



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GERARD HOGAN
vom 7. November 2019¹

Rechtssache C-488/18

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen
gegen
Golfclub Schloss Igling e. V.**

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Vorabentscheidungsersuchen – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Befreiungen – Art. 132 Abs. 1 Buchst. m – In engem Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistungen – Unmittelbare Wirkung – Umfang des Ermessensspielraums der Mitgliedstaaten – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Grundsatz der Gleichbehandlung – Begriff der Einrichtung ohne Gewinnstreben“

1. Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Richtlinie 2006/112).
2. Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Deutschland) und dem Golfclub Schloss Igling e. V. (im Folgenden: Golfclub) wegen der Weigerung des Finanzamts, bestimmte, in engem Zusammenhang mit der Ausübung des Golfsports stehende Dienstleistungen, die vom Golfclub erbracht wurden, als von der Umsatzsteuer befreit anzusehen.
3. Die Kernfrage in diesem Fall ist, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112, obwohl er sich lediglich auf „bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistungen“ bezieht, trotzdem als hinreichend genau und unbedingt angesehen werden kann, um unmittelbare Wirkung zu entfalten.

I. Unionsrecht

A. Richtlinie 2006/112

4. Art. 132 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

¹ Originalsprache: Englisch.

- m) bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben;
- n) bestimmte kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten kulturellen Einrichtungen erbracht werden ...“

B. Deutsches Recht

5. Gemäß § 4 Nr. 22 des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: UStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. 2005 I S. 386) sind folgende Umsätze steuerfrei:

- „a) die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden,
- b) andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in Buchstabe a genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht ...“.

6. In den §§ 51, 52, 55, 58, 59, 60 und 61 der Abgabenordnung (im Folgenden: AO) hieß es:

„§ 51

Allgemeines

(1) Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften. Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes zu verstehen. Funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften gelten nicht als selbstständige Steuersubjekte.

...

§ 52

Gemeinnützige Zwecke

(1) Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugutekommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.

(2) Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen:

...

21. die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);

...

§ 55

Selbstlosigkeit

(1) Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

1. Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschriften) dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Die Körperschaft darf ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.
2. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten.
3. Die Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.
4. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll.
5. Die Körperschaft muss ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

...

§ 58

Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

...

8. eine Körperschaft gesellige Zusammenkünfte veranstaltet, die im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind,
9. ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert,

...

§ 59

Voraussetzungen der Steuervergünstigung

Die Steuervergünstigung wird gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (Satzung im Sinne dieser Vorschriften) ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

§ 60

Anforderungen an die Satzung

(1) Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. Die Satzung muss die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten.

(2) Die Satzung muss den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums, bei den anderen Steuern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer entsprechen.

§ 61

Satzungsmäßige Vermögensbindung

(1) Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4) liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.

(2) (weggefallen)

(3) Wird die Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 nicht mehr entspricht, so gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung entstanden sind.“

II. Hintergrund des Rechtsstreits

7. Der Golfclub ist ein eingetragener Verein, der im fraglichen Jahr (2011) nicht als gemeinnützig im Sinne der §§ 51 ff. AO anerkannt war. Zweck des Vereins ist nach seiner Satzung die Pflege und Förderung des Golfsports. Zu diesem Zweck betreibt er einen Golfplatz und dazugehörige Anlagen, die von der Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (im Folgenden: Golfplatz GmbH) gepachtet wurden. Nach § 13 Abs. 3 der Satzung des Vereins soll sein Vermögen im Fall der Auflösung oder Aufhebung an eine von der Mitgliederversammlung bestimmte Person oder Institution fallen.

8. Am 25. Januar 2011 erwarb der Golfclub die Golfplatz GmbH für 380 000 Euro. Zur Finanzierung dieses Vorhabens nahm der Golfclub bei seinen Mitgliedern Darlehen auf, die mit 4 % p. a. verzinst wurden und mit 5 % p. a. getilgt werden sollten.

