

Rechtssache C-253/07

Canterbury Hockey Club

und

Canterbury Ladies Hockey Club

gegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Vorabentscheidungsersuchen des High Court of Justice [England & Wales], Chancery Division)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Befreiungen – Mit der Ausübung von Sport zusammenhängende Dienstleistungen – Dienstleistungen, die Sport ausübenden Personen erbracht werden – Dienstleistungen, die nicht eingetragenen Vereinigungen und juristischen Personen erbracht werden – Einbeziehung – Voraussetzungen“

Leitsätze des Urteils

1. *Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Befreiungen nach der Sechsten Richtlinie*

(Richtlinie 77/388 des Rates, Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m)

2. *Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Befreiungen nach der Sechsten Richtlinie*

(Richtlinie 77/388 des Rates, Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m)

1. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist dahin auszulegen, dass er im Kontext von Personen, die Sport ausüben, auch Dienstleistungen erfasst, die juristischen Personen und nicht eingetragenen Vereinigungen erbracht werden, soweit ? was das vorlegende Gericht zu prüfen hat ? diese Leistungen in engem Zusammenhang mit Sport stehen und für dessen Ausübung unerlässlich sind, die Leistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden und die tatsächlichen Begünstigten dieser Leistungen Personen sind, die den Sport ausüben.

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie will nämlich die in dieser Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung nicht lediglich bestimmten Arten von Sport zugutekommen lassen, sondern bezieht sich auf den Sport im Allgemeinen, was auch Sportarten umfasst, die von Einzelnen notwendigerweise in Zusammenschlüssen von Personen oder innerhalb durch nicht eingetragene Vereinigungen oder juristische Personen geschaffener organisatorischer und administrativer Strukturen wie Sportvereinen ausgeübt werden, sofern die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m und Abs. 2 Buchst. b vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind. Zu verlangen, dass die fraglichen Dienstleistungen unmittelbar natürlichen Personen erbracht werden, die innerhalb einer von einem Sportverein errichteten organisatorischen Struktur Sport ausüben, hätte zur Folge, dass eine große Zahl von Dienstleistungen, die zur Ausübung eines Sports unerlässlich sind, automatisch und unweigerlich von dieser Steuerbefreiung ausgeschlossen wären,

unabhängig von der Frage, ob die Leistungen unmittelbar Bezug zu Personen, die den Sport ausüben, oder zu Sportvereinen haben und wem sie tatsächlich zugutekommen. Ein derartiges Ergebnis liefe dem Ziel zuwider, das mit der in dieser Vorschrift vorgesehenen Steuerbefreiung verfolgt wird und das darin besteht, die Steuerbefreiung tatsächlich den Dienstleistungen zugutekommen zu lassen, die Sport ausübenden Einzelpersonen erbracht werden.

Außerdem würde gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der bei der Anwendung der in Art. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungstatbestände zu beachten ist, verstoßen, wenn die Möglichkeit, die Befreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie in Anspruch zu nehmen, von der Organisationsstruktur abhängig wäre, die die jeweilige sportliche Aktivität kennzeichnet.

Um eine wirksame Anwendung der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung zu gewährleisten, ist diese Vorschrift deshalb dahin auszulegen, dass Dienstleistungen, die u. a. im Rahmen von Sportarten erbracht werden, die in Personenzusammenschlüssen oder in von Sportvereinen errichteten Organisationsstrukturen ausgeübt werden, grundsätzlich unter die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift fallen können. Folglich sind für die Frage, ob die Dienstleistungen steuerbefreit sind, die Identität des formalen Empfängers einer Dienstleistung und die Rechtsform, in der er diese in Anspruch nimmt, unerheblich.

(vgl. Randnrn. 27, 29-31, 35, Tenor 1)

2. Die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern enthaltene Wendung „bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport ... stehende Dienstleistungen“ ermächtigt die Mitgliedstaaten nicht, die in dieser Vorschrift vorgesehene Befreiung hinsichtlich der Empfänger der fraglichen Dienstleistungen zu beschränken.

Mögliche Einschränkungen der Inanspruchnahme der Steuerbefreiungen nach Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie können nämlich nur im Rahmen der Anwendung von Art. 13 Teil A Abs. 2 erfolgen. Sieht daher ein Mitgliedstaat eine Steuerbefreiung für eine bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körpererertüchtigung stehende Dienstleistung, die eine Einrichtung ohne Gewinnstreben erbringt, vor, kann er sie nicht von anderen als den in Art. 13 Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Bedingungen abhängig machen. Da diese Vorschrift keine Beschränkungen hinsichtlich der Empfänger der fraglichen Dienstleistungen vorsieht, haben die Mitgliedstaaten nicht die Befugnis, eine bestimmte Gruppe von Empfängern dieser Leistungen von der Befreiung auszuschließen.

