



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

10. November 2016\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerwesen — Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Art. 2 Abs. 1 Buchst. c — Begriff ‚gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen‘ — Überlassung eines Pferdes durch einen Steuerpflichtigen an einen Veranstalter von Pferderennen — Bewertung der Gegenleistung — Recht auf Abzug der mit der Rennvorbereitung der Pferde des Steuerpflichtigen zusammenhängenden Aufwendungen — Allgemeine Aufwendungen, die mit der wirtschaftlichen Tätigkeit insgesamt zusammenhängen — Anhang III Nr. 14 — Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für die Überlassung von Sportanlagen — Anwendbarkeit auf den Betrieb eines Rennstalls — Aus einer Einzelleistung oder aus mehreren unabhängigen Leistungen bestehender Umsatz“

In der Rechtssache C-432/15

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) mit Entscheidung vom 23. Juli 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 7. August 2015, in dem Verfahren

### **Odvolací finanční ředitelství**

gegen

**Pavína Baštová**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten T. von Danwitz, der Richter E. Juhász und C. Vajda, der Richterin K. Jürimäe (Berichterstatterin) und des Richters C. Lycourgos,

Generalanwalt: N. Wahl,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, J. Vlácil und T. Müller als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch Z. Malůšková und M. Owsiany-Hornung als Bevollmächtigte,

\* Verfahrenssprache: Tschechisch.

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 14. Juni 2016

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 98 sowie Anhang III Nr. 14 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Odvolací finanční ředitelství (Rechtsmittelstelle der Finanzdirektion, Tschechische Republik) und Frau Pavlína Baštová über die Mehrwertsteuerpflichtigkeit des von dieser ausgeübten Betriebs eines Rennstalls.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

- 3 Art. 1 Abs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“

- 4 Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

...

- c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;

...“

- 5 Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

6 In Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

7 Art. 98 Abs. 1 und 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„(1) Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden.

(2) Die ermäßigten Steuersätze sind nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar.

...“

8 Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

9 Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

...“

10 In Art. 173 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 168, 169 und 170 besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, darf nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs wird gemäß den Artikeln 174 und 175 für die Gesamtheit der von dem Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.“

11 Das Verzeichnis der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze gemäß Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie angewandt werden können, ist in Anhang III dieser Richtlinie enthalten. In Nr. 14 dieses Anhangs ist die „Überlassung von Sportanlagen“ angeführt.

*Tschechisches Recht*

- 12 § 47 Abs. 4 des Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (Gesetz Nr. 235/2004 über die Mehrwertsteuer) lautet:

„Dienstleistungen unterliegen dem Normalsteuersatz, soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt. Die in Anhang 2 genannten Dienstleistungen unterliegen einem ermäßigten Steuersatz.“

- 13 Anhang 2 dieses Gesetzes enthält ein Verzeichnis der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Dienstleistungen, zu denen u. a. die „Nutzung von überdachten und nicht überdachten Sportanlagen für sportliche Zwecke“ gehört.

**Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

- 14 Frau Baštová ist aufgrund einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die im Betrieb eines Rennstalls mit 25 Plätzen besteht, in dem sie ihre eigenen Pferde sowie die Pferde Dritter, die ihr zur Vorbereitung auf Rennen anvertraut sind, hält und ausbildet, mehrwertsteuerpflichtig. Zusätzlich zu den Rennpferden waren in ihrem Stall zwei Pferde untergebracht, die sie für Agrotourismus und die Ausbildung junger Pferde einsetzte, sowie Zuchtstuten und -fohlen, für die sie künftige Einnahmen aus der Teilnahme an Rennen oder ihrem Verkauf erhoffte.
- 15 Im Rahmen dieser Tätigkeit erzielt Frau Baštová zwei Arten von Einkünften, um die es im Ausgangsrechtsstreit geht. Der eine Teil ihrer Einnahmen besteht in Preisgeldern für die Platzierung der eigenen Pferde in Rennen und in Traineranteilen an Preisgeldern für die Platzierung der Pferde Dritter in Rennen. Der andere Teil stammt aus dem Betrieb eines Rennstalls und besteht in den Zahlungen der Pferdedeigner für das Renntraining ihrer Pferde, aber auch für deren Unterbringung und Fütterung.
- 16 In ihrer Steuererklärung für das vierte Quartal 2010 machte Frau Baštová den vollen Vorsteuerabzug für folgende Leistungen und Aufwendungen geltend: Anmeldegebühren, Startgelder und Aufwendungen für Helfer bei den Rennen, Beschaffung von Verbrauchsmaterial und Futter für die Pferde und Ausrüstung für die Reiter, tierärztliche Versorgung und Arzneimittel für die Pferde, Stromverbrauch im Stall, Treibstoff für die Fahrzeuge, Beschaffung eines Mähdreschers zur Heu- und Futtererzeugung und von Ausrüstung für den Traktor sowie Beratungsleistungen betreffend den Stallbetrieb. Diese Eingangsleistungen betrafen sowohl ihre eigenen als auch die fremden Pferde.
- 17 In dieser Steuererklärung führte Frau Baštová die Mehrwertsteuer auf die Ausgangsleistung zum ermäßigten Steuersatz von 10 % für die Dienstleistung „Betrieb eines Rennstalls“ an, die sie für andere Pferdedeigner erbrachte.
- 18 Der Finanční úřad v Ostrově (Finanzamt Ostrov, Tschechische Republik) erkannte das Recht von Frau Baštová auf vollen Vorsteuerabzug nicht an, da sie einen Teil der erhaltenen steuerbaren Leistungen für die Teilnahme der Pferde an Rennen verwendet habe, was kein steuerpflichtiger Umsatz sei, der das Recht auf Vorsteuerabzug eröffne. Ebenso wenig erkannte das Finanzamt die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf die Leistung „Betrieb eines Rennstalls“ an.
- 19 Auf Rechtsbehelf von Frau Baštová hob die Finanční ředitelství v Plzni (Finanzdirektion Pilsen, Tschechische Republik) die Entscheidung des Finanzamts Ostrov mit Entscheidung vom 6. Juni 2012 auf, da Frau Baštová für den Verkauf ihrer eigenen Pferde, die Erbringung von Werbedienstleistungen und den Agrotourismus zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Die Finanzdirektion erkannte ihr auch das Recht zum Vorsteuerabzug für ihre Traineranteile an den Preisgeldern für die Platzierung der Pferde