9. Im selben Jahr erzielte der Golfclub Einnahmen in Höhe von insgesamt 78 615,02 Euro aus folgenden Tätigkeiten:

- i) Nutzung des Golfplatzes;
- ii) Vermietung von Golfbällen;
- iii) Vermietung von Caddys;
- iv) Verkauf von Golfschlägern;
- v) Durchführung von Golfturnieren und Veranstaltungen, bei denen der Golfclub Startgelder für die Teilnahme vereinnahmte.

10. Das Finanzamt weigert sich, diese Umsätze als von der Umsatzsteuer befreit anzusehen, weil nur Startgelder nach § 4 Nr. 22 UStG befreit sein könnten, aber auch diese Befreiung bei der Durchführung von Golfturnieren nicht anwendbar sei, weil der Golfclub nicht als gemeinnützig im Sinne der §§ 51 ff. AO anzusehen sei. Die Satzung des Vereins sehe keine hinreichend konkreten Regelungen zur Übertragung des Vermögens im Fall der Auflösung vor, und der Erwerb der Golfplatz GmbH zeige, dass der Verein nicht ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolge.

11. Die den Golfclub betreffende Entscheidung des Finanzamts wurde vom Finanzgericht München (Deutschland) mit der Begründung für nichtig erklärt, dass der Golfclub eine Einrichtung ohne Gewinnstreben im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 sei und dass diese Bestimmung, die unmittelbare Wirkung habe, die Mitgliedstaaten verpflichte, eine Steuerbefreiung für alle Tätigkeiten in engem Zusammenhang mit der Ausübung von Sport durch eine Einrichtung ohne Gewinnstreben vorzusehen.

III. Sachverhalt und Vorlagefragen

12. Das Finanzamt hat gegen das Urteil des Finanzgerichts ein Rechtsmittel zum vorlegenden Gericht eingelegt. Das vorlegende Gericht führt aus, der Ausgang des Rechtsstreits hänge zum einen davon ab, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 unmittelbare Wirkung habe, so dass sich Einrichtungen ohne Gewinnstreben unmittelbar auf diese Bestimmung berufen könnten, falls die Richtlinie nicht ordnungsgemäß umgesetzt worden sei. Zum anderen hänge er von der Bedeutung des Begriffs „Einrichtung ohne Gewinnstreben“ ab, der in dieser Bestimmung verwendet werde.

13. Im Rahmen der ersten Frage begründet das vorlegende Gericht seine Zweifel an der unmittelbaren Wirkung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 damit, dass der Gerichtshof im Urteil vom 15. Februar 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, Rn. 23 und 24), festgestellt habe, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n 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 (im Folgenden: Sechste Richtlinie) keine unmittelbare Wirkung habe. Zu diesem Ergebnis sei der Gerichtshof insbesondere deshalb gekommen, weil diese Bestimmung sich – wie Art. 132 Abs. 1 Buchst. m – auf „bestimmte Dienstleistungen“ beziehe und den Mitgliedstaaten somit ein Ermessen bei der Entscheidung darüber einräume, welche Leistungen sie von der Steuer befreien. Deshalb habe der Gerichtshof im Ergebnis festgestellt, dass diese Bestimmung nicht die Voraussetzungen erfülle, um vor nationalen Gerichten unmittelbar geltend gemacht zu werden.

14. In Bezug auf die zweite Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 verwendete Begriff „Einrichtung ohne Gewinnstreben“ als autonomer Begriff des Unionsrechts anzusehen ist und, wenn ja, ob er dahin auszulegen ist, dass die Satzung der Einrichtung für den Fall einer Übertragung auf eine andere Einrichtung vorsehen muss, dass die andere Einrichtung ebenfalls einen gemeinnützigen Zweck verfolgt.

15. Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof (Deutschland) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kommt Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112, nach dem „bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben“, unmittelbare Wirkung zu, so dass sich Einrichtungen ohne Gewinnstreben bei fehlender Umsetzung unmittelbar auf diese Bestimmung berufen können?
2. Bei Bejahung der ersten Frage: Handelt es sich bei der „Einrichtung ohne Gewinnstreben“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 um
 - einen autonom unionsrechtlich auszulegenden Begriff, oder
 - sind die Mitgliedstaaten befugt, das Vorliegen einer derartigen Einrichtung von Bedingungen wie § 52 in Verbindung mit § 55 AO (oder den §§ 51 ff. AO in ihrer Gesamtheit) abhängig zu machen?
3. Falls es sich um einen autonom unionsrechtlich auszulegenden Begriff handelt: Muss eine Einrichtung ohne Gewinnstreben im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 über Regelungen für den Fall ihrer Auflösung verfügen, nach denen sie ihr dann vorhandenes Vermögen auf eine andere Einrichtung ohne Gewinnstreben zur Förderung von Sport und Körperertüchtigung zu übertragen hat?

IV. Würdigung

16. Auf Ersuchen des Gerichtshofs beschränke ich meine Ausführungen in diesen Schlussanträgen auf die erste Frage.

17. Mit der ersten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 unmittelbare Wirkung zukommt, so dass sich Einzelne vor den nationalen Gerichten auf diese Bestimmung berufen können.

18. Vorab möchte ich daran erinnern, dass sich Einzelne insbesondere dann gegenüber einem Mitgliedstaat vor den nationalen Gerichten auf eine Bestimmung berufen können, wenn der Mitgliedstaat die Richtlinie nicht fristgemäß oder nur unzulänglich in nationales Recht umgesetzt hat, sofern die Bestimmung inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist².

² Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 24. Januar 2012, *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, Rn. 33), vom 12. Dezember 2013, *Portgás* (C-425/12, EU:C:2013:829, Rn. 18), vom 15. Januar 2014, *Association de médiation sociale* (C-176/12, EU:C:2014:2, Rn. 31), vom 15. Mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 31), und vom 7. Juli 2016, *Ambisig* (C-46/15, EU:C:2016:530, Rn. 16).

19. Eine Bestimmung des Unionsrechts ist als unbedingt anzusehen, wenn sie eine Verpflichtung normiert, die an keine Bedingung geknüpft ist und zu ihrer Durchführung oder Wirksamkeit auch keiner weiteren Maßnahme der Unionsorgane oder der Mitgliedstaaten bedarf³. Um als hinreichend genau angesehen zu werden, muss eine Bestimmung die sich aus ihr ergebende Verpflichtung in klaren und unzweideutigen Worten festlegen⁴.

20. Im Fall von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 gibt die bisherige Rechtsprechung bereits Hinweise darauf, wie die vom vorlegenden Gericht gestellte Frage zu beantworten ist.

A. Würdigung im Licht der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs

21. Die frühe Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 – wie die Urteile vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), vom 21. Februar 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), und vom 19. Dezember 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) – könnte auf den ersten Blick den Eindruck erwecken, als seien die Mitgliedstaaten verpflichtet, für jede in engem Zusammenhang mit der Ausübung von Sport stehende, von einer Einrichtung ohne Gewinnstreben erbrachte Dienstleistung eine Steuerbefreiung vorzusehen. Meiner Ansicht nach zeigt eine eingehendere Würdigung dieser Urteile allerdings, dass dies in Wahrheit nicht zutrifft.

22. In seinem Urteil vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, Rn. 27), hat der Gerichtshof ausgeführt: „Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der Sechsten Richtlinie will ... die in dieser Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung nicht lediglich bestimmten Arten von Sport zugutekommen lassen, sondern bezieht sich auf den Sport im Allgemeinen ...“ Dort ging es im Kern um die Frage, ob die von Hockeyclubs für Dienstleistungen von England Hockey an diese Einrichtung gezahlten Mitgliedsbeiträge der Mehrwertsteuer unterlagen.

