



# Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
MELCHIOR WATHELET  
vom 21. Dezember 2016\*

**Rechtssache C-633/15**

**London Borough of Ealing  
gegen  
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(Vorabentscheidungsersuchen des First-tier Tribunal [Tax Chamber] [Gericht erster Instanz  
(Steuerkammer), Vereinigtes Königreich])

„Mehrwertsteuer — Befreiungen — Dienstleistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport stehen — Ausschluss von der Befreiung, wenn die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen besteht“

## I – Einleitung

1. Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 133 Abs. 1 Buchst. d und Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).
2. Dieses Ersuchen wurde im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem London Borough of Ealing (Londoner Bezirk Ealing) und den Commissioners for her Majesty's Revenue and Customs (Steuer- und Zollbehörde des Vereinigten Königreichs, im Folgenden: Steuerbehörde) über die Mehrwertsteuerpflichtigkeit der vom Londoner Bezirk Ealing erhobenen Eintrittsgelder zum Besuch von Sportanlagen gestellt.

\* Originalsprache: Französisch.

## II – Rechtlicher Rahmen

### A – Unionsrecht

3. Art. 13 Teil A („Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten“) 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. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) bestimmt:

„(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 Befreiungen dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zu Ungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

...“

4. Nach Art. 28 Abs. 3 Buchst. a dieser Richtlinie können die Mitgliedstaaten während einer Übergangszeit die in deren Anhang E aufgeführten nach Art. 13 oder 15 befreiten Umsätze weiterhin besteuern.

5. Nr. 4 dieses Anhangs enthielt die in Abs. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie vorgesehene Befreiung. Diese Nr. 4 wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1990 durch Art. 1 Nr. 1 der Achtzehnten Richtlinie 89/465/EWG des Rates vom 18. Juli 1989 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Aufhebung bestimmter in Art. 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie vorgesehener Ausnahmeregelungen (ABl. 1989, L 226, S. 21, im Folgenden: Achtzehnte Richtlinie) aufgehoben. Der genannte Art. 1 Nr. 1 sieht vor:

„Die [Sechste Richtlinie] wird wie folgt geändert: 1. In Anhang E werden die unter den Nummern 1, 3 bis 6 ... genannten Umsätze mit Wirkung vom 1. Januar 1990 gestrichen.

Die Mitgliedstaaten, die zum 1. Januar 1989 Mehrwertsteuer auf die in Anhang E Nummern 4 und 5 genannten Umsätze erhoben haben, können Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a letzter Gedankenstrich auch auf solche in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben m und n genannten Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen anwenden, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden.“

6. Die Richtlinie 2006/112 hob nach ihren Art. 411 und 413 die mehrwertsteuerrechtlichen Vorschriften der Union, insbesondere die Sechste Richtlinie, mit Wirkung vom 1. Januar 2007 auf. Nach den Erwägungsgründen 1 und 3 dieser Richtlinie war die Neufassung der Sechsten Richtlinie nötig, um alle anwendbaren Bestimmungen klar und wirtschaftlich in einer neuen Struktur und einer neuen Fassung darzustellen, ohne grundsätzlich inhaltliche Änderungen vorzunehmen. Die Bestimmungen dieser Richtlinie sind daher im Wesentlichen mit den entsprechenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie identisch.

7. Art. 13 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

...“

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

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben“.

9. Art. 133 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 [Buchstabe m] für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

...

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

Die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1989 gemäß Anhang E der [Sechsten Richtlinie] die Mehrwertsteuer auf die in Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben m und n genannten Umsätze erhoben, können die unter Absatz 1 Buchstabe d genannten Bedingungen auch anwenden, wenn für diese Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts eine Befreiung gewährt wird.“

#### *B – Recht des Vereinigten Königreichs*

10. In der von Art. 28 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Übergangszeit besteuerte das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland in engem Zusammenhang mit Sport oder Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht wurden, weiterhin. Gemäß Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983 (Gruppe 10 von Anhang 6 des Mehrwertsteuergesetzes 1983) waren nur zwei dieser Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit, und zwar zum einen die Gewährung eines Rechts zur Teilnahme an einem Sportwettkampf durch jegliche Einrichtung mit oder ohne Gewinnstreben, soweit die Gegenleistung für dieses Recht vollständig für der Bereitstellung eines oder mehrerer, in diesem Wettkampf verliehener Preise zufloss, und zum anderen die Gewährung eines Rechts zur Teilnahme an einem Wettkampf im Bereich einer entsprechenden Aktivität durch eine zu Zwecken des Sports oder der Körperertüchtigung errichtete Einrichtung ohne Gewinnstreben.

11. Ab dem 1. Januar 1994 befreite das Vereinigte Königreich mit einigen Ausnahmen Sportdienstleistungen, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben für Einzelpersonen erbracht wurden, von dieser Steuer. Gemäß Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (Gruppe 10 von Anhang 9 des Mehrwertsteuergesetzes 1994) ist diese Befreiung auf Folgendes anzuwenden: „1. Die Zulassung zur Teilnahme an einem Wettbewerb im Bereich des Sports oder der körperlichen Erholung, wenn die Gegenleistung für die Zulassung in einem Geldbetrag besteht, der vollständig der Bereitstellung eines oder mehrerer in diesem Wettbewerb verliehener Preise zufließt.

2. Die Zulassung durch eine qualifizierte Einrichtung, die zu Zwecken des Sports oder der körperlichen Erholung errichtet worden ist, zur Teilnahme an einem eine solche Aktivität betreffenden Wettbewerb.