Dritter in Rennen zu. Wie das Finanzamt Ostrov erkannte die Finanzdirektion Pilsen Frau Baštová jedoch nicht das Recht zum Vorsteuerabzug für Eingangsumsätze mit ihren eigenen Pferden, die an Rennen teilgenommen hatten, zu.

- 20 Da Frau Baštová in dem betreffenden Steuerzeitraum wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt habe, von denen nur ein Teil zum Vorsteuerabzug berechtigt habe, sei sie nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen. Darüber hinaus schloss sich die Finanzdirektion Pilsen der Ansicht des Finanzamts Ostrov an, dass für die Leistung „Betrieb eines Rennstalls“ der Normalsteuersatz zu gelten habe.
- 21 Gegen diese Entscheidung erhob Frau Baštová Klage beim Krajský soud v Plzni (Regionalgericht Pilsen, Tschechische Republik), das mit Urteil vom 6. November 2013 u. a. befand, dass der Eigentümer eines Pferdes im Hinblick auf die für die Platzierung eines Pferdes in einem Rennen erhaltenen Preisgelder dem Rennveranstalter eine entgeltliche Leistung erbringe und es sich daher um einen steuerbaren Umsatz handele. Das Recht von Frau Baštová auf Vorsteuerabzug hätte daher nicht verkürzt werden dürfen.
- 22 Die für das Rechtsmittel zuständige Finanzdirektion legte beim vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde ein.
- 23 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts kommt es zum einen, um bestimmen zu können, ob Frau Baštová zum vollständigen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen sei, darauf an, ob die Überlassung eines Pferdes durch den Eigentümer an einen Rennveranstalter eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie sei. Sollte dies zu verneinen sein, stelle sich die Frage, ob dieser Umstand ohne Weiteres die Kürzung des Vorsteuerabzugs rechtfertige oder ob die Aufwendungen für die betreffenden Leistungen in die Gemeinkosten der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen einzubeziehen seien. Sollte der Gerichtshof befinden, dass die Rennvorbereitung der Pferde und ihre Teilnahme an den Rennen zur wirtschaftlichen Tätigkeit von Frau Baštová insgesamt gehöre, bleibe zu entscheiden, wie der Betrag zu behandeln sei, den der Eigentümer des Pferdes als Preisgeld für die Platzierung des Pferdes im Rennen erhalte. Das vorliegende Gericht möchte insbesondere wissen, ob dieser Betrag in die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer einzubeziehen ist oder ob er eine Einnahme darstellt, die keinerlei Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage hat.
- 24 Zum anderen wirft das vorliegende Gericht die Frage auf, ob die gesamte Leistung „Betrieb eines Rennstalls“ mit dem Normalsteuersatz der Mehrwertsteuer zu belegen ist oder ob sie unter den Begriff „Überlassung von Sportanlagen“ fällt, der einem ermäßigten Steuersatz nach Anhang III Nr. 14 der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen kann. In diesem Rahmen sei zu prüfen, ob die den Betrieb eines Rennstalls betreffenden Leistungen, nämlich insbesondere das Training der Pferde, die Überlassung von Sportanlagen, die Unterbringung, Fütterung und sonstige Versorgung der Pferde, mehrwertsteuerrechtlich als eine einheitliche Leistung anzusehen und einer gemeinsamen Steuerregelung zu unterwerfen seien. Zwar stehe die Einheitlichkeit dieser Leistungen außer Zweifel, doch sei fraglich, nach welchen Kriterien zu bestimmen sei, ob die einzelnen Bestandteile einer Leistung gleichwertig seien oder in einem Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung zueinander stünden.
- 25 Unter diesen Umständen hat der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht, Tschechische Republik) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. a) Ist die Überlassung eines Pferdes durch seinen Eigentümer (der steuerpflichtig ist) an einen Rennveranstalter zwecks Teilnahme des Pferdes an einem Rennen eine Erbringung einer Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie und somit eine Leistung, die der Mehrwertsteuer unterliegt?

