134 Buchst. a MwStSystRL ist und zudem auch nicht in einem schädlichen Wettbewerb nach Art. 134 Buchst. b MwStSystRL zu gewerblichen Unternehmen steht.²³

Dodos: Die Bestimmung des Kernbereichs von Mehrwertsteuerbefreiungen (MwStR 2017, 9) 12 

2.1.2 Die Rechtsprechung des BFH zur Kernbereichsrelevanz

Der BFH hat sich in der Vergangenheit mehrfach mit der Frage auseinandersetzen müssen, wann der Kernbereich einer Steuerbefreiung betroffen ist.²⁴ Die Rechtsprechung des BFH erging dabei zu verschiedenen Steuerbefreiungen. Bei der Frage nach der Anwendbarkeit des Kernbereichs ging es bei den vom BFH zu entscheidenden Fällen überwiegend um die Frage der unmittelbaren Anwendung des Unionsrechts, aber auch um die Frage der Kernbereichsbetroffenheit bei der richtlinienkonformen Auslegung nationaler Steuerbefreiungen.²⁵ Überwiegend begnügte sich der BFH dabei im Wesentlichen mit der kurzen Feststellung, ob eine bestimmte Tätigkeit den Kernbereich einer Steuerbefreiung betrifft. Weitergehende Erläuterungen dazu, wann eine Kernbereichsrelevanz vorliegt, finden sich in der Rechtsprechung des BFH kaum.

Den Ausgangspunkt der Rechtsprechung zum Kernbereich von Mehrwertsteuerbefreiungen stellt die Entscheidung des V. Senats des BFH zur Umsatzsteuerbefreiung der Überlassung von Golfbällen und der Nutzungsüberlassung einer Golfanlage an Nichtmitglieder eines gemeinnützigen Vereins gegen Entgelt dar.²⁶ In dieser Entscheidung urteilte der BFH, dass sowohl die entgeltliche Überlassung von Bällen aus Automaten wie auch die entgeltliche Nutzungsüberlassung des Golfplatzes Dienstleistungen an Personen seien, die sportliche Körpererüchtigung ausüben und deshalb den Kernbereich der von dieser Bestimmung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL befreiten Leistungen betreffen. Sie seien damit zugleich unerlässlich iSd Art. 134 Buchst. a MwStSystRL. Aufgrund der Kernbereichsbetroffenheit käme auch ein Ausschluss nach Art. 134 Buchst. b MwStSystRL aufgrund der Wettbewerbssituation nicht in Betracht, da ansonsten die Befreiung in weiten Teilen leer liefe.²⁷

Neben der Überlassung von Golfbällen und der Nutzungsüberlassung einer Golfanlage hat der BFH in späteren Urteilen folgende Tätigkeiten zumindest als zur Kernbereichsrelevanz grundsätzlich geeignet angesehen:

²⁷ Die Gestellung von Haushaltshilfen durch Pflegeeinrichtungen²⁸,

- die Verpflegung von Seminarteilnehmern bei geringfügigen Verpflegungsleistungen²⁹,
- die entgeltliche Erteilung von Golfeinzelunterricht durch Angestellte eines gemeinnützigen Golfvereins³⁰,
- Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen zur Erlernung von Fähigkeiten oder Fertigkeiten „wissenschaftlicher oder belehrender Art“, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, als Schul- oder Hochschulunterricht, als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung anzusehen sind³¹,
- Dienstleistungen, die ein gemeinnütziger Reitsportverein im Rahmen einer Pensionspferdehaltung erbringt³² und
- die Verabreichung von Zytostatika im Rahmen einer ambulant in einem Krankenhaus durchgeführten ärztlichen Heilbehandlung, die dort individuell für den einzelnen Patienten in einer Apotheke dieses Krankenhauses hergestellt werden.³³

Nicht als dem Kernbereich unterfallend hat der BFH qualifiziert:

- Die Inszenierung einer Oper durch einen selbständig tätigen Regisseur gegen Honorar³⁴,
- die Durchführung von Fahrsicherheitstraining durch einen gemeinnützigen Verein³⁵ und
- jüngst die Pensionspferdehaltung.³⁶

Soweit ersichtlich hat sich der BFH aber erstmals jüngst in der Entscheidung zur Mehrwertsteuerbefreiung von Pferdepensionsdienstleistungen unter Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL etwas eingehender mit den Kriterien des Kernbereichs befasst. Die Entscheidung hatte einen gemeinnützigen Verein zum Gegenstand, der mit seinen Mitgliedern die Reitanlagen zur Verfügung stellte und zugleich die Pflege und Versorgung der unmittelbar an der Reitanlage eingestellten Pferde der Mitglieder übernahm. Nach Auffassung des BFH ging das vom Kläger angebotene Leistungspaket der Pferdepension über den Kernbereich des Reitsports hinaus, da es im Wesentlichen die Unterbringung, Versorgung und Pflege des „Sportgeräts Pferd“ betreffe. Die Pflege der Sportgeräte (im zu entscheidenden Fall lebender Tiere) erfolge zwar im Vorfeld der eigentlichen Ausübung des Sports und sei gleichsam als eine Ausübungsvoraussetzung notwendig und möglicherweise auch unerlässlich. Sie betreffe die Sportausübung aber nicht direkt und unmittelbar und werde daher nicht vom

Dodos: Die Bestimmung des Kernbereichs von Mehrwertsteuerbefreiungen (MwStR 2017, 9) 13 

Kernbereich des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL umfasst.³⁷

3. Die Bestimmung des Kernbereichs vor dem Hintergrund der Wettbewerbsrelevanz von Mehrwertsteuerbefreiungen

Vor dem Hintergrund der im vorstehenden Abschnitt dargestellten kasuistischen Rechtsprechung des BFH und den eher spärlichen Aussagen des EuGH ist es nicht einfach, abstrakte Kriterien für die Bestimmung des Kernbereichs aufzustellen. Solche abstrakten Kriterien sind aber notwendig, soll ein FG in die Lage versetzt werden, im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung die Kernbereichsrelevanz von bestimmten Umsätzen zu ermitteln. Allein die Definition der Zielsetzung der Kernbereichsbestimmung, nämlich ein Leerlaufen der Steuerbefreiung zu verhindern, ist zwar ein notwendiger, aber nicht hinreichender Anhaltspunkt zur Bewältigung der vor die Finanzgerichtsbarkeit getragenen Fallkonstellationen.

Im Anschluss an die vorangehende deskriptive Darstellung der einschlägigen Rechtsprechung und des unionsrechtlichen Rahmens sollen im Nachfolgenden abstrakte Kriterien zur Bestimmung des

Kernbereichs der Mehrwertsteuerbefreiungen aufgestellt werden und dabei auch die jüngste Rechtsprechung des BFH kritisch hinterfragt werden.

