

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

19. Dezember 2013(*)

„Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Befreiungen – Art. 132 Abs. 1 Buchst. m – Dienstleistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport stehen – Zutritt zu einem Golfplatz – Von Nichtmitgliedern eines Golfclubs als Gast für den Zutritt zum Platz zu zahlendes Entgelt („Greenfee“) – Ausschluss von der Befreiung – Art. 133 Abs. 1 Buchst. d – Art. 134 Buchst. b – Zusätzliche Einnahmen“

In der Rechtssache C-495/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Vereinigtes Königreich) mit Entscheidung vom 19. Oktober 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 5. November 2012, in dem Verfahren

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

gegen

Bridport and West Dorset Golf Club Limited

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten T. von Danwitz (Berichterstatter) sowie der Richter E. Juhász, A. Rosas, D. Šváby und C. Vajda,

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: A. Impellizzeri, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 2. Oktober 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Bridport and West Dorset Golf Club Limited, vertreten durch A. Brown, advocate,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch C. Murrell als Bevollmächtigte im Beistand von R. Hill, Barrister,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und C. Soulay 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. 132 Abs. 1 Buchst. m, Art.

133 Abs. 1 Buchst. d und Art. 134 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen den Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (im Folgenden: Commissioners) und der Bridport and West Dorset Golf Club Limited (im Folgenden: Bridport) wegen der Mehrwertsteuerbefreiung bezüglich des Entgelts, das Spieler, die nicht Mitglieder dieses Clubs sind, für den Zutritt zu seinen Golfplätzen zahlen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 unterliegen der Mehrwertsteuer „Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

4 Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie, der in deren Titel IX Kapitel 2 („Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“) enthalten ist, sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze 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“.

5 Diese Bestimmung übernimmt die Befreiung gemäß 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).

6 Art. 133 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

a) 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.

b) Leitung und Verwaltung dieser Einrichtungen müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse am wirtschaftlichen Ergebnis der betreffenden Tätigkeiten haben.

c) Die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, müssen von den zuständigen Behörden genehmigt sein oder die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern.

d) Die Befreiungen dürfen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.“

7 Art. 134 der Richtlinie bestimmt:

„In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Absatz 1 [Buchst. m] ausgeschlossen:

a) sie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;

b) sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.“

Recht des Vereinigten Königreichs

8 Nach Schedule 9 Group 10 Item 3 des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz 1994) ist von der Mehrwertsteuer befreit:

„die Erbringung von Dienstleistungen durch eine qualifizierte Einrichtung an eine Einzelperson, wenn die Dienstleistungen mit Sport oder Körperertüchtigung, der oder die von der Einzelperson ausgeübt wird, in engem Zusammenhang stehen und hierfür unerlässlich sind; dies gilt nicht, wenn die Einrichtung mitgliederschaftlich verfasst ist und die Dienstleistung einer Einzelperson erbringt, die kein Mitglied ist“.

9 Note 2 der Group 10 sieht vor:

„Eine Einzelperson gilt nur dann als Mitglied einer qualifizierten Einrichtung im Sinne von Item 3, wenn sie für mindestens drei Monate als Mitglied aufgenommen worden ist.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

10 Bridport ist ein privater Golfclub, dessen satzungsmäßiger Zweck in der Unterhaltung und Verwaltung des Golfclubs zur Benutzung durch seine Mitglieder und Gäste und deren Beherbergung sowie u. a. auch im Betrieb einer Golfschule und der Bereitstellung von Lehrern und Golfausrüstung besteht.

11 Im September 2009 waren etwa die Hälfte der 737 Mitglieder von Bridport Vollmitglieder, die freien Zutritt zum Clubgolfplatz hatten und dort jederzeit, sieben Tage die Woche, zu einem normalen Jahresbeitrag von 657,20 GBP spielen durften. Auch Nichtmitgliedern war es als Gast gestattet, auf diesem Platz zu spielen, wenn sie ein Eintrittsentgelt (im Folgenden: Greenfee) von 32 GBP bis 38 GBP für ein Spiel oder den höheren Tagstarif entrichteten. Die Tarife sowohl für die Jahresbeiträge als auch für die Greenfees wurden von Bridport unter Berücksichtigung der Entgelte festgesetzt, die von benachbarten ohne Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Clubs sowie einem gewerblichen Golfplatzbetreiber verlangt wurden.