- b) Ist bei Bejahung dieser Frage als Entgelt das Preisgeld für die Platzierung im Rennen (das jedoch nicht jedes teilnehmende Rennpferd erhält) oder die Inanspruchnahme der vom Rennveranstalter gegenüber dem Eigentümer des Pferdes erbrachten Dienstleistung – nämlich die Möglichkeit der Teilnahme des Pferdes an dem Rennen – oder eine andere Gegenleistung anzusehen?
- c) Ist bei Verneinung dieser Frage diese Tatsache für sich genommen ein Grund für die Kürzung des Vorsteuerabzugs für erhaltene steuerbare Leistungen, die für das Trainieren eigener Rennpferde aufgewendet werden, oder ist die Teilnahme der Pferde am Rennen als Bestandteil der wirtschaftlichen Tätigkeit der Person anzusehen, die im Bereich der Haltung und des Trainings eigener und fremder Rennpferde gewerblich tätig ist, und können die Aufwendungen für die Haltung der eigenen Pferde sowie ihre Teilnahme an Rennen in die Gemeinkosten der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Person einbezogen werden? Falls diese Teilfrage bejaht wird, ist das Preisgeld für die Platzierung bei der Steuerbemessungsgrundlage zu berücksichtigen und ist hierfür Mehrwertsteuer zu entrichten oder handelt es sich um eine Einnahme, die keinerlei Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer hat?
2. a) Wenn für die Zwecke der Mehrwertsteuer mehrere Teildienstleistungen als einheitlicher Umsatz anzusehen sind, welche Kriterien sind dann für die Bestimmung ihres Verhältnisses zueinander heranzuziehen, also für die Bestimmung, ob es sich um gleichwertige Leistungen handelt oder um Leistungen, die in einem Verhältnis von Haupt- und Nebendienstleistung stehen? Besteht zwischen diesen Kriterien eine Hierarchie bezüglich ihrer Rangfolge und Gewichtung?
- b) Ist Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Anhang III dieser Richtlinie dahin auszulegen, dass die Zuordnung einer Dienstleistung zum ermäßigten Steuersatz ausgeschlossen ist, wenn sie aus zwei Teilleistungen besteht, die für die Zwecke der Mehrwertsteuer als einheitlicher Umsatz anzusehen sind und diese Leistungen zugleich gleichwertig sind, wobei eine davon für sich genommen keiner der in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie angeführten Kategorien zugeordnet werden kann?
- c) Steht bei Bejahung der Frage 2 b die Kombination der Teildienstleistung der Überlassung von Sportanlagen mit der Teildienstleistung eines Trainers von Rennpferden unter den in dieser Rechtssache vorliegenden Umständen der Zuordnung dieser Dienstleistung insgesamt zu dem in Nr. 14 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie angeführten ermäßigten Steuersatz entgegen?
- d) Wenn die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nicht aufgrund der Beantwortung der Frage 2 c ausgeschlossen ist, welchen Einfluss hat es auf die Zuordnung zu dem entsprechenden Steuersatz, dass die Steuerpflichtige neben der Dienstleistung der Nutzung von Sportanlagen und der Dienstleistung einer Trainerin auch die Unterbringung, Fütterung und weitere Pflege der Pferde leistet? Sind für die Zwecke der Mehrwertsteuer alle diese Teilleistungen als eine Einheit anzusehen, die demselben Steuersatz unterliegt?

## Zu den Vorlagefragen

### *Zu den Fragen 1 a und 1 b*

- <sup>26</sup> Mit den Fragen 1 a und 1 b möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Überlassung eines Pferdes durch seinen Eigentümer, der mehrwertsteuerpflichtig ist, an den Veranstalter eines Pferderennens zwecks Teilnahme des Pferdes an diesem Rennen eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung darstellt. Das vorliegende Gericht fragt insbesondere, ob das Preisgeld für die Platzierung des Pferdes in dem Pferderennen oder die erhaltene Leistung – nämlich die Möglichkeit der Teilnahme des Pferdes an dem Rennen – eine Gegenleistung für eine solche Dienstleistung darstellt.

- 27 Zunächst ist festzustellen, dass der Mehrwertsteuer nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, der den Anwendungsbereich dieser Steuer definiert, „Dienstleistungen, die ... gegen Entgelt [erbracht werden]“, unterliegen.
- 28 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs setzt die Möglichkeit, eine Dienstleistung als „Umsatz gegen Entgelt“ einzustufen, nur das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dieser Leistung und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraus. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. u. a. Urteile vom 3. März 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 13 und 14, sowie vom 29. Oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 32).
- 29 Ferner geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass die Ungewissheit einer Zahlung geeignet ist, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der dem Leistungsempfänger erbrachten Dienstleistung und der gegebenenfalls erhaltenen Zahlung aufzuheben (vgl. entsprechend Urteile vom 3. März 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 19, und vom 27. September 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 43).
- 30 In Anbetracht der Natur der vorzunehmenden Prüfung ist es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs Sache des nationalen Gerichts, die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Tätigkeiten anhand der vom Gerichtshof herausgearbeiteten Kriterien einzuordnen (vgl. Urteil vom 29. Oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Schließlich können, wie der Generalanwalt in Nr. 32 seiner Schlussanträge festgestellt hat, sportliche Aktivitäten und vor allem die Teilnahme an Sportwettbewerben mit der Erbringung einer Reihe verschiedener, jedoch eng miteinander verknüpfter Dienstleistungen einhergehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. April 2000, Deliège, C-51/96 und C-191/97, EU:C:2000:199, Rn. 56).
- 32 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass der Veranstalter eines Pferderennens den Eigentümern der Pferde mit der Zulassung ihrer Pferde zum Rennen eine Dienstleistung erbringt, für die sie Anmeldegebühren und Startgelder zu entrichten haben.
- 33 Es stellt sich jedoch die Frage, ob die „Überlassung“ eines Pferdes durch seinen Eigentümer, der mehrwertsteuerpflichtig ist, an den Veranstalter eines Pferderennens ebenfalls eine Dienstleistung gegen Entgelt darstellt, deren Gegenleistung in dem gegebenenfalls gewonnenen Preisgeld für die Platzierung des Pferdes im Rennen oder in der vom Rennveranstalter erbrachten Dienstleistung, nämlich der Ermöglichung der Teilnahme des Pferdes, oder aber in einer anderen Vergütung bestehen könnte.
- 34 Diese „Überlassung“ besteht nach den Angaben in den dem Gerichtshof vorliegenden Akten faktisch in der Teilnahme des Pferdes an einem Pferderennen, für die der Eigentümer des Pferdes, wie in Rn. 32 des vorliegenden Urteils ausgeführt, eine Anmeldegebühr und ein Startgeld zahlt.
- 35 Insoweit ist erstens zu bedenken, dass tatsächliche Gegenleistung für die Überlassung eines Pferdes durch seinen Eigentümer an den Veranstalter eines Pferderennens grundsätzlich nicht die vom Rennveranstalter erbrachte Dienstleistung, die darin besteht, dem Eigentümer die Teilnahme seines Pferdes an dem Rennen zu gewähren, sein kann. Denn zum einen wird diese Dienstleistung vom Eigentümer des Pferdes mit der Zahlung der Anmeldegebühr und des Startgeldes vergütet, die den tatsächlichen Gegenwert der Teilnahme am Rennen widerspiegeln. Zum anderen könnte der Eigentümer des Pferdes zwar möglicherweise aufgrund der Wertsteigerung des Pferdes bei einer guten Platzierung oder der mit der Teilnahme einhergehenden Werbung einen Vorteil aus dieser Teilnahme ziehen, doch ist dieser schwierig zu beziffern und ungewiss, da er im Wesentlichen vom Ausgang des