3. Durch eine qualifizierte Einrichtung für eine Einzelperson erbrachte Dienstleistungen, die mit Sport oder Körperertüchtigung, an dem/der die Einzelperson teilnimmt, in engem Zusammenhang stehen und dafür unerlässlich sind; dies gilt nicht, wenn die Einrichtung mitgliederschaftlich verfasst ist und die Einzelperson kein Mitglied ist.“

12. Note (2A) to Group 10 (Anmerkung 2A zu Gruppe 10) definiert eine „qualifizierte Einrichtung“ als Einrichtung ohne Gewinnstreben, die bestimmte Voraussetzungen erfüllt. Gemäß Note (3) to Group 10 (Anmerkung 3 zu Gruppe 10) können Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind (und zwar die lokalen Behörden, Ministerien und öffentlichen Stellen und

Einrichtungen, die in der vom Office of Public Service and Science [Amt für öffentliche Dienstleistungen und Wissenschaft] im Jahr 1993 veröffentlichten Liste aufgeführt sind) nicht als „qualifizierte Einrichtung“ im Sinne von Item 3 to Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (Nr. 3 der Gruppe 10 des Anhangs 9 des Mehrwertsteuergesetzes 1994) angesehen werden.

### III – Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

13. Der Londoner Bezirk Ealing ist eine lokale Behörde, die Sportanlagen wie beispielsweise Sporthallen und Schwimmbäder betreibt. Im Zeitraum vom 1. Juni 2009 bis zum 31. August 2012 führte er die auf die Eintrittsgelder zum Besuch dieser Sportanlagen erhobene Mehrwertsteuer ab.

14. Da er der Ansicht war, dass diese Dienstleistungen gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 von der Mehrwertsteuer befreit sein müssten, beantragte er bei der Steuerbehörde die Rückerstattung der im Rahmen dieser Leistungen abgeführten Mehrwertsteuer. Dieser Antrag wurde mit der Begründung abgelehnt, die nationale Regelung nehme im Einklang mit Art. 133 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie Sportdienstleistungen, die von lokalen Behörden wie dem Londoner Bezirk Ealing erbracht würden, von dieser Befreiung aus.

15. Der Londoner Bezirk Ealing legte gegen diesen Beschluss beim First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Steuerkammer], Vereinigtes Königreich) ein Rechtsmittel ein. Vor diesem Gericht machte er geltend, das Vereinigte Königreich könne sich nicht auf Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie berufen, da die nationale Regelung am 1. Januar 1989 nicht alle Sportdienstleistungen als mehrwertsteuerpflichtig behandelt, sondern bestimmte davon befreit habe. Zudem erlaube diese Bestimmung nicht, lokale Behörden von der Befreiung von Sportdienstleistungen auszunehmen und gleichzeitig die gleichen Dienstleistungen, die von anderen Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht würden, von dieser Steuer zu befreien. Schließlich ermächtige dieser Art. 133, wonach „im Einzelfall“ zu prüfen sei, ob diese Befreiung zu einer Wettbewerbsverzerrung führe, die Mitgliedstaaten nicht, alle lokalen Behörden von dieser Befreiung auszunehmen.

16. Das vorlegende Gericht gibt an, der Londoner Bezirk Ealing berufe sich nicht darauf, bei der Erbringung seiner Dienstleistungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne von Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 zu handeln. Er handle als eine Einrichtung ohne Gewinnstreben im Sinne der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie vorgesehenen Befreiung, deren Dienstleistungen in engem Zusammenhang mit Sport stünden und für Sport ausübende Personen bestimmt seien.

17. Nach Auffassung dieses Gerichts gaben nur der Sinn, die Tragweite und die Anwendung von Art. 133 Abs. 1 Buchst. d und Abs. 2 dieser Richtlinie Anlass zum Ausgangsverfahren. In diesem Zusammenhang führt das vorlegende Gericht weiter aus, es gebe für den Verbraucher keinen objektiven Unterschied zwischen der Natur der vom Londoner Bezirk Ealing erbrachten Leistungen und jenen, die von anderen Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht würden.

18. Unter diesen Umständen hat das First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Steuerkammer], Vereinigtes Königreich) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Kann das Vereinigte Königreich nach Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 für Einrichtungen des öffentlichen Rechts die in Art. 133 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie genannte Bedingung vorsehen, wenn zum einen das Vereinigte Königreich die betreffenden Umsätze am 1. Januar 1989 als steuerpflichtig behandelte, andere Sportdienstleistungen zu diesem Zeitpunkt jedoch befreit waren, und zum anderen die betreffenden Umsätze nach nationalem Recht nicht befreit waren, bevor das Vereinigte Königreich die in Art. 133 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie genannte Bedingung vorsah?

2. Wenn Frage 1 bejaht wird: Kann das Vereinigte Königreich für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, die in Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 genannte Bedingung vorsehen, ohne diese Bedingung auch auf Einrichtungen ohne Gewinnstreben anzuwenden, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind?
3. Wenn Frage 2 bejaht wird: Kann das Vereinigte Königreich alle öffentlichen Einrichtungen ohne Gewinnstreben von der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 ausnehmen, ohne im Einzelfall geprüft zu haben, ob die Gewährung der Befreiung zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen würde?

#### IV – Verfahren vor dem Gerichtshof

19. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen ist beim Gerichtshof am 30. November 2015 eingereicht worden. Der Londoner Bezirk Ealing, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

20. Am 26. Oktober 2016 hat eine mündliche Verhandlung stattgefunden, bei der der Londoner Bezirk Ealing, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission mündlich Stellung genommen haben.

#### V – Würdigung

##### A – Vorbemerkungen

21. Nach den in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Richtlinie 2006/112 festgelegten mehrwertsteuerrechtlichen Grundsätzen unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt bzw. erbringt, der Mehrwertsteuer.

22. Art. 13 der Richtlinie 2006/112 nimmt Einrichtungen des öffentlichen Rechts vom Begriff des Mehrwertsteuerpflichtigen aus, soweit sie steuerpflichtige Tätigkeiten ausüben oder steuerpflichtige Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Hingegen ist eine Einrichtung ohne Gewinnstreben, die eine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist, für die steuerbaren Tätigkeiten und Umsätze mehrwertsteuerpflichtig, wenn sie in gleicher Weise handelt wie Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind (das heißt, in gleicher Weise wie private Wirtschaftsteilnehmer).

23. Art. 132 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 schreibt den Mitgliedstaaten zahlreiche Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten vor, so zum Beispiel – unter Buchst. m dieser Bestimmung – für Sportdienstleistungen, wenn sie von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden. Das vom Unionsgesetzgeber verfolgte Ziel besteht darin, die Ausübung von Sport und Körperertüchtigung aufgrund von deren positiven Auswirkungen auf die körperliche Entwicklung und Gesundheit der Bevölkerung zu fördern.

