

61996J0124

Urteil des Gerichtshofes (Sechste Kammer) vom 7. Mai 1998. - Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen Königreich Spanien. - Vertragsverletzung - Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates - Steuerbefreiung bestimmter in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehender Dienstleistungen - Ungerechtfertigte Beschränkungen. - Rechtssache C-124/96.

Sammlung der Rechtsprechung 1998 Seite I-02501

Leitsätze

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

Schlüsselwörter

Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Befreiungen nach der Sechsten Richtlinie - Steuerbefreiung bestimmter in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehender Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die diese Aktivitäten ausüben - Nationale Rechtsvorschriften, die die Befreiung auf private Einrichtungen beschränken, deren Eintrittsgelder eine bestimmte Höhe nicht übersteigen - Unzulässigkeit

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m und Absatz 2 Buchstabe a dritter Gedankenstrich)

Leitsätze

Ein Mitgliedstaat verstößt gegen Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, wenn er vorschreibt, daß die Befreiung von Leistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehen, von der Mehrwertsteuer nur für private Einrichtungen gilt, deren Eintrittsgelder eine bestimmte Höhe nicht übersteigen.

Die Bedingungen, die nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie festgesetzt werden können, erstrecken sich in keiner Weise auf den Inhalt der vorgesehenen Steuerbefreiung. Diese Bedingungen sollen nämlich eine korrekte und einfache Anwendung der Steuerbefreiungen gewährleisten und beziehen sich auf Maßnahmen zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen.

Die Anwendung des Kriteriums der Höhe des Eintrittsgelds oder Mitgliedsbeitrags kann zu Ergebnissen führen, die Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m der Sechsten Richtlinie widersprechen. Die Anwendung eines solchen Kriteriums kann nämlich zur Folge haben, daß die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung einerseits Einrichtungen ohne Gewinnstreben nicht gewährt wird, während sie andererseits Einrichtungen mit Gewinnstreben zugute kommt. Ausserdem geht aus dieser Bestimmung nicht hervor, daß ein Mitgliedstaat die Steuerbefreiung bestimmter in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehender Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbringen, von anderen als den in Artikel 13 Teil A Absatz 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Bedingungen abhängig machen kann.

Aus Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie geht nicht hervor, daß ein Mitgliedstaat, wenn er die Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m von einer oder mehreren der in Absatz 2 Buchstabe a vorgesehenen Bedingungen abhängig macht, den Anwendungsbereich dieser Befreiung ändern kann. Ausserdem schließt Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a es aus, die Steuerbefreiung ohne Rücksicht auf den Charakter und die Besonderheiten der jeweiligen sportlichen Betätigung auf private Sporteinrichtungen mit sozialem Charakter zu beschränken, deren Eintrittsgelder oder Mitgliedsbeiträge einen bestimmten Betrag nicht übersteigen.

Entscheidungsgründe

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 17. April 1996 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EG-Vertrag Klage erhoben auf Feststellung, daß das Königreich Spanien durch die Bestimmung, daß die Befreiung von Leistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehen, von der Mehrwertsteuer nur für private Einrichtungen gilt, deren Eintrittsgelder oder Mitgliedsbeiträge eine bestimmte Höhe nicht übersteigen, gegen Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; nachstehend: Sechste Richtlinie) verstossen hat.

Die Sechste Richtlinie

2 Nach Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie sind bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit. Teil A dieses Artikels, der die Überschrift "Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten" trägt, sieht insbesondere vor:

"(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

m) bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder

Körperertüchtigung ausüben;

...

(2) a) Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der unter Absatz 1 Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

- Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.
- Leitung und Verwaltung müssen im wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den Ergebnissen der betreffenden Tätigkeiten haben.
- Es müssen Preise angewendet werden, die von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Tätigkeiten, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen Preise angewendet werden, die unter den Preisen liegen, die von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten gefordert werden.
- Die Befreiungen dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zuungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen."