Rennens abhängt. Nach der in Rn. 28 des vorliegenden Urteils genannten Rechtsprechung kann dieser Vorteil daher nicht bei der Bestimmung des tatsächlichen Gegenwerts dieser Überlassung berücksichtigt werden.

- 36 Zweitens kann in einem Fall, in dem für die Überlassung des Pferdes zwecks Teilnahme an einem Pferderennen weder ein Antrittsgeld noch eine andere unmittelbare Vergütung gezahlt wird und nur die Eigentümer der Pferde mit einer erfolgreichen Platzierung im Rennen ein Preisgeld erhalten, nicht davon ausgegangen werden, dass für die Überlassung des Pferdes eine tatsächliche Gegenleistung erbracht wird.
- 37 Zum einen ist es in einem solchen Fall nämlich nicht die Überlassung des Pferdes durch seinen Eigentümer an den Rennveranstalter, für die das Preisgeld gezahlt wird, sondern die Erzielung eines bestimmten Wettbewerbsergebnisses, nämlich eine erfolgreiche Platzierung des Pferdes. Auch wenn sich der Rennveranstalter zur Zahlung eines Preisgeldes verpflichtet haben sollte, dessen Höhe im Voraus festgesetzt und bekannt ist, hängt der Erhalt dieses Preisgeldes also von der Erzielung einer besonderen Leistung ab und unterliegt gewissen Unwägbarkeiten. Nach der in Rn. 28 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung schließen diese Unwägbarkeiten jedoch einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Überlassung des Pferdes und dem Erhalt des Preisgeldes aus.
- 38 Zum anderen liefe die gegenteilige Lösung, bei der das gegebenenfalls gewonnene Preisgeld als tatsächliche Gegenleistung für die Überlassung des Pferdes durch seinen Eigentümer an den Rennveranstalter eingestuft würde, darauf hinaus, dass die Einstufung dieser Überlassung als steuerpflichtiger Umsatz entgegen der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach der Begriff „Dienstleistung“ objektiven Charakter hat und unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar ist, von dem Ergebnis abhängig gemacht würde, das das Pferd in dem Rennen erzielt hat (vgl. Urteil vom 20. Juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 39 Allerdings kann, drittens, in dem Fall, dass der Rennveranstalter allein für die Teilnahme des Pferdes an dem Rennen unabhängig von der Platzierung des Pferdes im Rennen eine unmittelbare Gegenleistung in Form eines Antrittsgeldes erbringt, die Überlassung dieses Pferdes durch seinen Eigentümer als „Dienstleistung, die ... gegen Entgelt [erbracht wird]“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie eingestuft werden. Denn in einem solchen Fall ist, wie der Generalanwalt in Nr. 35 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, die vom Rennveranstalter geleistete Zahlung an den Eigentümer des Pferdes die tatsächliche Gegenleistung für die ihm von diesem erbrachte Dienstleistung, sein Pferd bei dem Rennen antreten zu lassen.
- 40 Nach alledem ist auf die Fragen 1 a und 1 b zu antworten, dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Überlassung eines Pferdes durch seinen Eigentümer, der mehrwertsteuerpflichtig ist, an den Veranstalter eines Pferderennens zwecks Teilnahme des Pferdes an diesem Rennen keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung darstellt, wenn für sie weder ein Antrittsgeld noch eine andere unmittelbare Vergütung gezahlt wird und nur die Eigentümer der Pferde mit einer erfolgreichen Platzierung in dem Rennen ein – sei es auch ein im Voraus festgelegtes – Preisgeld erhalten. Die Überlassung eines Pferdes stellt dagegen eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung dar, wenn der Veranstalter für sie eine von der Platzierung des Pferdes in dem Rennen unabhängige Vergütung zahlt.