(vgl. Randnrn. 39-40, Tenor 2)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

16. Oktober 2008(*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Befreiungen – Mit der Ausübung von Sport

zusammenhängende Dienstleistungen – Dienstleistungen, die Sport ausübenden Personen erbracht werden – Dienstleistungen, die nicht eingetragenen Vereinigungen und juristischen Personen erbracht werden – Einbeziehung – Voraussetzungen“

In der Rechtssache C-253/07

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Vereinigtes Königreich), mit Entscheidung vom 1. Februar 2007, beim Gerichtshof eingegangen am 29. Mai 2007, in dem Verfahren

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

gegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts sowie der Richter T. von Danwitz (Berichterstatter), E. Juhász, G. Arestis und J. Malenovský,

Generalanwalt: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 3. Juli 2008,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Canterbury Hockey Club und des Canterbury Ladies Hockey Club, vertreten durch M. G. MacDonald, advocate,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch T. Harris und L. Seeboruth als Bevollmächtigte im Beistand von I. Hutton, Barrister,
- der griechischen Regierung, vertreten durch K. Georgiadis, I. Bakopoulos und K. Boskovits als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch M. Afonso und R. Lyal als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Canterbury Hockey Club und dem Canterbury Ladies Hockey Club (im Folgenden zusammen: Hockey Clubs) und den Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (im Folgenden: Commissioners) wegen Mehrwertsteuer, die die England Hockey Limited (im Folgenden: England Hockey) auf von ihr erhobene Beiträge, für die sie Dienstleistungen an die Hockey Clubs erbringt, in Rechnung stellt, während diese Leistungen nach Auffassung der Hockey Clubs von der Mehrwertsteuer zu befreien sind.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“.

4 Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie mit der Überschrift „Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten“ sieht u. a. 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) ...

b) Von der in Absatz 1 Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) vorgesehenen Steuerbefreiung sind Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen ausgeschlossen, wenn:

– sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind;

– sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.“

Nationales Recht

5 Nach Anhang 9 Gruppe 10 Nr. 3 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer 1994 (Value Added Tax Act 1994) ist von der Mehrwertsteuer befreit:

„Die Erbringung von Dienstleistungen durch eine die Voraussetzungen erfüllende Einrichtung an eine Einzelperson, wenn die Dienstleistungen mit Sport oder Körperertüchtigung, der oder die von

der Einzelperson ausgeübt wird, in engem Zusammenhang stehen oder hierfür unerlässlich sind; dies gilt nicht, wenn die Einrichtung Mitglieder aufnimmt und die Dienstleistung einer Einzelperson erbracht wird, die kein Mitglied ist.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

6 Die Hockey Clubs sind Sportvereine, die ihren Mitgliedern vorbehalten sind und die mehrere Hockeymannschaften stellen. Ihre Mitglieder zahlen einen Jahresbeitrag als Gegenleistung für ihre Mitgliedschaftsrechte. Sie sind nicht eingetragene Vereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit.

7 Die Hockey Clubs sind ihrerseits Mitglieder von England Hockey, einer Einrichtung ohne Gewinnstreben, die die Förderung und Entwicklung des Hockeysports in England zum Ziel hat. Sie zahlen an den Verband einen Mitgliedsbeitrag, auf den England Hockey Mehrwertsteuer berechnet.

8 Als Gegenleistung für die Beiträge, die England Hockey erhält, erbringt sie ihren Mitgliedern bestimmte Dienstleistungen, und zwar ein System der Vereinsakkreditierung, Kurse für Trainer, Schiedsrichter, Lehrer und Jugendliche, ein Netzwerk von Hockeyförderstellen, Möglichkeiten des Zugangs zu staatlichen Mitteln und Geldern der Lotterie, Beratung im Bereich des Marketings und der Gewinnung von Sponsoren, Vereinsverwaltungsdienste und Versicherungsschutz für Vereine sowie die Organisation von Mannschaftsturnieren.