12 Für das am 30. September 2009 endende Geschäftsjahr beliefen sich die Einnahmen aus

den Greenfees auf 18,7 % der Einkünfte von Bridport, die Jahresbeiträge der Mitglieder auf 56,4 % und die restlichen Einnahmen stammten größtenteils aus dem Gastronomiebetrieb.

13 Nachdem Bridport eine Reihe von Jahren Mehrwertsteuer auf die Einnahmen aus den Greenfees bei den Commissioners angemeldet und entrichtet hatte, verlangte sie aufgrund des Urteils vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, Slg. 2008, I?7821), die Erstattung der zu viel gezahlten Mehrwertsteuer, die sie auf 140 359,16 GBP bezifferte. Da die Commissioners diesen Antrag ablehnten, erhob Bridport hiergegen Klage beim First-tier Tribunal (Tax Chamber).

14 Das First-tier Tribunal (Tax Chamber) gab der Klage mit der Begründung statt, dass das Recht, auf dem Golfplatz von Bridport zu spielen, nicht unterschiedlich ausgestaltet sei, je nachdem, ob es sich um Clubmitglieder oder Greenfees zahlende Nichtmitglieder handele, und dass diese Entgelte nach der Richtlinie 2006/112 von der Mehrwertsteuer befreit seien. Die Commissioners legten gegen dieses Urteil Rechtsmittel beim Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) ein.

15 Nach dessen Ausführungen ist unstrittig, dass Bridport eine Einrichtung ohne Gewinnstreben im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 ist. Gleichfalls unstrittig ist, dass die Dienstleistung, die darin bestehe, Nichtmitgliedern als Gast das Recht zur Benutzung des Golfplatzes zu gewähren, in engem Zusammenhang mit Sport stehe, dass sie an Personen erbracht werde, die Sport ausübten, und dass sie im Sinne von Art. 134 Buchst. a der Richtlinie für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt werde, unerlässlich sei.

16 Der Ausgangsrechtsstreit betreffe somit im Wesentlichen die Frage, ob es unter diesen Umständen zulässig sei, diese Dienstleistung auf der Grundlage von Art. 134 Buchst. b oder Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 von der fraglichen Steuerbefreiung auszuschließen.

17 Daher hat das Upper Tribunal (Tax and Chancery Division) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Wenn eine anerkanntermaßen ohne Gewinnstreben tätige Einrichtung Dienstleistungen in Form der Gewährung des Rechts zum Golfspielen erbringt, worin bestehen dann „die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird“, im Sinne der zwingenden Vorschrift des Art. 134 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit deren Art. 132 Abs. 1 Buchst. m?
2. Ist es zulässig, die Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 anhand des Kriteriums zu beschränken, ob die Dienstleistungen in Form der Gewährung des Rechts zum Golfspielen an Mitglieder der ohne Gewinnstreben tätigen Einrichtung erbracht werden?
3. Ist Art. 134 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass durch diese Vorschrift die Befreiung nur derjenigen Leistungen beschränkt wird, die in „engem Zusammenhang“ (im Sinne von akzessorisch) stehen zu den „Umsätzen, für die die Befreiung gewährt wird“, oder dahin, dass die Befreiung sämtlicher unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie fallender Leistungen beschränkt wird?
4. Wenn eine Einrichtung ohne Gewinnstreben unter Verweis auf ihre öffentlich erklärten Ziele regelmäßig und durchgängig Nichtmitgliedern das Golfspielen gestattet, wie ist dann im Hinblick auf die Erhebung eines Entgelts bei Nichtmitgliedern der Begriff „im Wesentlichen dazu bestimmt“ auszulegen?

5. Zu welcher Bezugsgröße müssen die „zusätzlichen Einnahmen“ im Sinne von Art. 134 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 zusätzlich sein?