#### *Zu Frage 1 c*

- 41 Mit Frage 1 c möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie in dem Fall, dass die Überlassung eines Pferdes durch seinen Eigentümer, der mehrwertsteuerpflichtig ist, an den Veranstalter eines Pferderennens keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung im Sinne von Art. 2

Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie darstellt, dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der seine eigenen Rennpferde und die Dritter hält und ausbildet, gleichwohl ein Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die Umsätze für die Vorbereitung und Teilnahme seiner Pferde an den Pferderennen hat, da die Aufwendungen für diese Umsätze zu den mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängenden Gemeinkosten gehören. Darüber hinaus fragt das vorlegende Gericht, ob die Eröffnung eines solchen Rechts dazu führt, dass das Preisgeld, das der Steuerpflichtige gegebenenfalls aufgrund der Platzierung eines seiner Pferde in einem Pferderennen gewonnen hat, in die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

- 42 Es ist daran zu erinnern, dass durch die mit der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführte Regelung über den Vorsteuerabzug der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. u. a. Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, Rn. 19, und vom 8. Februar 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, Rn. 22).
- 43 Insoweit setzt die Berechtigung des Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug grundsätzlich einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, voraus, damit der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann (Urteile vom 8. Juni 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, Rn. 24, und vom 21. Februar 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, Rn. 19). Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (Urteile vom 8. Juni 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, Rn. 30, und vom 21. Februar 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, Rn. 19).
- 44 Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, anerkannt, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 8. Juni 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, Rn. 31, und vom 21. Februar 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, Rn. 20).
- 45 Darüber hinaus schließt der Umstand, dass die Feststellung des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einer Dienstleistung und der gesamten steuerpflichtigen Tätigkeit anhand des objektiven Inhalts dieser Dienstleistung vorgenommen werden muss, nicht aus, dass auch der ausschließliche Entstehungsgrund des fraglichen Umsatzes berücksichtigt werden kann, da dieser als ein Kriterium für die Bestimmung des objektiven Inhalts anzusehen ist. Steht fest, dass ein Umsatz nicht für die Zwecke der der Steuer unterliegenden Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen getätigt wurde, kann daher nicht von einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen ihm und diesen Tätigkeiten im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs ausgegangen werden, selbst wenn dieser Umsatz auch in Anbetracht seines objektiven Inhalts mehrwertsteuerpflichtig ist (Urteil vom 21. Februar 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, Rn. 29).
- 46 Die Finanzverwaltungen und die nationalen Gerichte haben im Rahmen der ihnen obliegenden Anwendung des Kriteriums des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs alle Umstände zu berücksichtigen, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt wurden (vgl. in diesem Sinne Urteil

vom 8. Juni 2000, *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, Rn. 25), und nur die Umsätze heranzuziehen, die objektiv im Zusammenhang mit der der Steuer unterliegenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen (Urteil vom 21. Februar 2013, *Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99, Rn. 22).

- 47 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich, dass die wirtschaftliche Tätigkeit von Frau Baštová im Betrieb eines Rennstalls besteht, in dem sie u. a. ihre eigenen Pferde sowie die Pferde Dritter hält und ausbildet. Ihre Pferde seien für den Verkauf bestimmt und/oder spielten bei der Ausbildung oder im Agrotourismus eine Rolle. Zudem nähmen sie an Pferderennen teil.
- 48 Zwar können die Haltung und das Training von Pferden eines Rennstallbetreibers und die Teilnahme der Pferde an Rennen an sich mit einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen. In Anbetracht der in Rn. 44 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung kann diese Feststellung jedoch nicht genügen, um die Eröffnung eines Rechts zum Vorsteuerabzug zu rechtfertigen, das nur bei einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Kosten für die einzelnen Umsätze im Zusammenhang mit der Vorbereitung dieser Pferde und ihrer Teilnahme an Rennen einerseits und dieser gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit andererseits besteht.
- 49 Bei der Beurteilung, ob ein solcher Zusammenhang besteht, hat das vorlegende Gericht insbesondere zu prüfen, ob die Pferde der Rennstallbesitzerin tatsächlich für den Verkauf bestimmt sind oder ob ihre Teilnahme an Pferderennen objektiv ein Mittel zur Förderung der wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Rennstalls darstellt. Ist dies der Fall, weisen die Aufwendungen für die Vorbereitung und die Teilnahme dieser Pferde an den Pferderennen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit auf, die im Betrieb eines solchen Rennstalls besteht. Zum einen hängt nämlich der Verkaufspreis eines Rennpferdes unzweifelhaft von seiner Rennvorbereitung und Erfahrung oder dem Ruf ab, den es sich durch die Teilnahme an Rennen gegebenenfalls erworben hat. Zum anderen können die Erfolge seiner Pferde in Rennen dem Rennstallbetreiber eine stärkere Publizität oder Aufmerksamkeit verschaffen, die den Preis seiner Dienstleistungen für das Training der Pferde Dritter beeinflussen können; dies zu prüfen, ist Sache des vorlegenden Gerichts.
- 50 Für diese Beurteilung unerheblich ist es dagegen, dass die mit der Vorbereitung und der Teilnahme seiner Pferde an den Pferderennen zusammenhängenden Umsätze es dem Rennstallbetreiber ermöglichen, die Methoden für das Training, die Fütterung und die Versorgung der Pferde und damit die den gegenüber Dritten erbrachten Dienstleistungen zu verbessern und weiterzuentwickeln. Dies spiegelt nämlich nur einen mittelbaren Zusammenhang zwischen diesen Umsätzen und der in Rn. 47 des vorliegenden Urteils genannten, im Ausgangsverfahren in Rede stehenden wirtschaftlichen Tätigkeit wider.
- 51 Ferner stehen Umsätze, die mit der Vorbereitung der Pferde des Rennstallbetreibers auf die Pferderennen und ihrer Teilnahme daran zusammenhängen, nicht in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit, die im Betrieb eines solchen Rennstalls besteht, wenn mit ihnen die privaten Interessen des Rennstallbetreibers gefördert werden sollen.
- 52 Daraus folgt, dass nach den Art. 167 und 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie für jemanden in der Lage von Frau Baštová ein Recht auf Abzug der gesamten Vorsteuer besteht, die die Aufwendungen für die Vorbereitung und die Teilnahme seiner Pferde an den Rennen belastet hat, wenn diese Pferde tatsächlich für den Verkauf bestimmt sind oder diese Teilnahme objektiv ein Mittel zur Förderung der wirtschaftlichen Tätigkeit des von ihm betriebenen Rennstalls ist. Dagegen besteht kein Recht auf Abzug der Steuer, die die Aufwendungen für die Vorbereitung und die Teilnahme der Pferde des Steuerpflichtigen an den Rennen belastet hat, wenn diese Pferde nicht tatsächlich für den Verkauf bestimmt sind, wenn diese Teilnahme objektiv kein Mittel zur Förderung der wirtschaftlichen Tätigkeit des von ihm betriebenen Rennstalls ist und wenn diese Aufwendungen keiner anderen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, die mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verknüpft ist, dienen; dies zu prüfen, ist Sache des vorlegenden Gerichts.