3.1 Individuelle Bestimmung des Kernbereichs der jeweiligen Steuerbefreiung und der betroffenen Leistungen

Der unterschiedliche Anwendungsbereich der Steuerbefreiungsvorschriften bedingt in einem ersten Schritt, dass es keinen allgemeinen für alle Mehrwertsteuerbefreiungen gleichermaßen geltenden steuerbefreiungsübergreifenden Kernbereich geben kann. Vielmehr muss der jeweilige Kernbereich einer Mehrwertsteuerbefreiung auch in Bezug auf die betroffenen Umsätze konkret ermittelt werden. Zutreffend stellt auch der BFH in seinem jüngsten Urteil zur Pensionspferdehaltung nicht abstrakt auf den Kernbereich der Vorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL ab. Maßgeblich ist für ihn vielmehr die Frage, ob der Steuerbefreiung im Hinblick auf die Begünstigung des Reitsportes die Wirkung genommen würde, wenn die streitgegenständlichen Pferdeponysleistungen nicht von der Mehrwertsteuer befreit würden.³⁸

Die konkrete Ermittlung des jeweiligen Kernbereichs erfolgt anhand der Gegebenheiten des Verbrauchsortes.³⁹ Dass die nicht nur steuerbefreiungsbezogene sondern auch verbrauchsortspezifische Kernbereichsbestimmung der Steuerbefreiungen zu unterschiedlichen Anwendungsbereichen der Steuerbefreiungen zwischen und innerhalb der jeweiligen Mitgliedstaaten führen kann, ist verbrauchssteuerteologisch gerechtfertigt und letztlich von den unterschiedlichen Wettbewerbs- und Marktbedingungen des jeweiligen lokalen Marktes abhängig.⁴⁰

3.2 Maßgeblichkeit der Unterscheidung zwischen kernbereichsrelevanter Hauptleistung und nicht kernbereichsrelevanter Nebenleistung

Aus der Rechtsprechung des EuGH ergeben sich die grundlegenden Weichenstellungen für die Bestimmung kernbereichsrelevanter Leistungen. Demnach ist zwischen kernbereichsrelevanten Hauptleistungen und nicht kernbereichsrelevanten und damit unter Wettbewerbsvorbehalt stehenden Nebenleistungen zu differenzieren:

Bei den in Art. 133 und 134 MwStSystRL aufgeführten Steuerbefreiungsvorschriften fällt auf, dass diese bestimmte Umsätze von der Mehrwertbesteuerung ausnehmen und die Steuerbefreiung auch ausdrücklich auf eng mit diesen Umsätzen zusammenhängende oder verbundene Umsätze erstrecken.⁴¹ In diesem Zusammenhang ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH, dass dieser das Verhältnis zwischen dem steuerbefreiten (kernbereichsrelevanten) Umsatz und dem mit diesem im engen Zusammenhang stehenden bzw. eng verbundenen Umsatz, grundsätzlich als dem Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung entsprechend ansieht.⁴²

Fasst man die Aussagen des EuGH aus den Rechtssachen *MDDP*, *Ygeia* und *Stichting Kinderopvang Enschede* zusammen, so gehört zum Kernbereich einer Mehrwertsteuerbefreiung die in Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL ausdrücklich angeführte steuerbefreite Hauptleistung. Diese Hauptleistung ist kernbereichsrelevant und als solche unabhängig von der jeweiligen Wettbewerbssituation (nach Art. 134 Buchst. b MwStSystRL) steuerbefreit. Mit dieser Hauptleistung eng verbundene bzw. im engen Zusammenhang ste

Dodos: Die Bestimmung des Kernbereichs von Mehrwertsteuerbefreiungen (MwStR 2017, 9) 14 

hende Umsätze iSv Nebenleistungen können nur unter den zusätzlichen Voraussetzungen des Art. 134 MwStSystRL steuerbefreit sein. Art. 134 MwStSystRL stellt insoweit eine aus Neutralitätsgesichtspunkten

gebotene unionsrechtliche Einschränkung des Prinzips des Primats der Hauptleistung⁴³ dar und bewirkt eine separate mehrwertsteuerlichen Qualifikation an sich steuerbefreiter Umsätze.

Die Einschränkung des Anwendungsbereichs des Ausschlusstatbestandes des Art. 134 MwStSystRL auf Nebenleistungen ist der abgestuften Abwägung zwischen Begünstigungskonzeption und Neutralitätsprinzip geschuldet. Nebenleistungen können zwar eine erhebliche Bedeutung für die Verwirklichung der Steuerbefreiung haben. Regelmäßig werden aber (an sich steuerbefreite) Nebenleistungen nicht zwingend notwendig (unentbehrlich/unerlässlich) sein, um die Verwirklichung der Steuerbefreiung zu ermöglichen. Jedenfalls sind sie aber in einem besonderen Maße geeignet, in Wettbewerb zu gewerblichen Unternehmen zu stehen.

Die hier auf der Basis der EuGH-Judikatur vertretene Auffassung von der Bestimmung des Kernbereichs enthält auf der Grundlage einer Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenleistung ein klares und praktikables Abgrenzungskriterium.

3.3 Verhältnis kernbereichsrelevanter Leistungen zu Art. 133 MwStSystRL

Art. 133 MwStSystRL stellt eine Ermächtigungsvorschrift für die Mitgliedstaaten dar, die Steuerbefreiung bestimmter Umsätze (die auch in Art. 134 MwStSystRL aufgeführt werden) von der Erfüllung zusätzlicher Bedingungen abhängig zu machen. Art. 133 MwStSystRL erfüllt, ebenso wie Art. 134 MwStSystRL den Zweck sicherzustellen, dass Steuerbefreiungen nicht übermäßig in den Wettbewerb eingreifen.

Sofern nun ein bestimmter Umsatz zum Kernbereich einer Steuerbefreiung gehört, so kann sein Ausschluss aufgrund von Art. 133 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL nicht in Betracht kommen. Sollte daher ein Mitgliedstaat kernbereichsrelevante Umsätze in Umsetzung der Option des Art. 133 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL von zusätzlichen Bedingungen abhängig machen, die die Verwirklichung der Steuerbefreiung verhindern, so läge hierin ein Verstoß gegen das zwingende Gebot, die in Art. 132 MwStSystRL aufgeführten Steuerbefreiungen in nationales Umsatzsteuerrecht umzusetzen.⁴⁴ Insofern gewinnt die Kernbereichsrechtsprechung des EuGH und BFH eine erhebliche Bedeutung im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung nationalen Umsatzsteuerrechts. Soweit daher nationale Umsatzsteuerbefreiungen gestützt auf Art. 133 MwStSystRL Bedingungen enthalten, die zu einem Ausschluss von kernbereichsrelevanten Umsätzen führen, können die Bedingungen entweder richtlinienkonform eingeschränkt ausgelegt werden oder es kann eine unmittelbare Anwendung der Steuerbefreiung nach Art. 132 MwStSystRL in Betracht kommen.