6. Wenn Einnahmen, die daraus erzielt werden, dass Nichtmitgliedern Zutritt zu Sportanlagen gewährt wird, nicht als „zusätzliche Einnahmen“ im Sinne von Art. 134 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 anzusehen sind, ist es dann einem Mitgliedstaat nach Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie gestattet, diese Einnahmen von der Steuerbefreiung auszuschließen, wenn die Befreiung zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen würde, ohne gleichzeitig die Befreiung von Einnahmen aufzuheben, die aus der Aufnahme von Mitgliedern in diese ohne Gewinnstreben tätigen Einrichtungen erzielt werden, wenn die Mitgliederbeiträge als solche zumindest in gewissem Grad zu einer Wettbewerbsverzerrung führen?

7. Insbesondere: Müssen Bedingungen, die nach Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehen werden, für alle Dienstleistungen der ohne Gewinnstreben tätigen Einrichtung gelten, die anderenfalls unter den Befreiungstatbestand fielen, oder ist eine teilweise Beschränkung zulässig, d. h., ist es zulässig, die Dienstleistung in Form des Rechts zum Golfspielen nur bei der Erbringung an Mitglieder, nicht jedoch bei der Erbringung an Nichtmitglieder zu befreien, obwohl sowohl die Erbringung an Mitglieder als auch die Erbringung an Nichtmitglieder im Wettbewerb mit gewerblichen Einrichtungen erfolgt?

8. Worin besteht gegebenenfalls der Unterschied zwischen dem Tatbestandsmerkmal der „Wettbewerbsverzerrung“ in Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 und dem Tatbestandsmerkmal des bloßen Vorhandenseins eines unmittelbaren Wettbewerbs in Art. 134 Buchst. b der Richtlinie?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten bis fünften Frage

18 Mit seinen Fragen 1 bis 5, die zusammen zu prüfen sind, fragt das vorlegende Gericht im Wesentlichen danach, ob Art. 134 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er von der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie Dienstleistungen ausschließt, die darin bestehen, dass eine ohne Gewinnstreben tätige Einrichtung, die einen Golfplatz betreibt und mitgliedschaftlich verfasst ist, Nichtmitgliedern der Einrichtung als Gast das Recht gewährt, diesen Platz zu benutzen.

19 Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 bezieht sich nach seinem Wortlaut auf Sport und Körperertüchtigung im Allgemeinen und setzt für seine Anwendbarkeit nicht voraus, dass die sportliche Betätigung auf einem bestimmten Niveau, beispielsweise auf professionellem Niveau, oder in einer bestimmten Art und Weise, nämlich regelmäßig oder organisiert oder im Hinblick auf die Teilnahme an sportlichen Wettkämpfen, ausgeübt wird (vgl. Urteil vom 21. Februar 2013, *Žamberk*, C-18/12, Randnrn. 21 und 22).

20 Ziel dieser Bestimmung ist es, bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten zu fördern, nämlich in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbracht werden, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben. Sie zielt somit darauf ab, eine solche Betätigung durch breite Schichten der Bevölkerung zu fördern (vgl. Urteil *Žamberk*, Randnr. 23).

21 Da für die Ausübung des Golfsports der Zutritt zum Golfplatz erforderlich ist, steht die Dienstleistung, die in der Gewährung des Rechts zur Benutzung eines Golfplatzes besteht, in

engem Zusammenhang mit Sport im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112, unabhängig davon, ob die betreffende Person regelmäßig oder organisiert oder im Hinblick auf die Teilnahme an sportlichen Wettkämpfen Golf spielt.

22 Demnach fällt diese Leistung, wenn sie von einer Einrichtung ohne Gewinnstreben erbracht wird, unter die Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m, ohne dass es darauf ankommt, ob sie an ein Mitglied dieser Einrichtung oder an ein Nichtmitglied als Gast erbracht wird.

23 Nach Art. 134 Buchst. a und b der Richtlinie 2006/112 sind Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie ausgeschlossen, wenn sie für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind oder wenn sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.

24 Hinsichtlich der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistung, nämlich der Gewährung des Rechts, einen Golfplatz zu benutzen, steht fest, dass sie im Sinne von Art. 134 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, unerlässlich ist, da die Gewährung dieses Rechts notwendig ist, um Golf spielen zu können.