- 53 Führt ein Steuerpflichtiger sowohl Umsätze aus, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, kann er nämlich gemäß Art. 173 Abs. 1 Satz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Februar 2001, *Abbey National*, C-408/98, EU:C:2001:110, Rn. 37, und vom 26. Mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320, Rn. 37).
- 54 Schließlich ist festzustellen, dass die Ergebnisse der in den Rn. 44 bis 52 des vorliegenden Urteils vorgenommenen Beurteilung unerheblich für die weitere Frage sind, ob das Preisgeld, das der mehrwertsteuerpflichtige Eigentümer des Pferdes gegebenenfalls gewonnen hat, in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen ist, was davon abhängt, ob dieser Preis als „Gegenleistung einer Dienstleistung“ einzustufen ist. Denn nach Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie umfasst die Steuerbemessungsgrundlage bei Dienstleistungen wie denen des Ausgangsverfahrens alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen. Aus den in den Rn. 36 bis 38 des vorliegenden Urteils angeführten Erwägungen ergibt sich jedoch, dass das Preisgeld, das gegebenenfalls mit einem Pferd des Steuerpflichtigen gewonnen wird, nicht als tatsächliche Gegenleistung für die Überlassung des Pferdes durch seinen Eigentümer an den Veranstalter eines Pferderennens eingestuft werden kann.
- 55 Demnach ist auf Frage 1 c zu antworten:
- Die Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der seine eigenen Rennpferde und die Dritter hält und ausbildet, ein Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die Umsätze für die Vorbereitung und Teilnahme seiner Pferde an den Pferderennen hat, da die Aufwendungen für diese Umsätze zu den mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängenden Gemeinkosten gehören, vorausgesetzt, dass die Aufwendungen für die einzelnen Umsätze einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Tätigkeit insgesamt aufweisen. Dies kann der Fall sein, wenn die insoweit entstandenen Kosten im Zusammenhang mit den Rennpferden stehen, die tatsächlich für den Verkauf bestimmt sind, oder die Teilnahme dieser Pferde an Rennen objektiv ein Mittel zur Förderung der wirtschaftlichen Tätigkeit darstellt; dies zu prüfen, ist Sache des vorlegenden Gerichts.
  - Für den Fall, dass ein solches Abzugsrecht besteht, darf das Preisgeld, das der Steuerpflichtige gegebenenfalls aufgrund der Platzierung eines seiner Pferde in einem Pferderennen gewonnen hat, nicht in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer einbezogen werden.

*Zur zweiten Frage*

- 56 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Anhang III Nr. 14 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine komplexe einheitliche Dienstleistung, die mehrere Elemente umfasst, die sich u. a. auf das Training von Pferden, die Überlassung von Sportanlagen, die Unterbringung der Pferde im Rennstall, die Fütterung und die sonstige Versorgung der Pferde beziehen, einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegen kann.
- 57 Als Erstes ist die Tragweite von Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie und von Anhang III Nr. 14 dieser Richtlinie zu klären.