24. Abweichend von der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m festgelegten Regel erteilt Art. 133 Abs. 1 dieser Richtlinie den Mitgliedstaaten die Befugnis, die Gewährung der Befreiungen für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung vier verschiedener Bedingungen abhängig zu machen, darunter die unter Buchst. d dieser Bestimmung aufgeführte wettbewerbsbezogene Bedingung. Demnach „[dürfen d]ie Befreiungen ... nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen“.

25. Alle Mitgliedstaaten können diese Ausnahmeregelung anwenden.

26. Nur die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1989 gemäß Anhang E der Sechsten Richtlinie Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhoben<sup>\*\*</sup>, haben nach Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 die Möglichkeit einer zusätzlichen Ausnahmeregelung, wonach sie die Gewährung der Befreiungen für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung einer einzigen Bedingung, nämlich der in Art. 133 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie aufgeführten wettbewerbsbezogenen Bedingung, abhängig machen können. Tatsächlich beziehen sich die sonstigen in dieser Bestimmung aufgeführten Bedingungen und jedenfalls die in den Buchst. a und b aufgeführten Bedingungen eher auf Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des privaten Rechts sind<sup>\*\*\*</sup>.

27. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass eine günstigere steuerliche Behandlung Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, vorbehalten ist, und zwar sowohl in den Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1989 gemäß Anhang E der Sechsten Richtlinie Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhoben, als auch in den Mitgliedstaaten, die von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht hatten.

28. Kurz gesagt können die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1989 gemäß Anhang E der Sechsten Richtlinie Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhoben, die Gewährung der Befreiung von der Erfüllung der vier in Art. 133 Abs. 1 vorgesehenen Bedingungen abhängig machen, wenn der Erbringer der betreffenden Sportdienstleistungen eine Einrichtung ohne Gewinnstreben ist, die keine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist, während für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, diese Gewährung nur der wettbewerbsbezogenen Bedingung unterworfen werden kann.

29. Die Mitgliedstaaten, die von der in Anhang E der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht hatten, können nur die Befreiung für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung von Bedingungen abhängig machen, während jene, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, auf jeden Fall gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sind. Wenn sie keine Bedingungen vorsehen, sind die betreffenden Dienstleistungen für alle Einrichtungen ohne Gewinnstreben auf jeden Fall von der Mehrwertsteuer befreit.

30. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass das Vereinigte Königreich zu den Mitgliedstaaten gehört, die am 1. Januar 1989 gemäß Anhang E der Sechsten Richtlinie Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhoben.

<sup>\*\*</sup> Der Kommission zufolge sind die von dieser Bestimmung berührten Mitgliedstaaten die Bundesrepublik Deutschland und das Vereinigte Königreich.

<sup>\*\*\*</sup> Nach Art. 133 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 „[dürfen d]ie betreffenden Einrichtungen ... keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden“. Nach Buchst. b dieser Vorschrift „[müssen] Leitung und Verwaltung dieser Einrichtungen ... 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“. Nach Art. 133 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie „[müssen] die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, ... von den zuständigen Behörden genehmigt sein oder [dürfen] 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“.

31. Offensichtlich nehmen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden britischen Rechtsvorschriften Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind (darunter lokale Behörden, wie der Londoner Bezirk Ealing), von vornherein von der Mehrwertsteuerbefreiung von Sportdienstleistungen aus\*\*\*\*, ohne Bezug auf die wettbewerbsbezogene Bedingung zu nehmen, von deren Erfüllung das Vereinigte Königreich die Gewährung der Befreiung nach Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 abhängig machen kann.

32. Somit könnte der Gerichtshof zur Ansicht gelangen, dass die Vorlagefragen rein hypothetisch sind, da hier gefragt wird, ob das Vereinigte Königreich die in Art. 133 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie vorgesehene wettbewerbsbezogene Bedingung für Einrichtungen des öffentlichen Rechts vorsehen kann und, wenn ja, unter welchen Bedingungen, und dies, obwohl diese Bedingung in den britischen Rechtsvorschriften und den Erläuterungen der britischen Verwaltung nirgends vorgesehen ist. Es wäre also der Schluss zu ziehen, dass die Mehrwertsteuer, die auf Sportdienstleistungen erhoben wird, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, der rechtlichen Grundlage entbehrt, da die – möglicherweise von der Erfüllung von Bedingungen abhängige – Befreiung die Regel ist, was bei der britischen Regelung nicht der Fall ist, nach der diese Leistungen – wie von der Regierung des Vereinigten Königreichs in der mündlichen Verhandlung vorgetragen – ganz einfach von der Befreiung ausgeschlossen sind.

33. Alle in der mündlichen Verhandlung vertretenen Beteiligten haben darüber hinaus bestätigt, dass die britischen Rechtsvorschriften nicht ausdrücklich auf die wettbewerbsbezogene Bedingung nach Art. 133 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie Bezug nehmen.

34. Allerdings gehen das vorlegende Gericht, die Parteien des Ausgangsverfahrens und die Kommission von der Prämisse aus, dass der Ausschluss der lokalen Behörden von der Mehrwertsteuerbefreiung von Sportdienstleistungen daraus resultiere, dass das Vereinigte Königreich von der Möglichkeit gemäß Art. 133 Abs. 2 Gebrauch gemacht habe, nämlich die Gewährung der Befreiung für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung der Bedingung abhängig zu machen, dass sie zu keiner „Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen [führt]“\*\*\*\*\*.

35. In der mündlichen Verhandlung hat der Londoner Bezirk Ealing angegeben, die britischen Behörden gingen davon aus, dass sie sich auf die wettbewerbsbezogene Bedingung stützen könnten, wobei diese Sichtweise als Ausdruck ihrer Entscheidung anzusehen sei, die lokalen Behörden von der Befreiung auszuschließen, weil ihre Tätigkeiten notwendigerweise zu Wettbewerbsverzerrungen führten.