25 Das vorlegende Gericht wirft jedoch die Frage auf, ob im Fall einer Einrichtung, die einen Golfplatz betreibt und mitgliedschaftlich verfasst ist, gleichzeitig aber Nichtmitgliedern als Gast die Benutzung dieses Golfplatzes gegen Entgelt gestattet, die Greenfees, die die Nichtmitglieder zahlen müssen, im Verhältnis zu den Einnahmen aus den von den Mitgliedern der Einrichtung gezahlten Beiträgen „zusätzliche Einnahmen“ im Sinne von Art. 134 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 sind.

26 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass diese Unterscheidung allein darauf beruht, ob der Empfänger der fraglichen Dienstleistung Mitglied oder Nichtmitglied ist.

27 Zur Vorgängervorschrift der Art. 133 und 134 der Richtlinie 2006/112, dem Art. 13 Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, hat der Gerichtshof entschieden, dass die Mitgliedstaaten, da diese Vorschrift keine Beschränkungen hinsichtlich der Empfänger der fraglichen Dienstleistungen vorsieht, nicht die Befugnis haben, eine bestimmte Gruppe von Empfängern dieser Leistungen von der Befreiung auszuschließen (Urteil Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club, Randnr. 39).

28 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass im Gegensatz zu der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie 2006/112 festgelegten Steuerbefreiung, die auf Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen beschränkt ist, die von den dort beschriebenen Einrichtungen „an ihre Mitglieder“ erbracht werden, die Steuerbefreiung von Dienstleistungen, die in einem engen Zusammenhang mit Sport stehen, gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie nicht in dieser Weise beschränkt ist, obschon diese Steuerbefreiung nach dem ursprünglichen Vorschlag der Kommission für die Sechste Richtlinie ebenfalls auf die Dienstleistungen und Lieferungen der Einrichtungen an ihre jeweiligen Mitglieder beschränkt war, wie Art. 14 Teil A Abs. 1 Buchst. j des Vorschlags KOM(73) 950 endg. vom 20. Juni 1973 für die Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage zu entnehmen ist.

29 Unter diesen Umständen lässt sich der Ausdruck „zusätzliche Einnahmen“ im Sinne von Art. 134 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 nicht in einer Weise auslegen, die dazu führt, dass der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie nach

Maßgabe der Eigenschaft der Empfänger der fraglichen Dienstleistungen, d. h. danach, ob sie Mitglieder oder Nichtmitglieder sind, beschränkt ist. Dieses Kriterium ist bei der Definition dieser Steuerbefreiung bewusst ausgeschlossen worden.

30 Eine Auslegung des Ausdrucks „zusätzliche Einnahmen“, wonach die Greenfees für die Benutzung eines Golfplatzes, die von Nichtmitgliedern einer Einrichtung ohne Gewinnstreben, die diesen Platz betreibt und mitgliedschaftlich verfasst ist, als Gast gezahlt werden, unter diesen Begriff fallen, da diese Greenfees zusätzlich zu den Einnahmen aus den Beiträgen der Mitglieder dieser Einrichtung eingenommen werden, würde gerade zu einer solchen Beschränkung des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 führen.

31 Folglich stellen die Greenfees, die von Nichtmitgliedern für die Nutzung eines Golfplatzes einer Einrichtung ohne Gewinnstreben, die diesen Golfplatz betreibt und mitgliedschaftlich verfasst ist, als Gast gezahlt werden, keine zusätzlichen Einnahmen im Sinne von Art. 134 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 dar.

32 Demnach ist auf die Fragen 1 bis 5 zu antworten, dass Art. 134 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er von der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie Dienstleistungen nicht ausschließt, die darin bestehen, dass eine ohne Gewinnstreben tätige Einrichtung, die einen Golfplatz betreibt und mitgliedschaftlich verfasst ist, Nichtmitgliedern der Einrichtung als Gast das Recht gewährt, diesen Platz zu benutzen.

Zur sechsten und zur siebten Frage

33 Mit seiner sechsten und seiner siebten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er den Mitgliedstaaten gestattet, Dienstleistungen, die in der Gewährung des Rechts bestehen, den Golfplatz zu benutzen, den eine mitgliedschaftlich verfasste, ohne Gewinnstreben tätige Einrichtung betreibt, von der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie auszuschließen, wenn diese Dienstleistung an Nichtmitglieder als Gast dieser Einrichtungen erbracht wird.