3.4 Verhältnis kernbereichsrelevanter Leistungen zu den Ausschlusstatbeständen des Art. 134 MwStSystRL

Häufig scheidet ein unmittelbares Berufen des Steuerpflichtigen auf die Mehrwertsteuerbefreiungen des Art. 132 MwStSystRL an den Ausschlusstatbeständen des Art. 134 MwStSystRL. Die Attraktivität der Feststellung einer Kernbereichsrelevanz einer bestimmten Tätigkeit für den steuerlichen Berater besteht nun darin, dass es auf eine weitergehende Prüfung der Unerlässlichkeit und insbesondere einer regelmäßig aufwendigen Prüfung der Konkurrenzsituation grundsätzlich nicht ankommt. Deshalb stellt sich insbesondere die Frage, in welchem Verhältnis der Kernbereich einer Steuerbefreiung zum Kriterium der Unerlässlichkeit und zur Wettbewerbsklausel des Art. 134 MwStSystRL steht.

3.4.1 Abgrenzung zwischen Unerlässlichkeit nach Art. 134 Buchst. a MwStSystRL und Kernbereichsrelevanz

Nach Art. 134 Buchst. a MwStSystRL sind Lieferungen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, wenn sie für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich

sind. Was aber ist der Unterschied zwischen kernbereichsrelevant und unerlässlich? Gibt es überhaupt einen Unterschied?

In seiner jüngsten Entscheidung zur Umsatzsteuerbefreiung der Pferdepensionshaltung hat sich der BFH nicht mit der Frage befasst, wann Umsätze unerlässlich iSd Art. 134 Buchst. a MwStSystRL sind, da eine Steuerbefreiung der Pferdepensionsdienstleistungen jedenfalls an der Wettbewerbsklausel des Art. 134 Buchst. b. MwStSystRL scheiterte. Immerhin hält der BFH insoweit zutreffend fest, dass die Frage, ob ein Umsatz unerlässlich iSd Art. 134 Buchst. a. MwStSystRL ist, letztlich auf Grund der tatsächlichen Feststellungen des FG ermittelt werden muss.⁴⁵ Das als Vorinstanz mit der Angelegenheit befasste FG Schleswig-Holstein hatte sich noch mit der Frage beschäftigt, ob zwischen dem Merkmal der Unerlässlichkeit und des Kernbereichs ein Unterschied besteht. Es war dabei der Ansicht, dass eine Kernbereichsrelevanz denknotwendig enger zu fassen sei, als das Kriterium der Unerlässlichkeit, da ansonsten der Wettbewerbsklausel des Art. 134 Buchst. b MwStSystRL kein eigenständiger Anwendungsbereich mehr verbliebe. Dieser Auffassung hat sich der BFH nunmehr ausdrücklich angeschlossen.⁴⁶

Dodos: Die Bestimmung des Kernbereichs von Mehrwertsteuerbefreiungen (MwStR 2017, 9) 15 

Nach der hier vertretenen Auffassung sind in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH die an sich steuerbefreiten Hauptleistungen nach Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL als kernbereichsrelevante Leistungen zugleich unerlässlich, sodass es einer weitergehenden Prüfung nach Art. 134 Buchst. a MwStSystRL nicht mehr bedarf. Das Unerlässlichkeitskriterium bezieht sich damit nur auf die Nebenleistungen, die aber nicht kernbereichsrelevant sind.

Schwieriger stellt sich die Bestimmung kernbereichsrelevanter Umsätze – gerade im Hinblick auf das Unerlässlichkeitskriterium – dar, wenn der Anwendungsbereich einer Mehrwertsteuerbefreiung nicht unbedingt ein Umsatzgeschäft (im Sinne einer Hauptleistung) erfordert, sondern sich ihr Anwendungsbereich gerade durch die enge Verbindung bzw. einen engen Zusammenhang zu einer bestimmten Tätigkeit definiert. Dies ist zB bei der Mehrwertsteuerbefreiung für bestimmte, im engen Zusammenhang mit Sport und Körpererertüchtigung stehende Dienstleistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL der Fall. An sich mehrwertsteuerbefreit sind nach dieser Vorschrift insbesondere Dienstleistungen, die gegenüber dem Sportler erbracht werden. Die Ausübung von Sport stellt aber kein Umsatzgeschäft im Sinne einer steuerbefreiten Hauptleistung dar. Der Ansatz des EuGH zwischen Haupt- und Nebenleistung zu differenzieren muss daher betreffend diese Steuerbefreiung insbesondere im Hinblick auf die Prüfungsintensität des Art. 134 MwStSystRL modifiziert werden.

Die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung soll den Sport und die Körpererertüchtigung als dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten fördern, befreit aber nicht generell sämtliche mit diesen zusammenhängende Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer.⁴⁷ Insbesondere setzt die Steuerbefreiung nach Auffassung des EuGH nicht voraus, dass die Sportausübung auf einem bestimmten Niveau, etwa auf einem professionellen Niveau, oder in einer bestimmten Art und Weise, nämlich organisiert oder regelmäßig oder im Hinblick auf die Teilnahme an Sportwettbewerb, ausgeübt wird. Die Steuerbefreiung verfolge nämlich das Ziel, eine Betätigung durch breite Bevölkerungsschichten zu fördern.⁴⁸ Eine Auslegung dieser Mehrwertsteuerbefreiung darf nicht dazu führen, dass ihre verbleibende Anwendung dem Begünstigungskonzept seine Wirkung nimmt.

Aus diesem Gesichtspunkt folgt mE, dass die im engen Zusammenhang mit dem Sport stehenden Dienstleistungen dann als grundsätzlich kernbereichsrelevant anzusehen sind, wenn sie unerlässlich iSd Art. 134 Buchst. a MwStSystRL sind.⁴⁹ Ob man die Unerlässlichkeit als Bestandteil des engen Zusammenhangs oder als gesonderten Prüfungspunkt im Rahmen des Art. 134 Buchst. a MwStSystRL

betrachtet, ist im Ergebnis unbeachtlich. Im Ergebnis muss eine Leistung jedenfalls unerlässlich sein, um nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL befreit zu werden.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine Dienstleistung dann unerlässlich iSv Art. 134 Buchst. a MwStSystRL, wenn diese Leistung nicht nur nützlich, sondern unverzichtbar ist, um den angestrebten Zweck (am Beispiel des Art 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL, die Ermöglichung der Ausübung des Sports) zu erreichen.⁵⁰ Dies ist zB bereits dann der Fall, wenn die in Rede stehende Dienstleistung von solcher Art oder Qualität ist, dass ohne sie keine Gleichwertigkeit der Sportausübung auf demselben Niveau und mit der gleichen Qualität gewährleistet wäre.⁵¹

Betrachtet man das aktuelle Urteil des BFH zur Mehrwertsteuerbefreiung von Pferdebetriebsleistungen, so kommt man nicht umhin, entgegen der Auffassung des BFH von einer Unerlässlichkeit der Pferdebetriebsleistungen auszugehen. Hierfür spricht der Umstand, dass die Ausübung des Reitsports denknöwendiger Weise die Versorgung des Pferdes erfordert, unabhängig davon ob der Reiter das Pferd selbst pflegt oder die entsprechenden Dienstleistungen einkauft.