36. Der Vertreter der Regierung des Vereinigten Königreichs hat den Aussagen des Londoner Bezirks Ealing zu dieser Frage zugestimmt und ausgeführt, diese Position sei gerechtfertigt, weil die Gefahr bestehe, dass lokale Behörden sportliche Betätigungen subventionierten und dass aus ihrem „wahrscheinlichen Verhalten“ eine Wettbewerbsverzerrung resultiere.

37. Die Kommission hat sich in eben dieser Weise geäußert und anerkannt, dass die wettbewerbsbezogene Bedingung in den britischen Rechtsvorschriften nirgends ausdrücklich enthalten sei, dass dies jedoch aufgrund des Spielraums, den diese Richtlinie den Mitgliedstaaten lasse, nicht nötig sei\*\*\*\*\*.

\*\*\*\* Mit Ausnahme der Berechtigung zur Teilnahme an einem Sportwettkampf, die für alle Einrichtungen ohne Gewinnstreben von der Mehrwertsteuer befreit ist.

\*\*\*\*\* Art. 133 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie, auf den deren Art. 133 Abs. 2 Bezug nimmt.

\*\*\*\*\* Obwohl der Vertreter der Kommission im Zusammenhang mit dem Spielraum der Mitgliedstaaten ein Sprichwort zitiert hat, das im vorliegenden Fall zutreffen könnte: „Give him an inch, he will take a mile“ („Wenn man ihm den kleinen Finger gibt, nimmt er die ganze Hand“).



38. Für den Fall, dass sich der Gerichtshof dem Argument anschließen sollte, die britischen Rechtsvorschriften hätten die wettbewerbsbezogene Bedingung implizit angeordnet, werde ich in der Folge meine Ausführungen in diesen Schlussanträgen auf die Annahme stützen, dass für den britischen Gesetzgeber und die britische Steuerbehörde die Gewährung der Mehrwertsteuerbefreiung von Sportdienstleistungen, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, *jedenfalls* „zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen [führt]“ \*\*\*\*\*. Wenngleich die Bedingung implizit in den britischen Rechtsvorschriften enthalten ist, ist davon auszugehen, dass sie niemals erfüllt wird.

#### B – Zur ersten Vorlagefrage

39. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob ein Mitgliedstaat nach Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 für Einrichtungen des öffentlichen Rechts die in Art. 133 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie vorgesehene wettbewerbsbezogene Bedingung vorsehen kann, wenn dieser Staat gemäß Anhang E der Sechsten Richtlinie am 1. Januar 1989 nur einige Sportdienstleistungen mehrwertsteuerpflichtig behandelte und einige andere von dieser Steuer befreite.

40. Ich teile die Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission, wonach diese Frage zu bejahen ist.

41. Wie aus dem Wortlaut von Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 hervorgeht, verlangt dieser nicht, dass alle Sportdienstleistungen am 1. Januar 1989 mehrwertsteuerpflichtig behandelt wurden, damit der Mitgliedstaat nach Ablauf der Übergangszeit die wettbewerbsbezogene Bedingung für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, vorsehen kann. Im Gegenteil: Er bezieht sich allgemein auf Mitgliedstaaten, „die am 1. Januar 1989 gemäß Anhang E der [Sechsten Richtlinie] die Mehrwertsteuer auf die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m ... genannten Umsätze erhoben“, was auf das Vereinigte Königreich zutrifft.

42. Wenngleich es klarer gewesen wäre, von Mitgliedstaaten zu sprechen, „die am 1. Januar 1989 gemäß Anhang E der [Sechsten Richtlinie] die Mehrwertsteuer auf [*einige der*] in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m ... genannten Umsätze erhoben“ \*\*\*\*\*, wäre eine gegenteilige Auslegung nicht mit dem Ziel der Sechsten Richtlinie vereinbar, den Mitgliedstaaten die Möglichkeit zu geben, die Regelung über die Mehrwertsteuerpflicht der Sportdienstleistungen während einer Übergangszeit zu verlängern \*\*\*\*\*. Anders ausgedrückt war es zuvor den Mitgliedstaaten gestattet, Sportdienstleistungen der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, ohne dazu gezwungen zu sein. Daraus folgt, dass am 1. Januar 1989 die Mehrwertsteuerpflicht nicht unbedingt für alle Sportdienstleistungen gelten musste.

43. Der Londoner Bezirk Ealing hält dem entgegen, eine wörtliche und enge Auslegung des in Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 enthaltenen Satzteils „wenn für diese Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts eine Befreiung gewährt wird“ hätte dem Vereinigten Königreich die Pflicht auferlegt, im Rahmen der Änderung seiner Rechtsvorschriften im Jahr 1994 vor Anwendung der wettbewerbsbezogenen Bedingung die betreffenden Umsätze von der Steuer zu befreien.

\*\*\*\*\* Art. 133 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie.

\*\*\*\*\* Hervorhebung nur hier.

\*\*\*\*\* Vgl. Art. 28 Abs. 3 Buchst. a in Verbindung mit Anhang E Nr. 4 der Sechsten Richtlinie. Der Übergangscharakter dieser Bestimmungen, die eine befristete Abweichung von der Befreiung der Sportdienstleistungen nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie gestatten, deutet darauf hin, dass sie einer teilweisen Befreiung dieser Leistungen nicht entgegenstehen. Vgl. entsprechend Urteil vom 29. April 1999, Norbury Developments (C-136/97, EU:C:1999:211, Rn. 19 und 20).

44. Ich teile diese Auslegung nicht. Der vom Unionsgesetzgeber verwendete Wortlaut steht nämlich dieser Auslegung entgegen. Bei der betreffenden Bestimmung geht es um Dienstleistungen, für die „eine Befreiung gewährt wird“, und nicht um solche, für die damals „eine Befreiung gewährt wurde“. Die Entscheidung eines Mitgliedstaats, gleichzeitig Sportdienstleistungen von der Steuer zu befreien und die wettbewerbsbezogene Bedingung anzuwenden, kann nicht als mit dem Unionsrecht unvereinbar angesehen werden. Im Gegenteil entspricht dies genau dem in Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 der Achtzehnten Richtlinie\*\*\*\*\* gewählten Ansatz, wonach der Unionsgesetzgeber die Mitgliedstaaten, die „am 1. Januar 1989 gemäß Anhang E [der Sechsten Richtlinie] die Mehrwertsteuer auf [Sportdienstleistungen] erhoben“, verpflichtet hatte, diese ab 1. Januar 1990 von der Mehrwertsteuer zu befreien, und ihnen gleichzeitig gestattet hatte, die Gewährung der Befreiung für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung von Bedingungen abhängig zu machen.