9 Die Commissioners teilten England Hockey mit, dass auf die Mitgliedsbeiträge, die sie erhebe und für die sie als Gegenleistung Dienstleistungen an die ihr angeschlossenen Hockeyclubs erbringe, der Normalsatz der Mehrwertsteuer abzuführen sei. Da diese Vereine keine Sport ausübenden Personen seien, fielen diese Dienstleistungen nicht unter den Befreiungstatbestand.

10 Die Hockey Clubs legten gegen diese Entscheidung ein Rechtsmittel beim VAT and Duties Tribunal ein und machten geltend, dass die von England Hockey erbrachten Dienstleistungen nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit seien.

11 Auf dieses Rechtsmittel entschied das VAT and Duties Tribunal, dass die von England Hockey erbrachten Leistungen als Leistungen an die einzelnen spielenden Mitglieder der Hockey Clubs gelten könnten, da die Vereine die Rechtsstellung einer nicht eingetragenen Vereinigung ohne Rechtspersönlichkeit hätten. Sie seien als „transparent“ anzusehen, und es sei durch die Vereine hindurch auf deren einzelne Mitglieder abzustellen für die Frage, ob England Hockey in engem Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistungen an „Personen, die Sport ausüben“, erbringe; in diesem Fall seien diese Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit.

12 Die Commissioners legten gegen diese Entscheidung ein Rechtsmittel beim High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ein und machten geltend, dass die Hockey Clubs in Bezug auf die Mehrwertsteuer nicht als „transparent“ gelten könnten. Die Hockey Clubs legten ihrerseits ein Anschlussrechtsmittel ein und machten geltend, dass die Entscheidung des VAT and Duties Tribunal aus anderen als den von diesem angeführten Gründen, und zwar deshalb zu bestätigen sei, weil die Voraussetzung in Anhang 9 Gruppe 10 Nr. 3 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer 1994, wonach die Leistung an eine „Einzelperson“ erfolgen müsse, Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie nicht ordnungsgemäß umsetze.

13 Nach den Feststellungen des High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, stellen die von England Hockey erbrachten Leistungen den Mitgliedern der Hockey Clubs keine unmittelbaren Möglichkeiten zum Hockeyspielen zur Verfügung. Zwischen den Parteien sei unstrittig, dass die von England Hockey erbrachten Leistungen in engem Zusammenhang mit

Sport stunden.

14 Der High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, hielt es für unzulässig, die Hockey Clubs im Rahmen der Mehrwertsteuer als „transparent“ zu behandeln, und gab dem Rechtsmittel der Commissioners statt. Da er der Ansicht ist, dass die Entscheidung über das Anschlussrechtsmittel der Hockey Clubs von einer Auslegung des Gemeinschaftsrechts abhängt, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Umfasst für die Zwecke der Befreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie der Ausdruck „Personen“ in der Wendung „Personen ..., die Sport ... ausüben“ auch juristische Personen und nicht eingetragene Vereinigungen, oder ist er auf Einzelpersonen im Sinne von natürlichen Personen bzw. Menschen beschränkt?

2. Falls der Begriff „Personen“ in der Wendung „Personen ..., die Sport ... ausüben“ sowohl juristische Personen und nicht eingetragene Vereinigungen als auch Einzelpersonen umfasst, erlaubt es dann die Wendung „bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport ... stehende Dienstleistungen“ einem Mitgliedstaat, die Befreiung auf Einzelpersonen, die Sport ausüben, zu beschränken?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

15 Die Sechste Richtlinie fasst den Anwendungsbereich für die Mehrwertsteuer sehr weit und bezieht alle wirtschaftlichen Aktivitäten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden darin ein (vgl. u. a. Urteil vom 15. Juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Slg. 1989, 1737, Randnr. 10). Art. 13 der Richtlinie befreit jedoch bestimmte Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer.

16 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind die in diesem Artikel vorgesehenen Steuerbefreiungen autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollen (vgl. u. a. Urteile vom 18. November 2004, Temco Europe, C?284/03, Slg. 2004, I?11237, Randnr. 16, vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello, C?498/03, Slg. 2005, I?4427, Randnr. 22, sowie vom 14. Juni 2007, Horizon College, C?434/05, Slg. 2007, I?4793, Randnr. 15).