Vor diesem Hintergrund ist die Aussage des BFH nicht überzeugend, dass kernbereichsrelevante Leistungen enger zu fassen seien als unerlässliche Leistungen. Wie soll der Reitsport generell ausgeübt und damit das Begünstigungskonzept des Art. 132 Buchst. m MwStSystRL verwirklicht werden, wenn eine für die Ausübung gerade unerlässliche Dienstleistung fehlt? In der Entscheidung des BFH wird auch nicht hinreichend berücksichtigt, dass die Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL jegliche Form des Sport (also neben dem Amateursport auch den ambitionierten/professionellen Sport) begünstigt. Daher muss bei der Bestimmung des Kernbereichs darauf abgestellt werden, ob auch das jeweilige Sportniveau ohne die konkreten Dienstleistungen ausgeübt werden kann. Bei einem derartigen Verständnis des Kernbereichs hätte man am Ziel des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL ausgerichtet zu dem Ergebnis kommen müssen, dass jedenfalls die Ausübung ambitionierten Reitsports ohne eine auch professionelle Pflege der Pferde nicht möglich sein wird.⁵² Ein Bedeutungsunterschied zwischen kernbereichsrelevanten und unerlässlichen Leistungen lässt sich insoweit nicht ausmachen.

Bezeichnender Weise führt der BFH auch nicht an, worin genau der Unterschied zwischen Unerlässlichkeit und Kernbereich liege. Er begnügt sich vielmehr mit dem systeme

Dodos: Die Bestimmung des Kernbereichs von Mehrwertsteuerbefreiungen (MwStR 2017, 9) 16

matischen Argument, dass die Gleichsetzung von Kernbereich und Unerlässlichkeit dazu führen würde, dass Art. 134 Buchst. b MwStSystRL keinen eigenständigen Anwendungsbereich mehr hätte. Dieses Argument überzeugt bereits aus mehreren Gründen nicht.

Zunächst ist das systematische Argument des BFH nicht zwingend. So hat der EuGH bereits in der Rechtssache *Kennemer Golf an Country Club* entschieden, dass das in Art. 133 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL ausdrücklich als *zusätzliche* Voraussetzung statuierte optionale Erfordernis des mangelnden Strebens nach „systematische[r] Gewinnerzielung“ gleichwohl mit der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL statuierten Voraussetzung des Handelns „ohne Gewinnstreben“ im Wesentlichen übereinstimme.⁵³ Dass der zusätzlichen Voraussetzung des Art. 133 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL im Falle des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL kein eigenständiger Anwendungsbereich verbleibt, war für den EuGH nicht entscheidend. Die vorgenannte Entscheidung zeigt deutlich, dass der EuGH bei der Auslegung der Vorschriften über Mehrwertsteuerbefreiungen nicht entscheidend auf das systematische Verhältnis der Vorschriften oder deren Wortlaut, sondern vielmehr auf die Zielsetzung der Regelungen abstellt. Die Voraussetzungen der Betroffenheit des Kernbereichs und der Unerlässlichkeit verfolgen aber gerade die nämliche Zielsetzung, die darin liegt die Tätigkeiten zu bestimmen, die für die Entfaltung der steuerbefreiten Dienstleistungen so essenziell sind, dass der damit verbundene Wettbewerbseingriff

hingenommen werden muss. Vor diesem Hintergrund ist es gerechtfertigt beide Begriffe so auszulegen, dass sie deckungsgleich sind.

Darüber hinaus bleibt Art. 134 Buchst. b MwStSystRL weiterhin uneingeschränkt anwendbar auf die übrigen Steuerbefreiungsvorschriften, sofern neben den kernbereichsrelevanten Hauptleistungen für die Steuerbefreiung unerlässliche Nebenleistungen vorliegen. Auch für die vorliegende Steuerbefreiung des Art. 134 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL ist dies in Ausnahmefällen möglich, wenn Nebenleistungen zu steuerbefreiten Umsätzen vorliegen oder wenn grundsätzlich aus Wettbewerbsgründen ein Ausschluss der Steuerbefreiung notwendig ist (hierzu sogleich). Sofern die Dienstleistungen im engen Zusammenhang mit Sport unerlässlich sind, ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass ein Ausschluss von der Steuerbefreiung nach Art. 134 Buchst. b MwStSystRL grundsätzlich nicht in Betracht kommt.

3.4.2 Verhältnis von kernbereichsrelevanten Leistungen zur Wettbewerbsklausel des Art. 134 Buchst. b MwStSystRL

Nach übereinstimmender Auffassung des EuGH und des BFH, soll bei Kernbereichsbetroffenheit eines Umsatzes ein Ausschluss der Steuerbefreiung nach Art. 134 Buchst. b MwStSystRL (Wettbewerbsklausel) nicht in Betracht kommen.

Dieser Ansatz der Rechtsprechung ist ohne weiteres nachvollziehbar bei Mehrwertsteuerbefreiungen, die in ihrer Struktur eine Zweiteilung zwischen steuerbefreiter Hauptleistung (auf die Art. 134 MwStSystRL wegen Kernbereichsbetroffenheit nicht anwendbar ist) und Nebenleistungen (die einer weitergehenden Überprüfung nach Art. 134 MwStSystRL unterliegen) aufweisen.

Er lässt sich aber nicht unmittelbar auf die jüngste Entscheidung des BFH zu Pferdeponysleistungen übertragen, da es in diesem Fall nicht einen steuerbefreiten Hauptumsatz (die Sportausübung des Sportlers) gibt, sondern ausschließlich die eng mit Sport und Körperertüchtigung im Zusammenhang stehenden Dienstleistungen steuerbefreit werden sollen.

In diesem Fall muss eine strikte Anwendung oder Nichtanwendung der Wettbewerbsklausel bei Kernbereichsbetroffenheit zugunsten einer abgestuften Überprüfung der in Frage stehenden Dienstleistungen auf ihre Wettbewerbsbeeinträchtigung wie folgt weichen:

Wenn eine Dienstleistung einen engen Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung aufweist und unerlässlich ist, so ist sie insoweit auch kernbereichsrelevant, dh ihr Ausschluss auf Grund der Wettbewerbsklausel ist grundsätzlich nicht möglich. Hiervon ist aber eine Ausnahme zu machen – und zwar ungeachtet ihrer Kernbereichsbetroffenheit –, wenn die konkrete Dienstleistung trotz ihrer Unerlässlichkeit in ihrer konkreten Ausgestaltung ausnahmsweise darauf gerichtet ist, der Einrichtung unter den Voraussetzungen des Art. 134 Abs. Buchst. b MwStSystRL zusätzliche Einnahmen zu verschaffen.