Nationale Regelung

3 In Spanien ist dieser Bereich durch Artikel 20 des Gesetzes Nr. 37 vom 28. Dezember 1992 über die Mehrwertsteuer (nachstehend: Gesetz Nr. 37/92) in der Fassung des Artikels 13 des Gesetzes Nr. 42 vom 30. Dezember 1994 (nachstehend: Gesetz Nr. 42/94) geregelt. Einschlägig ist insoweit Artikel 20 Absatz 1 Nummer 13, wonach von der Steuer befreit sind:

"Dienstleistungen, die an natürliche Personen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben, erbracht werden, unabhängig davon, welche Person oder Einrichtung für die Erbringung der Leistung aufkommt, sofern diese Dienstleistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehen und von folgenden Personen oder Einrichtungen erbracht werden:

...

d) private Sporteinrichtungen mit sozialem Charakter, deren Eintrittsgelder oder Mitgliedsbeiträge die nachstehend genannten Beträge nicht übersteigen:

Eintrittsgelder oder Aufnahmegebühren: 265 000 PTA, Mitgliedsbeiträge: 4 000 PTA pro Monat."

Vorverfahren

4 Die Kommission teilte dem Königreich Spanien mit Schreiben vom 22. Dezember 1992 mit, daß sie Artikel 8 Nummer 13 des spanischen Gesetzes über die Mehrwertsteuer (Gesetz Nr. 30/85 vom 2. August 1985 in der Fassung des Gesetzes Nr. 10/90 vom 15. Oktober 1990) für mit Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m der Sechsten Richtlinie unvereinbar halte.

5 Die spanischen Behörden antworteten mit Schreiben vom 28. Mai 1993, daß die anwendbare spanische Rechtsvorschrift Artikel 20 Absatz 1 Nummer 13 des Gesetzes Nr. 37/92 sei und daß diese Bestimmung nicht gegen die Sechste Richtlinie verstosse.

6 Daraufhin richtete die Kommission am 10. Oktober 1994 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an das Königreich Spanien, in der sie daran festhielt, daß die spanischen Bestimmungen mit der Sechsten Richtlinie unvereinbar seien.

7 Mit Schreiben vom 10. April 1995 wiederholte das Königreich Spanien im wesentlichen sein bereits in der Antwort auf das Schreiben vom 22. Dezember 1992 enthaltenes Vorbringen.

8 Danach nahm das Königreich Spanien durch das Gesetz Nr. 42/94 eine teilweise Änderung des Artikels 20 Absatz 1 Nummer 13 des Gesetzes Nr. 37/92 vor. Nach Auffassung der Kommission hat diese Änderung die Vertragsverletzung nur zum Teil beseitigt und ändert nichts an den für die privaten Sporteinrichtungen geltenden Obergrenzen.

Begründetheit

9 Zur Begründung ihrer Klage macht die Kommission geltend, daß die durch Artikel 20 Absatz 1 Nummer 13 des Gesetzes Nr. 37/92 vorgesehene Beschränkung der Befreiung von der Mehrwertsteuer auf private Sporteinrichtungen, deren Beiträge die in diesem Artikel genannten Beträge nicht überstiegen, gegen Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie verstosse. Das durch die spanische Rechtsvorschrift aufgestellte zusätzliche Erfordernis sei weder durch den Einleitungssatz von Artikel 13 Teil A Absatz 1 noch durch den Wortlaut von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m, noch durch Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie gedeckt.

10 Die spanische Regierung, unterstützt durch die Regierung des Vereinigten Königreichs, macht zunächst geltend, aus dem Einleitungssatz von Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gehe hervor, daß die Mitgliedstaaten bei der Durchführung der darin vorgesehenen Steuerbefreiungen über ein weites Ermessen verfügten.

11 Dazu ist festzustellen, daß die Bedingungen, die nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie festgesetzt werden können, sich in keiner Weise auf den Inhalt der vorgesehenen Steuerbefreiung erstrecken (vgl. Urteil vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81, Becker, Slg. 1982, 53, Randnr. 32).

12 Diese Bedingungen sollen nämlich eine korrekte und einfache Anwendung der Steuerbefreiungen gewährleisten und beziehen sich auf Maßnahmen zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen (vgl. Urteil Becker, Randnrn. 33 und 34).

13 Das aus dem Einleitungssatz des Artikels 13 Teil A Absatz 1 hergeleitete Argument ist daher zurückzuweisen.

14 Sodann macht die spanische Regierung zur Steuerbefreiung von Dienstleistungen im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m geltend, diese Bestimmung sehe im Gegensatz zu den anderen Steuerbefreiungen dieses Absatzes die Befreiung "bestimmter" Dienstleistungen von der Steuer vor. Dies gestatte es den Mitgliedstaaten, den Anwendungsbereich des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m nicht nur durch den ausdrücklichen Ausschluß bestimmter von Sporteinrichtungen erbrachter Dienstleistungen von der Steuerbefreiung, sondern auch durch Anwendung "anderer Kriterien" wie die Höhe des Entgelts für die fraglichen Dienstleistungen zu beschränken.