17 Die Begriffe, mit denen die in Art. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen bezeichnet sind, sind eng auszulegen, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet jedoch nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme (vgl. Urteile Temco Europe, Randnr. 17, und Horizon College, Randnr. 16). Diese Begriffe sind nach ihrem Sachzusammenhang sowie nach den Zielsetzungen und der Systematik der Sechsten Richtlinie auszulegen, wobei insbesondere der Normzweck der betreffenden Steuerbefreiung zu berücksichtigen ist (vgl. in diesem Sinne Urteile Temco Europe, Randnr. 18, und vom 3. März 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C?428/02, Slg. 2005, I?1527, Randnr. 28).

18 Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie soll bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreien. Diese Befreiung betrifft jedoch nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten, sondern nur diejenigen, die in der Vorschrift einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (Urteile vom 14. Dezember 2006, VDP Dental Laboratory, C?401/05, Slg.

2006, I?12121, Randnr. 24, und Horizon College, Randnr. 14).

19 Was Sport und Körpererächtigung als dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten betrifft, soll die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie vorgesehene Befreiung diese Art von Tätigkeiten fördern, befreit jedoch nicht generell sämtliche mit diesen zusammenhängenden Dienstleistungen von der Steuer (vgl. Urteil vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, Slg. 2006, I?589, Randnr. 39).

20 Die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung hängt von bestimmten Voraussetzungen ab, die sich aus dieser Vorschrift selbst ergeben.

21 Erstens müssen die in engem Zusammenhang mit Sport oder Körpererächtigung stehenden Dienstleistungen von einer Einrichtung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie erbracht werden. Damit die fraglichen Dienstleistungen nach dieser Vorschrift von der Steuer befreit werden können, ist es unerlässlich, dass diese Dienstleistungen von einer Einrichtung ohne Gewinnstreben erbracht werden. Wie sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, kann angenommen werden, dass diese Voraussetzung im Ausgangsverfahren erfüllt ist.

22 Zweitens können die von solchen Einrichtungen erbrachten Dienstleistungen als dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Steuer befreit werden, sofern sie in einem engen Zusammenhang mit Sport oder Körpererächtigung stehen und sofern sie Personen erbracht werden, die Sport oder Körpererächtigung ausüben. Außerdem ergibt sich aus Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie, dass Dienstleistungen nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m nur dann von der Steuer befreit werden können, wenn sie zur Ausübung der steuerbefreiten Tätigkeit, d. h. von Sport oder von Körpererächtigung, unerlässlich sind.

23 Daher bestimmt sich die Steuerbefreiung einer Tätigkeit insbesondere nach der Natur der erbrachten Dienstleistung und nach dem Verhältnis der Dienstleistung zur Ausübung von Sport oder Körpererächtigung.

24 In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, ob das von der Regierung des Vereinigten Königreichs und der griechischen Regierung angeführte, auf den Wortlaut von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie gestützte Argument, wonach nur natürliche Personen in der Lage seien, Sport auszuüben, und folglich nur unmittelbar solchen Personen erbrachte Dienstleistungen befreit sein könnten, einen Einfluss auf die Beantwortung der ersten Vorlagefrage haben kann.

25 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften ist insoweit der Auffassung, dass diese Vorschrift nicht wörtlich zu verstehen sei, sondern zur Gewährleistung einer wirksamen Anwendung der in ihr vorgesehenen Befreiung je nach der betreffenden Dienstleistung ausgelegt werden müsse und dass daher nicht nur der formale oder rechtliche Empfänger dieser Leistung, sondern auch ihr konkreter Empfänger oder der von ihr tatsächlich Begünstigte zu berücksichtigen sei.

26 In dieser Hinsicht ist der Ausdruck „Personen“ für sich genommen zwar weit genug, um nicht nur natürliche Personen, sondern auch nicht eingetragene Vereinigungen oder juristische Personen darunter zu fassen; nach gewöhnlichem Sprachgebrauch betreiben indessen nur natürliche Personen Sport, auch wenn dieser in Zusammenschlüssen von Personen ausgeübt wird.