Für die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL kommt es also weniger auf die abstrakte Bestimmung eines Kernbereich an, sondern vielmehr auf die zutreffende Auslegung und Anwendung der Wettbewerbsklausel des Art. 134 Buchst. b MwStSystRL. In der hierbei vorzunehmenden Abwägung muss einerseits berücksichtigt werden, dass der Begünstigungszweck der Steuerbefreiung erreicht werden kann, andererseits grundsätzlich aber auch, dass ein entsprechender Wettbewerbseingriff gerechtfertigt ist bzw. hingenommen werden muss, sodass bei unerlässlichen Dienstleistungen im Zusammenhang mit Sport grundsätzlich auch ein Ausschluss nach Art. 134 Buchst. b MwStSystRL nur ausnahmsweise in Betracht kommt. Mit anderen Worten, eine Leistung, die unverzichtbar für die Verwirklichung der Steuerbefreiung ist und die auch zum Zwecke der geförderten Tätigkeit ausgeführt ist, ist nicht auf die Erzielung zusätzlicher Einnahmen iSv Art. 134 Buchst. b MwStSystRL gerichtet. Ob man diese Leistung kernbereichsrelevant nennt oder nicht, ein Ausschluss von der Steuerbefreiung auf Grund der Wettbewerbsklausel scheidet aus. ME besteht insoweit eher die

Gefahr, sich in terminologischen Überlegungen zu „Kernbereich“, „unerlässlich“, „unverzichtbar“ usw zu verlieren anstelle sich auf eine zutreffende Anwendung des Art. 134 MwStSystRL zu konzentrieren.

So muss denn auch bezweifelt werden, dass dem BFH die erforderliche Abwägung in seiner aktuellen Entscheidung zur Mehrwertsteuerbefreiung von Pferdepensionsdienstleistungen gelungen ist und dass dabei die Vorgaben der Wettbewerbsklausel des Art. 134 Buchst. b MwStSystRL zutreffend gewürdigt wurden:

Dodos: Die Bestimmung des Kernbereichs von Mehrwertsteuerbefreiungen (MwStR 2017, 9) 17

Neben dem in Art. 134 Buchst. a MwStSystRL normierten Kriterium der Unerlässlichkeit erfordert Art. 134 Buchst. b MwStSystRL auch, dass die darin genannten Umsätze nicht *„im Wesentlichen dazu bestimmt [sein dürfen], der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden“*. Nach Auffassung des EuGH liegt darin eine spezifische Ausprägung des mehrwertsteuerlichen Neutralitätsgrundsatzes, dem es zuwiderläuft, dass gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.⁵⁴ Die bewusste Förderung des Sports greift immer in das wettbewerbliche Gleichgewicht zwischen nicht gewinnorientierten und gewerblichen Anbietern ein. Der Ausschlussbestand des Art. 134 Buchst. b MwStSystRL bezieht sich nach seinem Wortlaut dessen ungeachtet ausdrücklich nur auf *„zusätzliche Einnahmen“* die durch eine bestimmte Tätigkeit generiert werden. Daraus ist in der Literatur bereits zu Recht der Schluss gezogen worden, dass sich die Wettbewerbsklausel nur auf Sonderleistungen einer grundsätzlich nicht gewinnorientierten Einrichtung beziehen kann und dass regelmäßige Dienstleistungsangebote, selbst wenn sie im Wettbewerb mit kommerziellen Unternehmen stehen, vom Ausschlussbestand unberührt bleiben.⁵⁵

Diesen Ansatz scheint der BFH jedoch nicht zu verfolgen. In der aktuellen Entscheidung betreffend die Pferdepensionsleistungen führt der BFH an, dass sämtliche gewerblichen und nichtgewerblichen Unternehmer im Umfeld der Klägerin eine Pferdepension unterhielten. Mit anderen Worten, die Ausübung des Reitsports im Rahmen von Reitanlagennutzungen erfolgte stets in Kombination mit der Nutzung einer Pferdepension. Daraus wird die Absicht des Klägers deutlich, durch die Aufrechterhaltung des Pferdepensionsbetriebes den Reitsport zu ermöglichen und zu fördern, und nicht zusätzliche Einnahmen zu erzielen. Ohne die Aufrechterhaltung einer Pferdepension ist nämlich die Ausübung des Reitsports nicht möglich. Der Pferdepensionsbetrieb gehört dann zum regelmäßigen Dienstleistungsangebot entsprechender Einrichtungen. Die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, wonach im unmittelbaren Umfeld der Klägerin privatwirtschaftliche Einrichtungen ähnliche Leistungen wie die Klägerin erbrachten, sprechen daher gerade dafür, dass es sich bei den von der Klägerin angebotenen Leistungen um allgemeine Regeldienstleistungen im Rahmen der Förderung des Reitsports handelt.

Anders wäre zB der Fall zu entscheiden gewesen, wenn der Reitsportverein über das regelmäßige Dienstleistungsangebot der Anlagennutzung und der Pferdepension hinaus zB Reitzubehör verkauft hätte. Reitzubehör mag zwar für die Ausübung des Reitsports unerlässlich sein und auch im engen Zusammenhang mit der Ausübung des Reitsports liegen. Es gehört aber (wohl) nicht zum regelmäßigen Leistungsangebot von gewerblichen und nichtgewerblichen Reitsportvereinen. Damit würde der Verein durch Verkauf entsprechenden Reitsportzubehörs in einen nach Art. 134 Buchst. b MwStSystRL relevanten Wettbewerb mit gewerblichen Unternehmen treten. Der Verkauf des Reitsportzubehörs würde als Sonderleistung erkennbar darauf abzielen, zusätzliche Einnahmen für den Verein zu erzielen und damit die Förderung des Sports insoweit gegenüber der zusätzlichen Einnahmeerzielungsabsicht in den Hintergrund treten lassen.

Der BFH hingegen vertritt einen anderen Ansatzpunkt und fokussiert sich auf die Kernbereichsbestimmung. Nach seiner Auffassung sollen die Pferdepensionsleistungen nicht vom Kernbereich umfasst sein, da die Pferdepensionsleistungen zwar gegenüber den Reitern, aber im Vorfeld der eigentlichen Sportausübung erbracht werden. Sie betreffen auch nicht unmittelbar den Reiter/Sportler, sondern das Sportgerät Pferd.⁵⁶

Diese Rechtsprechung des BFH reiht sich nicht widerspruchlos in seine bisherigen Judikate ein. Warum eine Dienstleistung nur dann kernbereichsrelevant und damit unabhängig von der Wettbewerbssituation steuerbefreit sein kann, wenn sie während der Sportausübung an dem Sportler erbracht wird, ist nicht nachvollziehbar. So wird zB der Sportunterricht, den der BFH bereits als kernbereichsrelevant ansieht, regelmäßig vor oder nach der eigentlichen Sportausübung erteilt. Dass die Leistung zwar gegenüber dem Sportler, aber an dem Sportgerät ausgeführt wird, kann auch nicht dazu führen, den Kernbereich zu versagen. Die Dienstleistung des Reitsportvereins wird iSd Mehrwertsteuer nicht vom Pferd, sondern vom Reiter verbraucht. Entsprechend hatte der BFH auch bereits entschieden, dass Überlassung von Golfbällen (insoweit bezog sich die Leistung also auf den Golfball als Sportgerät) dem Kernbereich der Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m unterfällt. Warum dies für Dienstleistungen am Sportgerät Pferd nicht der Fall sein soll, ist nicht ohne weiteres nachvollziehbar.