45. Der Umstand, dass das Vereinigte Königreich nicht verpflichtet war, vor der Anwendung der wettbewerbsbezogenen Bedingung die Erbringung von Sportdienstleistungen von der Mehrwertsteuer zu befreien, beruht auch auf dem Erfordernis, die Richtlinie 2006/112 im Einklang mit der Achtzehnten Richtlinie auszulegen und anzuwenden.

46. Die Richtlinie 2006/112 ist nämlich eine bloße Neufassung der früheren Mehrwertsteuerrichtlinien, insbesondere der Sechsten und der Achtzehnten, und enthält keine inhaltlichen Änderungen\*\*\*\*\*. Nach dem Wortlaut von Art. 1 der Achtzehnten Richtlinie endete die Übergangszeit, während der die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbrachten Sportdienstleistungen weiterhin der Mehrwertsteuer unterworfen werden konnten, mit Wirkung vom 1. Januar 1990. Dieser Artikel liegt auch Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 zugrunde.

47. Art. 1 der Achtzehnten Richtlinie verwendet im Übrigen die Wendung „wenn für [Sportdienstleistungen] durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts eine Befreiung gewährt wird“ nicht, was vermuten lässt, dass nicht geplant war, eine zusätzliche Bedingung einzufügen, damit die Mitgliedstaaten die wettbewerbsbezogene Bedingung auf Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, anwenden können. Dieser Artikel verlangte nur, dass die betreffenden Umsätze zum 1. Januar 1989 der Mehrwertsteuer unterworfen wurden, damit der betreffende Mitgliedstaat die wettbewerbsbezogene Bedingung für Tätigkeiten vorsehen konnte, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts waren, ausgeübt wurden.

48. Aus diesen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 133 Abs. 1 Buchst. d und Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er den Mitgliedstaaten gestattet, die wettbewerbsbezogene Bedingung für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, vorzusehen, auch wenn andere Sportdienstleistungen als diejenigen, die am 1. Januar 1989 der Mehrwertsteuer unterworfen waren, zu diesem Zeitpunkt von der Steuer befreit waren, und auch wenn für die betreffenden Sportdienstleistungen nicht nach nationalem Recht eine Befreiung gewährt wurde, bevor der Mitgliedstaat die in Art. 133 Abs. 1 Buchst. d genannte Bedingung vorsah.

\*\*\*\*\* Vgl. Nr. 5 der vorliegenden Schlussanträge.

\*\*\*\*\* Vgl. Erwägungsgründe 1 und 3 der Richtlinie.

C – Zur zweiten Vorlagefrage

49. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob ein Mitgliedstaat, der am 1. Januar 1989 gemäß der Sechsten Richtlinie Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhob, nach Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 Sportdienstleistungen besteuern kann \*\*\*\*\*, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind \*\*\*\*\*, während er gleichzeitig andere Einrichtungen ohne Gewinnstreben von der Mehrwertsteuer befreit, ohne für diese eine der in Art. 133 Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Bedingungen, insbesondere die wettbewerbsbezogene Bedingung nach Buchst. d dieser Bestimmung, anzuordnen.

50. Ich schlage vor, diese Frage aus den folgenden Gründen zu verneinen.

51. Wie ich bereits in den Nrn. 23 und 24 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, gilt aufgrund von Art. 132 der Richtlinie 2006/112 für die Mitgliedstaaten der Grundsatz, dass Sportdienstleistungen aller Einrichtungen ohne Gewinnstreben, egal ob sie Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind oder nicht, von der Mehrwertsteuer zu befreien sind. Von diesem Grundsatz gibt es jedoch Ausnahmen, da Art. 133 dieser Richtlinie Bedingungen vorsieht, von denen die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiung abhängig machen können.

52. Alle Mitgliedstaaten können die Mehrwertsteuerbefreiung von Sportdienstleistungen, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung der vier Bedingungen abhängig machen, die in Art. 133 Abs. 1 Buchst. a bis d vorgesehen sind.

53. Nur jene Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1989 Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhoben, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht wurden, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts waren oder auch nicht, können *auch* (ab 1. Januar 1990) die Steuerbefreiung von Sportdienstleistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden, von der Erfüllung nur einer Bedingung, nämlich der wettbewerbsbezogenen Bedingung nach Buchst. d dieser Vorschrift, abhängig machen \*\*\*\*.

54. Allerdings wirft der Wortlaut von Art. 133 Abs. 2 mehrere Fragen auf. Insbesondere gestattet er den Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1989 nach Anhang E der Sechsten Richtlinie Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhoben, „die unter Abs. 1 Buchst. d genannten *Bedingungen* anzuwenden, wengleich es sich um eine einzige Bedingung handelt. Er legt auch nicht fest, auf wen diese Bedingungen angewendet werden können, wengleich die betreffende Befreiung nur unter Bezugnahme auf Einrichtungen ohne Gewinnstreben vorgesehen ist, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind.

55. Zudem verwendet er die Formulierung „wenn für diese ... Dienstleistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts eine Befreiung gewährt wird“, woraus man schließen könnte, dass bestimmte Mitgliedstaaten Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, weiterhin erheben können, was meiner Ansicht nach im Widerspruch zu dem vom Unionsgesetzgeber festgelegten Grundsatz der Steuerbefreiung stünde.

\*\*\*\*\* Mit Ausnahme der Berechtigungen zur Teilnahme an Sportwettkämpfen.

\*\*\*\*\* Dies durch Auferlegung der wettbewerbsbezogenen Bedingung nach Art. 133 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie und unter der Annahme, dass diese, was sie betrifft, nie erfüllt ist.