27 Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie will jedoch die in dieser Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung nicht lediglich bestimmten Arten von Sport zugutekommen lassen, sondern bezieht sich auf den Sport im Allgemeinen, was auch Sportarten umfasst, die von

Einzelnen notwendigerweise in Zusammenschlüssen von Personen oder innerhalb durch nicht eingetragene Vereinigungen oder juristische Personen geschaffener organisatorischer und administrativer Strukturen wie Sportvereinen ausgeübt werden, sofern die in den Randnrn. 21 und 22 des vorliegenden Urteils genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

28 Die Ausübung von Sport innerhalb einer solchen Struktur bringt es aus praktischen, organisatorischen und administrativen Gründen im Allgemeinen mit sich, dass der Einzelne nicht selbst die Dienstleistungen organisiert, die für die Sportausübung unerlässlich sind, sondern dass der Sportverein, dem er angehört, diese Leistungen organisiert und erbringt, wie z. B. die Zurverfügungstellung eines Sportplatzes oder eines Schiedsrichters, die für die Ausübung jeder Mannschaftssportart erforderlich sind. In solchen Situationen werden zum einen zwischen dem Sportverein und dem Dienstleistenden und zum anderen zwischen dem Sportverein und seinen Mitgliedern Leistungen erbracht und Rechtsbeziehungen geknüpft.

29 Würde daher die Wendung „Dienstleistungen, die ... Personen [erbracht werden], die Sport ... ausüben“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie dahin ausgelegt, dass sie verlangt, dass die fraglichen Dienstleistungen unmittelbar natürlichen Personen erbracht werden, die innerhalb einer von einem Sportverein errichteten organisatorischen Struktur Sport ausüben, wäre die in dieser Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung vom Bestehen eines Rechtsverhältnisses zwischen dem Leistungserbringer und den innerhalb dieser Struktur Sport ausübenden Personen abhängig. Eine solche Auslegung hätte zur Folge, dass eine große Zahl von Dienstleistungen, die zur Ausübung eines Sports unerlässlich sind, automatisch und unweigerlich von dieser Steuerbefreiung ausgeschlossen wären, unabhängig von der Frage, ob die Leistungen unmittelbar Bezug zu Personen, die den Sport ausüben, oder zu Sportvereinen haben und wem sie tatsächlich zugutekommen. Wie die Kommission zutreffend ausgeführt hat, liefe ein derartiges Ergebnis dem Ziel zuwider, das mit der in dieser Vorschrift vorgesehenen Steuerbefreiung verfolgt wird und das darin besteht, die Steuerbefreiung tatsächlich den Dienstleistungen zugutekommen zu lassen, die Sport ausübenden Einzelpersonen erbracht werden.

30 Außerdem ergäbe sich aus dieser Auslegung, dass die Steuerbefreiung, die für Tätigkeiten der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m genannten Einrichtungen vorgesehen ist, bestimmten Personen, die Sport ausüben, allein deshalb nicht zugutekäme, weil sie diesen Sport innerhalb einer von einem Verein gelenkten Struktur betreiben. Diese Auslegung stünde nicht in Einklang mit dem dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegenden Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der bei der Anwendung der in Art. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungstatbestände zu beachten ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juni 1998, Fischer, C?283/95, Slg. 1998, I?3369, Randnr. 27). Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet es nämlich, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. September 1999, Gregg, C?216/97, Slg. 1999, I?4947, Randnr. 20). Folglich würde gegen diesen Grundsatz verstoßen, wenn die Möglichkeit, die Befreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie in Anspruch zu nehmen, von der Organisationsstruktur abhängig wäre, die die jeweilige sportliche Aktivität kennzeichnet.

31 Um eine wirksame Anwendung der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung zu gewährleisten, ist diese Vorschrift dahin auszulegen, dass Dienstleistungen, die u. a. im Rahmen von Sportarten erbracht werden, die in Personenzusammenschlüssen oder in von Sportvereinen errichteten Organisationsstrukturen ausgeübt werden, grundsätzlich unter die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift fallen können. Folglich sind für die Frage, ob die Dienstleistungen steuerbefreit sind, die Identität des formalen Empfängers einer Dienstleistung und die Rechtsform, in der er diese in Anspruch nimmt,

unerheblich.

32 Um in den Genuss dieser Steuerbefreiung zu gelangen, müssen die Dienstleistungen jedoch nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m und Abs. 2 Buchst. b erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie von einer Einrichtung ohne Gewinnstreben erbracht werden, sie müssen mit dem Sport in engem Zusammenhang stehen und für seine Ausübung unerlässlich sein, und die tatsächlichen Begünstigten dieser Leistungen müssen die Personen sein, die den Sport ausüben. Dagegen kann diese Steuerbefreiung Dienstleistungen, die diese Kriterien nicht erfüllen, insbesondere solchen für Sportvereine und deren Betrieb, wie z. B. Beratungen im Bereich des Marketings und der Gewinnung von Sponsoren, nicht zugutekommen.

33 Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie Dienstleistungen von der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m ausgeschlossen sind, wenn sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.