Zusammengefasst überdecken die Aussagen des BFH zur Kernbereichsrelevanz das eigentliche Problem des Falles, dass in der unzutreffenden Anwendung der Wettbewerbsklausel und der Interpretation des Merkmals „zusätzliche Einnahmen“ liegt. Es ist bedauerlich, dass der BFH die Chance nicht genutzt hat, die sich im aktuellen Fall ergebenden Fragen zum Anwendungsbereich der Wettbewerbsklausel des Art. 134 Buchst. b MwStSystRL dem EuGH vorzulegen.

4. Fazit

Aus der Rechtsprechung des EuGH ist der Schluss zu ziehen, dass als kernbereichsrelevant diejenigen Leistungen anzusehen sind, die im Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL als steuerbefreite Hauptleistungen aufgeführt sind. Diese Leis

Dodos: Die Bestimmung des Kernbereichs von Mehrwertsteuerbefreiungen (MwStR 2017, 9) 18 

tungen sind steuerbefreit, ohne dass es auf die zusätzlichen Voraussetzungen der Ausschlusstatbestände des Art. 134 MwStSystRL ankäme. Dem gegenüber sind all diejenigen Leistungen, die mit diesen Hauptleistungen (iSv Nebenleistungen) im engen Zusammenhang stehen bzw. mit diesen eng verbunden sind, nur dann steuerbefreit, wenn die Ausschlusstatbestände des Art. 134 MwStSystRL nicht erfüllt sind.

Die hier vertretene Auslegung des Begriffs „Kernbereich“ ist sachlich gerechtfertigt, da die eigentlichen steuerbefreiten Hauptleistungen zur Verwirklichung zwecks der Steuerbefreiung a priori unverzichtbar sind. Dies ist im Fall von Nebenleistungen nicht unbedingt der Fall, sodass sie aus Wettbewerbsgründen der zusätzlichen Einschränkung durch die in Art. 134 MwStSystRL normierten Voraussetzungen der Unerlässlichkeit und der Wettbewerbsklausel bedürfen.

Dessen ungeachtet darf die Frage nach der Bestimmung des Kernbereichs nicht darüber hinwegtäuschen, dass der eigentliche problematische Punkt in der zutreffenden Anwendung des Art. 134 MwStSystRL und Auslegung seiner Voraussetzungen liegt. Diese Problematik wird insbesondere in der aktuellen Entscheidung des BFH zur Mehrwertsteuerbefreiung von Pferdepensionshaltungen deutlich. Unabhängig davon, ob man eine Kernbereichsrelevanz von Pferdepensionsleistungen annimmt, hätte hier eine zutreffende Interpretation des Merkmals der „zusätzlichen Einnahmen“ im Rahmen der Wettbewerbsklausel des Art. 134 Buchst. b MwStSystRL zu einer Steuerbefreiung der Pensionspferdehaltung führen müssen.

- * *Dr. Panagiotis Dodos* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei PNHR Pelka Niemann Hollerbaum Rohde mbB, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, in Köln.
- 1 EuGH v. 28.11.2013 – C-319/12, *MDDP*, MwStR 2014, 15; im Anschluss an die Ausführungen der Generalanwältin *Kokott*.
- 2 BFH v. 10.8.2016 – V R 14/15, MwStR 2017, 29 mAnm *Meurer* (in diesem Heft).
- 3 *Englisch* in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 17 Rn. 197.
- 4 Dieses Ziel wird allerdings aufgrund der Versagung des Vorsteuerabzugs (sog. „*unechte Steuerbefreiungen*“) nicht systemgerecht verwirklicht; vgl. zur Kritik an der Versagung des Vorsteuerabzugs bei Steuerbefreiungen *Oelmaier* in Sölch/Ringleb, *UStG*, 78. EL September 2016, § 15 Rn. 649.
- 5 Vgl. EuGH v. 21.3.2002 – C-174/00, *Kennemer Golf and Country Club*, *DStRE* 2002, 642, Rn. 19; v. 21.2.2013 – C-18/12, *Mesto Zamberk* MwStR 2013, 87 Rn. 23 mAnm *Grube*.
- 6 Vgl. hierzu *Heidner* in Bunjes/Geist, *UStG*, 15. Aufl. 2016, § 4 Rn. 2 ff.
- 7 Vgl. zu den verschiedenen Voraussetzungen der Steuerbefreiung für Dienstleistungen im engen Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m *MwStSystRL* ausführlich *Wäger* *DStR* 2014, 1517.
- 8 Vgl. nur EuGH v. 19.12.2013 – C-495/12, *The Bridport and West Dorset Golf Club*, MwStR 2014, 61 Rn. 36-38 mAnm *Grube*.
- 9 Vgl. insoweit die Ausführungen in den Schlussanträgen des Generalanwaltes *Geelhoed* v. 14.11.2002 – C-144/00, *Hoffmann*, *DStR* 2003, 638 Rn. 41; vgl. auch *Fellner*, *Sport und Gemeinnützigkeit in der Umsatzsteuer*, 2014, 78.
- 10 Vgl. nur EuGH v. 19.7.2012 – C-44/11, *Deutsche Bank AG*, *DStR* 2012, 1601 mwN.
- 11 Vgl. nur EuGH v. 6.11.2003 – C-45/01, *Dornier*, *DStRE* 2004, 99 Rn. 42; vgl. auch *Treiber* in Sölch/Ringleb, *UStG*, 78. EL September 2016, § 4 Rn. 16.
- 12 Vgl. EuGH v. 14.6.2007 – C-434/05, *Horizon College*, *IStR* 2007, 545 Rn. 16; Daraus folgt weiterhin, dass der Personenkreis, der von der Steuerbefreiung begünstigt wird, nicht eng ausgelegt werden muss; zum Begriff der „*Einrichtung*“, vgl. nur EuGH v. 26.5.2005 – C-498/03, *Kingscrest Associates und Montecello*, *IStR* 2005, 486 mwN.
- 13 BFH v. 18.4.1991 – V R 122/89, *DStR* 1991, 1113; BFH v. 8.3.2012 – V R 14/11, *DStR* 2012, 1177; vgl. hierzu *Treiber* (Fn. 11) § 4 Rn. 17.
- 14 Vgl. EuGH v. 15.11.2012 – C-174/11, *Zimmermann*, *DStRE* 2013, 423 Rn. 27; *Fellner* (Fn. 9) 125 mwN.
- 15 Vgl. Schlussanträge des Generalanwaltes *Jacobs* v. 13.12.2001 – C-174/00, *Kennemer Golf and Country Club*, *BeckEuRS* 2001, 250777 Rn. 52; EuGH v. 21.3.2002 – C-267/00, *Zoological Society*, *Slg.* I 2002, 3353 = *BeckRS* 9998, 155845 Rn. 8; zum Begriff der „*Ehrenamtlichkeit*“ vgl. *Dodos*, *Die Besteuerung ehrenamtlicher Tätigkeit im Umsatzsteuerrecht*, 2015, 56 ff.
- 16 In dem aktuellen Urteil zur Mehrwertsteuerbefreiung von Pferdepensionsleistungen führt der BFH hierzu aus, dass „*es sich bei der Kernbereichsrelevanz um ein vom BFH entwickeltes Kriterium der engen Auslegung von ... [Art. 134 Buchst. b MwStSystRL] handelt, um die Wirksamkeit der Steuerbefreiungen ... zu erhalten*“, BFH v. 10.8.2016 – V R 14/15, MwStR 2017, 29 mAnm *Meurer* Rn. 30 (in diesem Heft).
- 17 Der Begriff des „*Kernbereichs*“ wird auch in anderen Rechtsgebieten zur Beschreibung besonders geschützter Rechtspositionen verwendet; vgl. nur zur Beschränkung der möglichen Beschlussgegenstände bei Betroffenheit des Kernbereichs der Mitgliedschaft im Gesellschaftsrecht BGH v. 15.1.2007 – II ZR 245/05, *NJW* 2007, 1685 (1687); zur ehevertraglichen Kernbereichslehre im Familienrecht, BGH v. 11.2.2004 – XII ZR 265/02, *NJW* 2004, 930; zur kollektiven Koalitionsfreiheit im Arbeitsrecht BAG v. 26.1.1982 – 1 AZR 610/80, *NJW* 1982, 2890); herausragendes Beispiel ist allerdings die Bestimmung des Kernbereichs im Rahmen der Grundrechtsdogmatik. In diesem Zusammenhang beschreibt der Kernbereich eines Grundrechts die absolute Grenze für staatliche Eingriffe in grundrechtlich geschützte Rechtspositionen. Nach der Rechtsprechung des BVerfG gewährt das GG nämlich einen unantastbaren Bereich privater Lebensgestaltung, der staatlichen Eingriffen auch bei