\*\*\*\*\* Vgl. Art. 133 Abs. 2 dieser Richtlinie. Wie ich in Nr. 26 der vorliegenden Schlussanträge angeführt habe, erscheinen mir die in den Buchst. a bis c dieser Bestimmung enthaltenen Bedingungen für eine Anwendung auf Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des privaten Rechts sind, besser geeignet als auf solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind.

56. Angesichts dieser unklaren Formulierung von Art. 133 Abs. 2 dieser Richtlinie stelle ich fest, dass der Wortlaut von Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 der Achtzehnten Richtlinie, deren Inhalt durch die Richtlinie 2006/112 nicht im Geringsten verändert werden sollte \*\*\*\*\* , klarer ist.

57. Nach dieser Bestimmung „[können d]ie Mitgliedstaaten, die zum 1. Januar 1989 die Mehrwertsteuer auf die ... Umsätze [im Rahmen von Sportdienstleistungen] erhoben haben, ... [die wettbewerbsbezogene Bedingung] auch auf solche in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m ... genannten Dienstleistungen ... anwenden, die durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden“.

58. Aus diesem Wortlaut geht erstens eindeutig hervor, dass die Befreiung von Sportdienstleistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden, die Regel zu sein hat, und zwar auch in den Mitgliedstaaten, die wie das Vereinigte Königreich am 1. Januar 1989 nach Anhang E der Sechsten Richtlinie auf diese Dienstleistungen Mehrwertsteuer erhoben, und zweitens, dass für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, die Gewährung der Befreiung von der Erfüllung der wettbewerbsbezogenen Bedingung abhängig gemacht werden kann.

59. Im Übrigen erstrecken sich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Bedingungen, von denen die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiung abhängig machen können, „in keiner Weise auf den Inhalt der ... Steuerbefreiung“ \*\*\*\*\* , und die Mitgliedstaaten können „[diese nicht] von anderen als den in [der Richtlinie] vorgesehenen Bedingungen abhängig machen“ \*\*\*\*\* .

60. Daraus ergibt sich, wie die Kommission anmerkt, dass die Mitgliedstaaten weder den Sinn noch die Tragweite dieser Ungleichbehandlung abändern können, wenn die unterschiedliche Behandlung zugunsten von Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, aus der Richtlinie 2006/112 hervorgeht \*\*\*\*\* .

61. Im vorliegenden Fall kehren jedoch die betreffenden britischen Rechtsvorschriften diese Ungleichbehandlung um und machen die Gewährung der Befreiung für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung keiner der in Art. 133 Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Bedingungen abhängig, während sie allgemein die lokalen Behörden von der Befreiung ausschließen, indem sie implizit davon ausgehen, dass eine ihnen auferlegte wettbewerbsbezogene Bedingung von ihnen nie erfüllt werden kann.

62. Diese Rechtsvorschriften beruhen auf Schlussfolgerungen, die meinen Schlussfolgerungen aus Art. 133 dieser Richtlinie diametral widersprechen, nämlich, dass die beiden Absätze dieses Artikels voneinander unabhängig sind, so dass die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1989 nach Anhang E der Sechsten Richtlinie die Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhoben, im Zusammenhang mit der Gewährung der Befreiung einen unbegrenzten Ermessensspielraum haben.

63. Ich meine, dass solche Schlussfolgerungen sowohl dem Wortlaut von Art. 133 Abs. 2 als auch dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwiderlaufen.

64. Wie Art. 1 Abs. 1 Nr. 1 der Achtzehnten Richtlinie sieht auch Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 vor, dass die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1989 Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhoben, die Gewährung der Befreiung für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, „auch“ \*\*\*\*\* von der Erfüllung der wettbewerbsbezogenen Bedingung abhängig machen „können“.

\*\*\*\*\* Vgl. Erwägungsgründe 1 und 3 dieser Richtlinie.

\*\*\*\*\* Urteil vom 7. Mai 1998, Kommission/Spanien (C-124/96, EU:C:1998:204, Rn. 11).

\*\*\*\*\* Urteil vom 7. Mai 1998, Kommission/Spanien (C-124/96, EU:C:1998:204, Rn. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung).

\*\*\*\*\* Vgl. Nrn. 24 bis 27 der vorliegenden Schlussanträge.

\*\*\*\*\* Hervorhebung nur hier.

65. Meiner Ansicht nach impliziert die Verwendung des Wortes „auch“, dass diese Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiung für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, nur dann von der Erfüllung dieser Bedingung abhängig machen können, wenn sie dies bereits bei anderen Einrichtungen ohne Gewinnstreben tun.

66. Zu dem gleichen Ergebnis komme ich auf der Grundlage des Grundsatzes der Steuerneutralität, der in Angelegenheiten der Mehrwertsteuer Ausdruck des Gleichbehandlungsgrundsatzes ist.

67. Der Grundsatz der Steuerneutralität steht nämlich einer steuerlichen Ungleichbehandlung ähnlicher Waren und Dienstleistungen, die miteinander im Wettbewerb stehen, entgegen \*\*\*\*\*.

68. Im vorliegenden Fall ähneln die vom Londoner Bezirk Ealing erbrachten Sportdienstleistungen (und zwar insbesondere der Zugang zu Sporthallen und Schwimmbädern) sicherlich den gleichen Dienstleistungen, die Einrichtungen erbringen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind. Es handelt sich um Dienstleistungen, die miteinander im Wettbewerb stehen und gleichbehandelt werden sollten. Warum sollte die Frage, ob für den Besuch eines Schwimmbads Mehrwertsteuer gezahlt werden muss, davon abhängig sein, ob dieses von einer Einrichtung ohne Gewinnstreben betrieben wird, die eine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist, oder von einer solchen, die eine Einrichtung des privaten Rechts ist?

69. Aus diesen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat, der am 1. Januar 1989 gemäß der Sechsten Richtlinie Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhob, die Mehrwertsteuerbefreiung für Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, nur dann von der Erfüllung der wettbewerbsbezogenen Bedingung nach Art. 133 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie abhängig machen kann, wenn er diese Bedingung auch auf Dienstleistungen anwendet, die von anderen Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden.