- 58 Insofern ergibt sich aus Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass den Mitgliedstaaten abweichend von dem Grundsatz, dass der normale Steuersatz gilt, die Möglichkeit eingeräumt ist, einen oder zwei ermäßigte Sätze anzuwenden. Die ermäßigten Mehrwertsteuersätze dürfen nach dieser Vorschrift nur auf die in Anhang III der Richtlinie genannten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen angewandt werden.
- 59 Zur Auslegung dieses Anhangs ist zum einen festzustellen, dass die Bestimmungen, die Ausnahmen von einem allgemeinen Grundsatz darstellen, eng auszulegen sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 1995, *Oude Luttikhuis u. a.*, C-399/93, EU:C:1995:434, Rn. 23, und vom 17. Juni 2010, *Kommission/Frankreich*, C-492/08, EU:C:2010:348, Rn. 35).
- 60 Zum anderen müssen die im Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriffe entsprechend ihrer gewöhnlichen Bedeutung ausgelegt werden (Urteil vom 4. Juni 2015, *Kommission/Polen*, C-678/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:358, Rn. 46).
- 61 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus Nr. 14 des Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass damit die Mitgliedstaaten ermächtigt werden, auf die „Überlassung von Sportanlagen“ einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden.
- 62 Aus dem Begriff „Überlassung“ geht hervor, dass die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes möglich ist, wenn die Nutzung durch einen Dritten, nicht aber durch den Betreiber der betreffenden Sportanlage für seine eigenen Bedürfnisse erfolgt.
- 63 Der Begriff „Überlassung von Sportanlagen“ steht im Zusammenhang mit Dienstleistungen, die mit Sport und Körperertüchtigung zusammenhängen und die möglichst als Gesamtheit zu würdigen sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Januar 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, EU:C:2001:34, Rn. 26, und vom 22. Januar 2015, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29, Rn. 25).
- 64 Wie der Generalanwalt in den Nrn. 56 bis 59 seiner Schlussanträge festgestellt hat, dient jedoch die Möglichkeit, die Überlassung von Sportanlagen einem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen, im Wesentlichen dazu, die Sportausübung zu fördern und für natürliche Personen besser zugänglich zu machen.
- 65 Daher ist der Begriff „Überlassung von Sportanlagen“ dahin zu verstehen, dass er das Recht auf Nutzung von Anlagen betrifft, die dem Sport und der Körperertüchtigung dienen, sowie ihre Überlassung zu diesem Zweck.
- 66 Daraus folgt, dass zwar Leistungen im Zusammenhang mit der Überlassung der für die Ausübung des Pferdesports nötigen Anlagen unter Anhang III Nr. 14 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen können, nicht aber Leistungen im Zusammenhang mit der Überlassung von Anlagen zum passiven Aufenthalt der Pferde im Stall, zu ihrer Fütterung und zu ihrer Versorgung oder Ruhebereiche und Lager.
- 67 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu beurteilen, ob das in der Überlassung von Sportanlagen bestehende Element der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen im Sinne der zwischen Frau Baštová und den Eigentümern der Pferde geschlossenen Verträge dieser Definition entspricht. Fehlt es an der Entsprechung zwischen der diesem Element durch die Verträge verliehenen Bedeutung und der „Überlassung von Sportanlagen“ im Sinne von Anhang III Nr. 14 der Mehrwertsteuerrichtlinie, kann diese Leistung jedenfalls keinem ermäßigten Mehrwertsteuersatz gemäß dieser Nr. 14 unterliegen.
- 68 Als Zweites und für den Fall, dass das vorlegende Gericht aufgrund dieser Beurteilung der Ansicht ist, dass für dieses in der Überlassung von Sportanlagen bestehende Element ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz erhoben werden konnte, ist zur Beantwortung der vorgelegten Frage zu beachten,

dass im Hinblick auf die Mehrwertsteuer jede Leistung in der Regel als eigene und selbständige Leistung zu betrachten ist, wie sich aus Art. 1 Abs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. Oktober 2005, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, Rn. 20, sowie vom 27. September 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, Rn. 14).

- 69 Gleichwohl geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass unter bestimmten Umständen mehrere formal unterschiedliche Einzelumsätze, die getrennt erbracht werden und damit jeder für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als einheitlicher Umsatz anzusehen sind, wenn sie nicht selbständig sind (vgl. Urteil vom 2. Dezember 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 70 Ein einheitlicher Umsatz liegt namentlich vor, wenn zwei oder mehr dem Kunden vom Steuerpflichtigen erbrachte Elemente oder Handlungen so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (Urteile vom 27. Oktober 2005, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, Rn. 22, sowie vom 29. März 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, EU:C:2007:195, Rn. 23).
- 71 Dies ist auch dann der Fall, wenn ein oder mehrere Elemente als Hauptleistung anzusehen sind, während umgekehrt ein oder mehrere Elemente als Nebenleistungen angesehen werden müssen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteile vom 25. Februar 1999, *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, Rn. 30, und vom 21. Februar 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 52).
- 72 Können von den Elementen, die eine einheitliche komplexe Leistung bilden, nicht ein Hauptelement und ein oder mehrere Nebenelemente bestimmt werden, sind die Elemente, die diese Leistung bilden, als gleichwertig anzusehen.
- 73 Ob dies der Fall ist, hat im Rahmen der mit Art. 267 AEUV errichteten Zusammenarbeit das vorliegende Gericht im Rahmen einer Gesamtbetrachtung mit Rücksicht auf die qualitative und nicht nur quantitative Bedeutung der maßgebenden Bestandteile festzustellen. Der Gerichtshof kann ihm jedoch alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts geben, die für es von Nutzen sein können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. Oktober 2005, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, Rn. 23, sowie vom 17. Januar 2013, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 33).
- 74 Im vorliegenden Fall stellt das vorliegende Gericht eindeutig fest, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Dienstleistung, wie sie sich aus den zwischen Frau Baštová und den Pferdedeignern geschlossenen Verträgen ergebe und die aus drei Elementen bestehe, nämlich dem Training der Pferde, der Überlassung der Sportanlagen sowie der Unterbringung der Pferde im Stall, ihrer Fütterung und sonstigen Versorgung, eine einheitliche komplexe Leistung darstelle. Ein solcher Schluss ist namentlich geboten, wenn die Vertragsparteien tatsächlich die drei Elemente dieser Leistung kombinieren wollen, wenn die Überlassung der Sportanlagen für das Training der Rennpferde objektiv erforderlich ist und wenn die Leistungen im Zusammenhang mit der Unterbringung, Fütterung und Versorgung der Pferde hauptsächlich dazu bestimmt sind, das Training der Pferde und die Überlassung der Sportanlagen zu unterstützen und zu erleichtern.
- 75 Daher scheint sich vorbehaltlich der Prüfung des vorliegenden Gerichts im Wesentlichen aus den Angaben in der Vorlageentscheidung zu ergeben, dass die Trainingsleistungen und die Überlassung der Sportanlagen zwei Elemente dieser komplexen Leistung darstellen, die im Hinblick auf ihren Zweck gleichwertig sind, während die Leistungen im Zusammenhang mit der Unterbringung, der Fütterung und der Versorgung der Pferde in Bezug auf diese beiden Elemente ergänzender Art sind. Da nur die Überlassung der Sportanlagen dem ermäßigten Steuersatz nach Art. 98 der

Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Anhang III Nr. 14 dieser Richtlinie unterliegt, kann dieser ermäßigte Steuersatz nicht auf die im Ausgangsverfahren in Rede stehende einheitliche komplexe Leistung angewandt werden (vgl. entsprechend Urteil vom 19. Juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, Rn. 41 bis 43).

- 76 Sollte das vorlegende Gericht dagegen aufgrund des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sachverhalts und insbesondere unter Berücksichtigung der zwischen Frau Baštová und den Pferdeignern geschlossenen Verträgen zu der Ansicht gelangen, dass das Training der Pferde das Hauptelement der einheitlichen komplexen Dienstleistung darstellt, wäre derselbe Schluss geboten und diese Dienstleistung könnte ebenso wenig dem ermäßigten Steuersatz nach Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Anhang III Nr. 14 dieser Richtlinie unterliegen.
- 77 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Anhang III Nr. 14 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine komplexe einheitliche Dienstleistung, die mehrere Elemente umfasst, die sich u. a. auf das Training von Pferden, die Überlassung von Sportanlagen, die Unterbringung der Pferde im Rennstall, die Fütterung und die sonstige Versorgung der Pferde beziehen, keinem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegen kann, wenn die Überlassung der Sportanlagen im Sinne von Anhang III Nr. 14 dieser Richtlinie und das Training der Pferde zwei gleichwertige Elemente dieser komplexen Dienstleistung darstellen oder wenn das Training das Hauptelement dieser Dienstleistung ist; dies zu beurteilen, ist Sache des vorlegenden Gerichts.

### **Kosten**

- 78 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die Überlassung eines Pferdes durch seinen Eigentümer, der mehrwertsteuerpflichtig ist, an den Veranstalter eines Pferderennens zwecks Teilnahme des Pferdes an diesem Rennen keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung darstellt, wenn für sie weder ein Antrittsgeld noch eine andere unmittelbare Vergütung gezahlt wird und nur die Eigentümer der Pferde mit einer erfolgreichen Platzierung in dem Rennen ein – sei es auch ein im Voraus festgelegtes – Preisgeld erhalten. Die Überlassung eines Pferdes stellt dagegen eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung dar, wenn der Veranstalter für sie eine von der Platzierung des Pferdes in dem Rennen unabhängige Vergütung zahlt.**
- 2. Die Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der seine eigenen Rennpferde und die Dritter hält und ausbildet, ein Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die Umsätze für die Vorbereitung und Teilnahme seiner Pferde an den Pferderennen hat, da die Aufwendungen für diese Umsätze zu den mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängenden Gemeinkosten gehören, vorausgesetzt, dass die Aufwendungen für die einzelnen Umsätze einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Tätigkeit insgesamt aufweisen. Dies kann der Fall sein, wenn die insoweit entstandenen Kosten im Zusammenhang mit den Rennpferden stehen, die tatsächlich für den Verkauf bestimmt sind, oder die Teilnahme dieser Pferde an Rennen objektiv ein Mittel zur Förderung der wirtschaftlichen Tätigkeit darstellt; dies zu prüfen, ist Sache des vorlegenden Gerichts.**

**Für den Fall, dass ein solches Abzugsrecht besteht, darf das Preisgeld, das der Steuerpflichtige gegebenenfalls aufgrund der Platzierung eines seiner Pferde in einem Pferderennen gewonnen hat, nicht in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer einbezogen werden.**

- 3. Art. 98 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit Anhang III Nr. 14 dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, dass eine komplexe einheitliche Dienstleistung, die mehrere Elemente umfasst, die sich u. a. auf das Training von Pferden, die Überlassung von Sportanlagen, die Unterbringung der Pferde im Rennstall, die Fütterung und die sonstige Versorgung der Pferde beziehen, keinem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegen kann, wenn die Überlassung der Sportanlagen im Sinne von Anhang III Nr. 14 dieser Richtlinie und das Training der Pferde zwei gleichwertige Elemente dieser komplexen Dienstleistung darstellen oder wenn das Training das Hauptelement dieser Dienstleistung ist; dies zu beurteilen, ist Sache des vorlegenden Gerichts.**

Unterschriften