- überwiegenden Interessen der Allgemeinheit gänzlich entzogen ist (vgl. BVerfG v. 3.3.2004 – 1 BvR 2378/98, 1 BvR 1084/99, NJW 2004, 999, 1002; vgl. hierzu auch *Durner* in Maunz/Dürig, GG, 78. EL September 2016, Art. 10 Rn. 155 mwN.).
- 18 EuGH v. 28.11.2013 – C-319/12, *MDDP*, MwStR 2014, 15 mAnm *Grube* Rn. 32; insoweit übernahm der EuGH die Terminologie aus den Schlussanträgen der Generalanwältin *Kokott*, Schlussanträge v. 20.6.2013 – C-319/12, *MDDP*, BeckEuRS 2013, 730067.
- 19 EuGH v. 28.11.2013 – C-319/12, *MDDP*, MwStR 2014, 15 mAnm *Grube* Rn. 32.
- 20 Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* v. 20.6.2016 – C-319/12, *MDDP*, BeckEuRS 2013, 730067 Rn. 31.
- 21 EuGH v. 1.12.2005 – C-394/04 und C-395/04, *Ygeia*, DStRE 2006, 286 Rn. 26.
- 22 EuGH v. 9.2.2006 – C-415/04, *Stichting Kinderopvang Enschede*, Slg. 2006, I-1385 = IStR 2006, 238 Rn. 22.
- 23 EuGH v. 9.2.2006 – C-415/04, *Stichting Kinderopvang Enschede*, Slg. 2006, I-1385 = IStR 2006, 238 Rn. 25 und 30.
- 24 Dies sind die Entscheidungen BFH v. 3.4.2008 – V R 74/07, DStR 2008, 1481 Rn. 36 (Leistungen eines gemeinnützigen Golfclubs); BFH v. 30.7.2008 – XI R 61/07, DStRE 2008, 1463 Rn. 17 (Gestellung von Haushaltshilfen durch Pflegeeinrichtungen); BFH v. 7.10.2010 – V R 12/10, DStRE 2011, 374 Rn. 21 (Verpflegung bei Seminaren); BFH v. 2.3.2011 – XI R 21/09, DStR 2011, 1179 Rn. 35 mAnm *Wallenhorst* (Golfeinzelunterricht nach Unionsrecht); BFH v. 4.5.2011 – XI R 44/08, DStR 2011, 1222 Rn. 33 (Inszenierung einer Oper); BFH v. 10.7.2012 – V B 33/12, 2012, 1856 Rn. 39 mAnm *Wallenhorst* (Fahrsicherheitstraining durch gemeinnützigen Verein); BFH v. 16.10.2013 – XI R 34/11, MwStR 2014, 132 Rn. 55 mAnm *Meurer* (gemeinnütziger Reitsportverein, Pensionspferdehaltung); BFH v. 24.9.2014 – V R 19/11, MwStR 2015, 213 Rn. 40 mAnm *Klaßmann* (Verabreichung von Zytostatika an ambulant behandelte Patienten eines Krankenhauses); zuletzt BFH v. 10.8.2016 – V R 14/15, MwStR 2017, 29 mAnm *Meurer* (in diesem Heft) Rn. 27 ff. (Pferdepensionsbetrieb).
- 25 vgl. BFH v. 7.10.2010 – V R 12/10, DStRE 2011, 374.
- 26 BFH v. 3.4.2008 – V R 74/07, DStR 2008, 1481 Rn. 36.
- 27 BFH v. 3.4.2008 – V R 74/07, DStR 2008, 1481 Rn. 36 und 39.
- 28 BFH v. 30.7.2008 – XI R 61/07, DStRE 2008, 1463 Rn. 17.
- 29 BFH v. 7.10.2010 – V R 12/10, DStRE 2011, 374 Rn. 21.
- 30 BFH v. 2.3.2011 – XI R 21/09, DStR 2011, 1179 Rn. 35 mAnm *Wallenhorst*.
- 31 BFH v. 10.7.2012 – V B 33/12, DStR 2012, 1856 mAnm *Wallenhorst*.
- 32 BFH v. 16.10.2013 – XI R 34/11, MwStR 2014, 132 Rn. 55 mAnm *Meurer*.
- 33 BFH v. 24.9.2014 – V R 19/11, MwStR 2015, 213 Rn. 40 mAnm *Klaßmann*.
- 34 BFH v. 4.5.2011 – XI R 44/08, DStR 2011, 1222.
- 35 BFH v. 10.7.2012 – V B 33/12, DStR 2012, 1856 Rn. 39 mAnm *Wallenhorst*.
- 36 BFH v. 10.8.2016 – V R 14/15, MwStR 2017, 29 mAnm *Meurer* Rn. 27f. (in diesem Heft).
- 37 BFH v. 10.8.2016 – V R 14/15, MwStR 2017, 29 mAnm *Meurer* Rn. 29 (in diesem Heft); insoweit knüpft der BFH an die Ausführungen der Vorinstanz an, vgl. FG Schleswig-Holstein v. 18.2.2015 – 4 K 27/14, MwStR 2015, 826 Rn. 38f mAnm *Dodos/Heilmeyer*.
- 38 BFH v. 10.8.2016 – V R 14/15, MwStR 2017, 29 mAnm *Meurer* Rn. 29 f. (in diesem Heft).
- 39 In diese Richtung BFH v. 16.10.2013 – XI R 34/11, MwStR 2014, 132 mAnm *Meurer*.
- 40 AA hingegen wohl FG Münster v. 25.9.2014 – 5 K 3700/10 U, EFG 2014, 2177 = BeckRS 2014, 96327 wonach es für die Frage der Beurteilung einer schädlichen Wettbewerbssituation nach Art. 134 Buchst. b MwStSystRL nicht auf die Bedingungen des lokalen Marktes, sondern auch auf einen potentiellen Wettbewerb ankäme; hiergegen zurecht allerdings BFH v. 16.10.2013 – XI R 34/11, MwStR 2014, 132 mAnm *Meurer* wonach – jedenfalls entscheidend – zur Beurteilung der Wettbewerbssituation auf die lokalen Verhältnisse (am Verbrauchsort) abzustellen ist. Entsprechendes dürfte mE auch für die Frage der Kernbereichsbestimmung gelten.
- 41 Vgl. hierzu ausführlich *Fellner*(Fn. 9), 66f.