#### D – Zur dritten Vorlagefrage

70. Ich widme mich der dritten Frage nur für den Fall, dass der Gerichtshof entscheiden sollte, dass das Vereinigte Königreich die Gewährung der Mehrwertsteuerbefreiung von Sportdienstleistungen, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung der wettbewerbsbezogenen Bedingung nach Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 abhängig machen konnte, auch wenn es diese Bedingung nicht auf Dienstleistungen anwandte, die von anderen Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht wurden.

71. Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht vom Gerichtshof wissen, ob Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 den Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1989 gemäß der Sechsten Richtlinie Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhoben, gestattet, alle Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Befreiung dieser Dienstleistungen auszunehmen, ohne im Einzelfall geprüft zu haben, ob die Gewährung der Befreiung zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen würde.

72. Meiner Ansicht nach kann ein Mitgliedstaat nicht generell alle Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Befreiung ausnehmen, auch wenn er am 1. Januar 1989 Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhob.

\*\*\*\*\* Vgl. Urteile vom 8. Mai 2003, Kommission/Frankreich (C-384/01, EU:C:2003:264, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 10. November 2011, The Rank Group (C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

73. Wie ich bereits in Nr. 23 der vorliegenden Schlussanträge angeführt habe, verpflichtet die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 festgelegte Regel die Mitgliedstaaten, Sportdienstleistungen, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden, von der Mehrwertsteuer zu befreien.

74. Auch zu der Zeit, als Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie vorsah, dass „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, [Sportdienstleistungen] von der Steuer [befreien]“, befand der Gerichtshof, dass „[diese] Bedingungen ... sich in keiner Weise auf den Inhalt der [dort] vorgesehenen Steuerbefreiung erstrecken“\*\*\*\*\*.

75. Der Gerichtshof hatte ferner festgestellt, dass „aus dieser Bestimmung nicht [hervorgeht], 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 Art. 13 Teil A Abs. 2 vorgesehenen Bedingungen abhängig machen kann“\*\*\*\*\*.

76. Da die Richtlinie 2006/112 an den Bedingungen nichts geändert hat, die in Art. 13 Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehen waren, geht aus dieser Rechtsprechung hervor, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Befreiung zu gewähren und diese möglicherweise ausschließlich von der Erfüllung der in deren Art. 132 und 133 festgelegten Bedingungen abhängig zu machen, ohne weitere Bedingungen hinzuzufügen.

77. In Bezug auf die in Art. 133 dieser Richtlinie festgelegten Bedingungen für die Gewährung der Befreiung, speziell die wettbewerbsbezogene Bedingung, hat der Gerichtshof festgestellt: „Diese Befugnis erlaubt es nicht, allgemeine Maßnahmen ... zu ergreifen, mit [denen] 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“\*\*\*\*\*.

78. Auf dieser Grundlage hat der Gerichtshof mehrere Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten für mit den Art. 132 und 133 der besagten Richtlinie unvereinbar erklärt, insbesondere eine Bestimmung des spanischen Rechts, die den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung auf private Sporteinrichtungen mit sozialem Charakter beschränkte, deren Eintrittsgelder oder Mitgliedsbeiträge einen bestimmten Betrag nicht überschritten\*\*\*\*\*.

79. In diesem analytischen Rahmen ist die Frage des vorlegenden Gerichts zu betrachten, ob ein Mitgliedstaat alle Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, zu denen die lokalen Behörden gehören, von der Steuerbefreiung von Sportdienstleistungen ausschließen kann, ohne im Einzelfall geprüft zu haben, ob die Gewährung der Befreiung zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen würde.

\*\*\*\*\* Urteil vom 7. Mai 1998, Kommission/Spanien (C-124/96, EU:C:1998:204, Rn. 11 und die dort angeführte Rechtsprechung).

\*\*\*\*\* Urteil vom 7. Mai 1998, Kommission/Spanien (C-124/96, EU:C:1998:204, Rn. 18). Tatsächlich sind diese Bedingungen in Art. 132 der Richtlinie 2006/112 die gleichen geblieben.

\*\*\*\*\* Urteil vom 19. Dezember 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch in diesem Sinne Urteil vom 25. Februar 2016, Kommission/Niederlande (C-22/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:118, Rn. 38).

\*\*\*\*\* Urteil vom 7. Mai 1998, Kommission/Spanien (C-124/96, EU:C:1998:204, Rn. 19).

80. Dazu vertreten die Beteiligten unterschiedliche Standpunkte. Zum einen ist der Londoner Bezirk Ealing der Ansicht, die Beurteilung der Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen müsse wie bei den Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts seien, „im Einzelfall“ \*\*\*\*\* unter Berücksichtigung der besonderen Umstände jeder sportlichen Betätigung erfolgen.

81. Zum anderen sind das Vereinigte Königreich und die Kommission der Ansicht, gemäß dem Urteil vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council u. a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 48 bis 53), könne die Beurteilung dieser Gefahr nicht auf der lokalen Ebene jeder Einrichtung ohne Gewinnstreben durchgeführt werden, sondern müsse im Gegenteil allgemein auf nationaler Ebene erfolgen.

82. Bei diesem Urteil ging es um die Auslegung von Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie (nunmehr Art. 13 der Richtlinie 2006/112), wonach „Einrichtungen des öffentlichen Rechts ... nicht als Steuerpflichtige [galten], soweit sie die Tätigkeiten ausüb[t]en oder Leistungen erbr[acht]en, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erh[o]ben“.

83. Was diese Bestimmung anlangt, hat der Gerichtshof in Rn. 53 des Urteils vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council u. a.* (C-288/07, EU:C:2008:505), entschieden, dass „die Frage, ob die Behandlung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig werden, als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen ist, *ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht*“ \*\*\*\*\*.

84. Nach Ansicht des Londoner Bezirks Ealing lässt sich diese Rechtsprechung nur teilweise \*\*\*\*\* auf die vorliegende Rechtssache übertragen, da es bei Art. 13 der Richtlinie 2006/112 um eine andere Problematik gehe, nämlich darum, festzustellen, ob eine Einrichtung des öffentlichen Rechts ein Steuerpflichtiger sei oder nicht. Hingegen stehe in der vorliegenden Rechtssache nicht seine Eigenschaft als Steuerpflichtiger zur Diskussion, sondern das Vorhandensein einer Wettbewerbsverzerrung, wenn ihm die Befreiung gewährt werde.