34 Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie ermächtigt die Mitgliedstaaten, die Gewährung der Befreiungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, g, h, i, l, m und n der Richtlinie 2006/112 für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall davon abhängig zu machen, dass diese Befreiungen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

35 Diese Befugnis der Mitgliedstaaten, deren Tragweite in dem Kontext zu beurteilen ist, wie er sich aus den Bedingungen gemäß Art. 133 Abs. 1 Buchst. a bis c ergibt, erlaubt es jedoch nicht, allgemeine Maßnahmen wie die im Ausgangsverfahren streitige zu ergreifen, mit der der Anwendungsbereich dieser Steuerbefreiungen beschränkt wird. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den entsprechenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie darf ein Mitgliedstaat, wenn er die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 von einer oder mehreren der in Art. 133 dieser Richtlinie vorgesehenen Bedingungen abhängig macht, nämlich nicht den Anwendungsbereich dieser Befreiung ändern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. Mai 1998, Kommission/Spanien, C-124/96, Slg. 1998, I-2501, Randnr. 21).

36 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Anwendungsbereich der Steuerbefreiungen in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, g, h, i, l, m und n der Richtlinie 2006/112 nicht nur im Hinblick auf den Gegenstand der erfassten Umsätze, sondern auch anhand bestimmter Merkmale festgelegt ist, die die Leistungserbringer erfüllen müssen. Durch die Festlegung der Mehrwertsteuerbefreiungen

anhand solcher Merkmale impliziert das gemeinsame Mehrwertsteuersystem unterschiedliche Wettbewerbsbedingungen für die verschiedenen Wirtschaftsteilnehmer.

37 Unter diesen Umständen kann Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 nicht in einer Weise ausgelegt werden, die es erlaubt, den Unterschied zwischen den Wettbewerbsbedingungen zu beseitigen, der sich aus den im Unionsrecht vorgesehenen Steuerbefreiungen selbst ergibt, da eine solche Auslegung den Anwendungsbereich dieser Befreiungen in Frage stellen würde.

38 Eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende beachtet nicht diese Grenzen der in Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 eröffneten Befugnis. Sie beschränkt sich nicht darauf, Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, die sich aus den Bedingungen ergeben, unter denen die Befreiung nach der nationalen Regelung zur Umsetzung der Richtlinie gewährt wird, sondern bewirkt, dass der Unterschied zwischen den Wettbewerbsbedingungen, der sich aus der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 selbst ergibt, in Frage gestellt wird. Der Ausschluss von dieser Befreiung hängt nämlich von der Eigenschaft des Empfängers der fraglichen Dienstleistungen ab, obwohl diese Eigenschaft das Wesen der Dienstleistung, d. h. die Gewährung des Zutritts zum Golfplatz, um dort Golf zu spielen, nicht verändert.

39 Demnach ist auf die sechste und die siebte Frage zu antworten, dass Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er den Mitgliedstaaten nicht gestattet, unter Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits Dienstleistungen, die in der Gewährung des Rechts bestehen, den Golfplatz zu benutzen, den eine mitgliedschaftlich verfasste, ohne Gewinnstreben tätige Einrichtung betreibt, von der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie auszuschließen, wenn diese Dienstleistung an Nichtmitglieder dieser Einrichtungen erbracht wird.

Zur achten Frage

40 In Anbetracht der Antworten auf die Fragen 1 bis 7 braucht die achte Frage nicht beantwortet zu werden.

Kosten

41 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden 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 (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

1. Art. 134 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er von der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie Dienstleistungen nicht ausschließt, die darin bestehen, dass eine ohne Gewinnstreben tätige Einrichtung, die einen Golfplatz betreibt und mitgliedschaftlich verfasst ist, Nichtmitgliedern als Gast der Einrichtung das Recht gewährt, diesen Platz zu benutzen.

2. Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass er den Mitgliedstaaten nicht gestattet, unter Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits Dienstleistungen, die in der Gewährung des Rechts bestehen, den Golfplatz zu benutzen, den eine mitgliedschaftlich verfasste, ohne Gewinnstreben tätige Einrichtung betreibt, von der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie auszuschließen, wenn diese Dienstleistung an Nichtmitglieder als Gast dieser Einrichtungen erbracht wird.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Englisch.