15 Insoweit geht aus Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m der Sechsten Richtlinie hervor, daß sich die vorgesehene Befreiung auf in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen bezieht, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbringen.

16 Es ist unstrittig, daß die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung nach den spanischen Rechtsvorschriften nur denjenigen privaten Sporteinrichtungen mit sozialem Charakter gewährt wird, deren Eintrittsgelder oder Mitgliedsbeiträge einen bestimmten Betrag nicht übersteigen.

17 Die Anwendung des Kriteriums der Höhe des Eintrittsgelds oder Mitgliedsbeitrags kann jedoch zu Ergebnissen führen, die Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m widersprechen. Wie nämlich der Generalanwalt in Nummer 5 seiner Schlussanträge vorgetragen hat, kann die Anwendung eines solchen Kriteriums zur Folge haben, daß die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung einerseits Einrichtungen ohne Gewinnstreben nicht gewährt wird, während sie andererseits Einrichtungen mit Gewinnstreben zugute kommt.

18 Ausserdem geht aus dieser Bestimmung nicht hervor, daß ein Mitgliedstaat die Steuerbefreiung bestimmter in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehender Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbringen, von anderen als den in Artikel 13 Teil A Absatz 2 vorgesehenen Bedingungen abhängig machen kann.

19 Folglich verstößt die Beschränkung der Steuerbefreiung von Dienstleistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehen, auf private Sporteinrichtungen mit sozialem Charakter, deren Eintrittsgelder oder Mitgliedsbeiträge einen bestimmten Betrag nicht übersteigen, gegen Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m der Sechsten Richtlinie.

20 Schließlich ist die spanische Regierung der Auffassung, daß die Festsetzung einer Beitragsobergrenze für die Steuerbefreiung von Dienstleistungen nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m unter den Begriff der von den zuständigen Behörden genehmigten Preise im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a dritter Gedankenstrich falle und daher aufgrund dieser Bestimmung gerechtfertigt sei.

21 Insoweit genügt die Feststellung, daß aus dieser Bestimmung nicht hervorgeht, daß ein Mitgliedstaat, wenn er die Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m von einer oder mehreren der in Absatz 2 Buchstabe a vorgesehenen Bedingungen abhängig macht, den Anwendungsbereich dieser Befreiung ändern kann.

22 Ausserdem sieht, wie die Kommission zu Recht hervorgehoben hat, Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie vor, daß die Mitgliedstaaten die Gewährung der vorgesehenen Befreiungen von Fall zu Fall von der Erfuellung einer oder mehrerer der in dieser Bestimmung aufgeführten Bedingungen abhängig machen können. Diese Bestimmung schließt es demnach aus, die Steuerbefreiung von Dienstleistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehen, ohne Rücksicht auf den Charakter und die Besonderheiten der jeweiligen sportlichen Betätigung auf private Sporteinrichtungen mit sozialem Charakter zu beschränken, deren Eintrittsgelder oder Mitgliedsbeiträge einen bestimmten Betrag nicht

übersteigen.

23 Daher ist festzustellen, daß das Königreich Spanien durch die Bestimmung, daß die Befreiung von Leistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehen, von der Mehrwertsteuer nur für private Einrichtungen gilt, deren Eintrittsgelder oder Mitgliedsbeiträge eine bestimmte Höhe nicht übersteigen, gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m der Sechsten Richtlinie verstossen hat.

Kostenentscheidung

Kosten

24 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da das Königreich Spanien mit seinem Vorbringen unterlegen ist, hat es die Kosten zu tragen. Nach Artikel 69 § 4 der Verfahrensordnung tragen die Mitgliedstaaten und die Organe, die dem Rechtsstreit als Streithelfer beigetreten sind, ihre eigenen Kosten.

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

(Sechste Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

- 1. Das Königreich Spanien hat durch die Bestimmung, daß die Befreiung von Leistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehen, von der Mehrwertsteuer nur für private Einrichtungen gilt, deren Eintrittsgelder oder Mitgliedsbeiträge eine bestimmte Höhe nicht übersteigen, gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage verstossen.*
- 2. Das Königreich Spanien trägt die Kosten des Verfahrens.*
- 3. Das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland trägt seine eigenen Kosten.*