85. Ich teile diese Ansicht. Bei Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 dieser Richtlinie geht es um Einrichtungen des öffentlichen Rechts und deren Eigenschaft als Steuerpflichtige, und es heißt dort, dass diese „nicht als Steuerpflichtige [gelten], soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“. Art. 13 Abs. 2 dieser Richtlinie stellt den Bezug zu der gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie vorgesehenen Befreiung von Sportdienstleistungen her, indem er verfügt, dass „Mitgliedstaaten ... die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Artikeln 132 ... [dieser Richtlinie] von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln [können], die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“.

86. Dem vorliegenden Gericht zufolge möchte der Londoner Bezirk Ealing bei der Erbringung von Sportdienstleistungen jedoch nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne von Art. 13 tätig werden, was die Steuerbehörde nicht bestreitet.

87. Im Übrigen stünde eine Anwendung des in Rn. 53 des Urteils vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council u. a.* (C-288/07, EU:C:2008:505), festgelegten Grundsatzes dem Wortlaut von Art. 133 der Richtlinie 2006/112 entgegen, wonach die Verknüpfung der Gewährung der Befreiung mit der Erfüllung bestimmter Bedingungen, darunter der wettbewerbsbezogenen Bedingung, in der französischen Sprachfassung der Richtlinie „au cas par cas“ („von Fall zu Fall“) erfolgen muss.

\*\*\*\*\* Art. 133 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112.

\*\*\*\*\* Hervorhebung nur hier.

\*\*\*\*\* Wie die Kommission räumt auch der Londoner Bezirk Ealing ein, dass die Wettbewerbsverzerrungen in Bezug auf die betreffende sportliche Betätigung bewertet werden sollten.

88. Gewiss kommt diese Qualifikation nur im ersten Absatz dieses Artikels vor, bei dem es um Einrichtungen ohne Gewinnstreben geht, die keine öffentlichen Einrichtungen sind. Jedoch gibt es keinen überzeugenden Grund und auch die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission führen keinen an, der eine unterschiedliche Anwendung der gleichen Bedingung auf Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, rechtfertigen könnte.

89. Aus den in den anderen Sprachfassungen der Richtlinie 2006/112 verwendeten Termini geht noch klarer hervor, dass die Analyse der in Art. 133 Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Bedingungen für jede Einrichtung individuell zu erfolgen hat. Ich verweise beispielsweise auf die englische („in each individual case“), die griechische („χωριστά για κάθε περίπτωση“) und die deutsche Fassung („im Einzelfall“).

90. Die Kommission weist auf die Schwierigkeiten hin, die die lokalen Behörden und die privaten Betreiber nach den Rn. 49 bis 51 des Urteils vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council* u. a. (C-288/07, EU:C:2008:505), hätten, wenn sie eine Prüfung „im Einzelfall“ durchführen müssten, und insbesondere auf die Notwendigkeit einer „systematische[n] Neubewertung auf der Grundlage oft komplexer wirtschaftlicher Analysen der Wettbewerbsbedingungen auf einer Vielzahl von lokalen Märkten ..., deren Ermittlung sich als besonders schwierig erweisen kann, da die Grenzen dieser Märkte nicht unbedingt mit der örtlichen Zuständigkeit der lokalen Behörden zusammenfallen“ \*\*\*\*\*.

91. Aber warum sollte diese Beurteilung im Fall von Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen öffentlichen Rechts sind, nicht möglich sein, bei den anderen Einrichtungen jedoch sehr wohl \*\*\*\*\*?

92. Aus diesen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die dritte Frage zu antworten, dass Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er einem Mitgliedstaat nicht gestattet, generell alle Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Befreiung von Sportdienstleistungen auszunehmen, ohne im Einzelfall geprüft zu haben, ob die Gewährung dieser Befreiung zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen würde.

## VI – Ergebnis

93. Folglich schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Steuerkammer], Vereinigtes Königreich) gestellten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Art. 133 Abs. 1 Buchst. d und Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er den Mitgliedstaaten gestattet, die wettbewerbsbezogene Bedingung für Einrichtungen des öffentlichen Rechts vorzusehen, auch wenn andere Sportdienstleistungen als diejenigen, die am 1. Januar 1989 der Mehrwertsteuer unterworfen waren, zu diesem Zeitpunkt von der Steuer befreit waren, und auch wenn für die betreffenden Sportdienstleistungen nicht nach nationalem Recht eine Befreiung gewährt wurde, bevor der Mitgliedstaat die in Art. 133 Abs. 1 Buchst. d genannte Bedingung vorsah.

\*\*\*\*\* Rn. 49 dieses Urteils.

\*\*\*\*\* Es ist zudem merkwürdig, dass die Regelung des Vereinigten Königreichs eine solche Analyse im Einzelfall für die Mehrwertsteuerbefreiung betreffend kulturelle Dienstleistungen vorschreibt, was Gegenstand ausführlicher Erläuterungen in Nr. 3.8 der VAT Notice 701/47: culture (Mehrwertsteuer-Leitfaden 701/47: Kultur) ist.



2. Art. 133 Abs. 1 Buchst. d und Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der am 1. Januar 1989 gemäß der Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhob, die Mehrwertsteuerbefreiung von Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, nur dann von der Erfüllung der wettbewerbsbezogenen Bedingung nach Art. 133 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 abhängig machen kann, wenn er diese Bedingung auch auf Dienstleistungen anwendet, die von anderen Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden.
3. Art. 133 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass er den Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1989 gemäß der Richtlinie 77/388 Mehrwertsteuer auf Sportdienstleistungen erhoben, nicht gestattet, generell alle Einrichtungen ohne Gewinnstreben, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Befreiung von Sportdienstleistungen auszunehmen, ohne im Einzelfall geprüft zu haben, ob die Gewährung dieser Befreiung zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen würde.