- 42 Vgl. EuGH v. 1.12.2005 – C-394/04 und C-395/04, *Ygeia*, DStRE 2006, 286 Rn. 18 und 25; wobei eine Steuerbefreiung nur dann in Betracht kommt, wenn diese eng verbundenen Umsätze auch unerlässlich isd Art. 134 Buchst. a MwStSystRL sind; vgl. zu möglichen Unterschieden zwischen einer Nebenleistung und einem eng verbundenen Umsatz isd Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL auch *Oelmaier* (Fn. 4) § 4 Nr. 14, Rn. 120 wonach eng verbundene Umsätze sich gegenüber Nebenleistungen durch ihre Unentbehrlichkeit auszeichnen sollen. Letztlich dürfte es aber unerheblich sein, ob man die Unentbehrlichkeit (gleichbedeutend mit der Unerlässlichkeit isd Art. 134 Buchst. b MwStSystRL) bereits für die Annahme einer engen Verbindung/eines engen Zusammenhangs oder aber erst im Rahmen einer gesonderten Prüfung des Ausschlussstatbestandes des Art. 134 Buchst. b MwStSystRL verlangt. Auch der EuGH scheint insofern nicht eindeutig zu differenzieren.
- 43 Vgl. hierzu *Stadie*, UStG, 3. Aufl. 2015, § 3 Rn. 202 f.; nach diesem Prinzip teilt die Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung
- 44 In diese Richtung kann auch die aktuelle Entscheidung des EuGH v. 25.2.2016 – C-22/15, *Kommission/Königreich Niederlande*, BeckRS 2016, 80397 verstanden werden. Nach dieser Entscheidung ist es dem Königreich Niederlande verwehrt die Befreiung der Vermietung von Liege- und Unterstellplätzen für Fahrzeuge auf Wassersportvereinigungen, die für die Erbringung ihrer Dienstleistungen nicht auf Arbeitnehmer zurückgreifen, zu beschränken, wenn die Vermietung an Personen erfolgt, die Sport ausüben und die Vermietung in engem Zusammenhang mit der Ausübung dieses Sports steht und dafür unentbehrlich ist.
- 45 Vgl. auch EuGH v. 16.10.2008 – C-253/07, *Canterbury Hockey Club*, IStR 2008, 881 Rn. 35; BFH v. 10.8.2016 – V R 14/15, MwStR 2017, 29 mAnm *Meurer* Rn. 23 (in diesem Heft).
- 46 BFH v. 10.8.2016 – V R 14/15, MwStR 2017, 29 mAnm *Meurer* Rn. 28 (in diesem Heft).
- 47 EuGH v. 16.10.2008 – C-253/07, *Canterbury Hockey Club*, IStR 2008, 881 Rn. 19.
- 48 EuGH v. 19.12.2013 – C-495/12, *The Bridport and West Dorset Golf Club*, MwStR 2014, 61 Rn. 24 mAnm *Grube*.
- 49 In diesem Sinne auch *Fellner* (Fn. 9), 75.
- 50 Vgl. EuGH v. 6.11.2003 – C-45/01, *Dornier*, DStRE 2004, 99; v. 20.6.2002 – C-287/00, *Kommission/Deutschland*, DStR 2002, 1172; EuGH v. 26.5.2005 – C-498/03, *Kingscrest Associates und Montecello*, IStR 2005, 486 Rn. 30.
- 51 EuGH v. 14.6.2007 – C-434/05, *Horizon College*, IStR 2007, 545 Rn. 39; EuGH v. 9.2.2006 – C-415/04, *Stichting Kinderopvang Enschede*, IStR 2006, 238 Rn. 25 ff.; vgl. auch BFH v. 16.10.2013 – XI R 34/11, MwStR 2014, 132 Rn. 46 mAnm *Meurer*.
- 52 Die Notwendigkeit bei der Bestimmung des Kernbereichs auch die konkrete Form des Reitsports abzustellen hat freilich bereits die Vorinstanz verkannt, sodass naturgemäß diesbezügliche Feststellungen nicht bzw. nicht hinreichend vorgenommen wurden, FG Schleswig-Holstein v. 18.2.2015 – 4 K 27/14, MwStR 2015, 826 mAnm *Dodos/Heilmeier* Rn. 38f.
- 53 EuGH v. 21.3.2002 – C-174/00, *Kennemer Golf and Country Club*, DStRE 2002, 642 Rn. 33.
- 54 EuGH v. 14.6.2007 – C-434/05, *Horizon College*, IStR 2007, 545 Rn. 43.
- 55 *Jacobs*, Umsatzsteuer, 141 ff.; Bei Sonderleistungen zeigt sich nämlich, dass die konkreten Bedingungen unter denen die mit Sport und Körperertüchtigung zusammenhängenden Dienstleistungen erbracht werden, die Förderung des Sports gegenüber der Einnahmeerzielungsabsicht in den Hintergrund treten lassen. Hierauf stellt maßgeblich ab *Fellner*, 77.
- 56 BFH v. 10.8.2016 – V R 14/15, MwStR 2017, 29 mAnm *Meurer* Rn. 29 (in diesem Heft).