34 Im Ausgangsverfahren ist es Sache des vorlegenden Gerichts – das dabei alle Umstände, unter denen der betreffende Umsatz erfolgt, zu berücksichtigen hat, um dessen charakteristische Merkmale zu ermitteln (vgl. Urteile vom 2. Mai 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Slg. 1996, I-2395, Randnr. 12, und vom 18. Januar 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Slg. 2001, I-493, Randnr. 26) –, festzustellen, ob die von England Hockey den Hockey Clubs erbrachten Dienstleistungen in einem engen Zusammenhang mit dem Sport stehen und für dessen Ausübung unerlässlich sind, ob die tatsächlichen Begünstigten dieser Leistungen die Personen sind, die den Sport ausüben, und ob diese Leistungen im Wesentlichen dazu bestimmt sind, England Hockey zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.

35 Auf die erste Frage ist daher zu antworten, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er im Kontext von Personen, die Sport ausüben, auch Dienstleistungen erfasst, die juristischen Personen und nicht eingetragenen Vereinigungen erbracht werden, soweit ? was das vorlegende Gericht zu prüfen hat ? diese Leistungen in engem Zusammenhang mit Sport stehen und für dessen Ausübung unerlässlich sind, die Leistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden und die tatsächlichen Begünstigten dieser Leistungen Personen sind, die den Sport ausüben.

Zur zweiten Frage

36 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Mitgliedstaaten befugt sind, das in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie vorgesehene System der Befreiung auf Dienstleistungen zu beschränken, die Sport ausübenden Einzelpersonen erbracht werden.

37 Nach Auffassung der Regierung des Vereinigten Königreichs steht es den Mitgliedstaaten frei, den Umfang der Befreiung durch Bezugnahme auf Einzelpersonen erbrachte Dienstleistungen zu begrenzen, da nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie nur „bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport ... stehende Dienstleistungen“ befreit werden müssten.

38 Hierzu ist festzustellen, dass Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie genau regelt, welche Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien sind, welche die Mitgliedstaaten befreien können und welche nicht von der Steuer befreit werden können und welchen Bedingungen die

Mitgliedstaaten die Tätigkeiten unterwerfen dürfen, die von der Steuer befreit werden können (Urteil vom 3. April 2003, Hoffmann, C?144/00, Slg. 2003, I?2921, Randnr. 38).

39 Mögliche Einschränkungen der Inanspruchnahme der Steuerbefreiungen nach Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie können nur im Rahmen der Anwendung von Art. 13 Teil A Abs. 2 erfolgen (vgl. Urteil Hoffmann, Randnr. 39). Sieht daher ein Mitgliedstaat eine Steuerbefreiung für eine bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistung, die eine Einrichtung ohne Gewinnstreben erbringt, vor, kann er sie nicht von anderen als den in Art. 13 Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Bedingungen abhängig machen (vgl. Urteil vom 7. Mai 1998, Kommission/Spanien, C?124/96, Slg. 1998, I?2501, Randnr. 18). Da diese Vorschrift keine Beschränkungen hinsichtlich der Empfänger der fraglichen Dienstleistungen vorsieht, haben die Mitgliedstaaten nicht die Befugnis, eine bestimmte Gruppe von Empfängern dieser Leistungen von der Befreiung auszuschließen.

40 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie enthaltene Wendung „bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport ... stehende Dienstleistungen“ die Mitgliedstaaten nicht ermächtigt, die in dieser Vorschrift vorgesehene Befreiung hinsichtlich der Empfänger der fraglichen Dienstleistungen zu beschränken.

Kosten

41 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

1. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. 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 ist dahin auszulegen, dass er im Kontext von Personen, die Sport ausüben, auch Dienstleistungen erfasst, die juristischen Personen und nicht eingetragenen Vereinigungen erbracht werden, soweit ? was das vorlegende Gericht zu prüfen hat ? diese Leistungen in engem Zusammenhang mit Sport stehen und für dessen Ausübung unerlässlich sind, die Leistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden und die tatsächlichen Begünstigten dieser Leistungen Personen sind, die den Sport ausüben.

2. Die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie 77/388 enthaltene Wendung „bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport ... stehende Dienstleistungen“ ermächtigt die Mitgliedstaaten nicht, die in dieser Vorschrift vorgesehene Befreiung hinsichtlich der Empfänger der in Rede stehenden Dienstleistungen zu beschränken.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Englisch.