23. Im Zuge der Beantwortung der ersten Frage stellte der Gerichtshof zunächst fest, dass die Erbringung von Dienstleistungen im Sinne des jetzigen Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 formal gesehen nicht nur Dienstleistungen an natürliche Personen umfasst, sondern auch Dienstleistungen an juristische Personen und nicht eingetragene Vereinigungen, insbesondere wenn ihre tatsächlichen Begünstigten die Personen sind, die den Sport ausüben. Anderenfalls wäre nämlich „die in dieser Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung vom Bestehen eines Rechtsverhältnisses zwischen dem Leistungserbringer und den innerhalb dieser Struktur Sport ausübenden Personen abhängig“. Eine solche Auslegung liefe dem Zweck der Steuerbefreiung zuwider.

24. Der Gerichtshof befasste sich sodann mit der zweiten Frage, die lautete, ob die Mitgliedstaaten befugt sind, die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiungen auf Dienstleistungen zu beschränken, die Sport ausübenden Einzelpersonen erbracht werden. In Rn. 39 stellte er fest, dass die Richtlinie es den Mitgliedstaaten nicht gestattet, „eine bestimmte Gruppe von Empfängern dieser Leistungen von der Befreiung auszuschließen“, da den Mitgliedstaaten insoweit kein Ermessen eingeräumt wurde.

25. Desgleichen hat der Gerichtshof in Rn. 21 des Urteils vom 21. Februar 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), festgestellt, dass die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung „nicht lediglich bestimmten Arten von Sport zugutekommen soll“. Daher hat er in Rn. 25 entschieden, dass „nicht organisierte und nicht planmäßige sportliche Betätigungen, die nicht auf die Teilnahme an Sportwettkämpfen abzielen, als Ausübung von Sport im Sinne dieser Vorschrift

3 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. Mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, Rn. 32), vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 49), und vom 13. Februar 2019, Human Operator (C-434/17, EU:C:2019:112, Rn. 38).

4 Urteile vom 26. Februar 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, Rn. 52), und vom 26. Oktober 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, Rn. 41).

angesehen werden *können*⁵. Schon die vom Gerichtshof in dieser Randnummer gewählte Möglichkeitsform („können“) deutet jedenfalls darauf hin, dass den Mitgliedstaaten insoweit ein Ermessen zusteht. Wäre die fragliche Bestimmung als unbedingt angesehen worden, hätte der Gerichtshof dies vermutlich durch die Verwendung eines Imperativs wie „müssen“ zum Ausdruck gebracht.

26. Als Zwischenergebnis scheint der Gerichtshof in diesen beiden Fällen in der Tat stillschweigend davon ausgegangen zu sein, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. m selbst unmittelbare Wirkung hat. Die Frage der unmittelbaren Wirkung war dem Gerichtshof jedoch nicht explizit gestellt worden, und in beiden Fällen brauchte er sich nicht mit ihr zu beschäftigen.

27. Dementsprechend bin ich der Ansicht, dass aus den Urteilen Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571) und Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) keine Rückschlüsse hinsichtlich der hier aufgeworfenen Frage der unmittelbaren Wirkung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m gezogen werden können, da sich die dort vorgelegten Fragen nicht ausdrücklich auf die Existenz eines gewissen Ermessens der Mitgliedstaaten bei der Befreiung von Leistungen oder auf die Unbedingtheit dieser Bestimmung bezogen. Meiner Ansicht nach sollten diese Urteile so verstanden werden, dass bestimmte Sportarten nicht schon deshalb von vornherein aus dem Anwendungsbereich dieser Bestimmung herausfielen, weil sie das im jeweiligen Fall konkret in Rede stehende Kriterium nicht erfüllten.

28. In seinem Urteil vom 19. Dezember 2013, *The Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, Rn. 32), hat der Gerichtshof auf die ersten fünf Fragen des vorliegenden Gerichts geantwortet, dass „Art. 134 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er von der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie Dienstleistungen nicht ausschließt, die darin bestehen, dass eine ohne Gewinnstreben tätige Einrichtung, die einen Golfplatz betreibt und mitgliedschaftlich verfasst ist, Nichtmitgliedern der Einrichtung als Gast das Recht gewährt, diesen Platz zu benutzen“. In diesem Urteil ging es aber *nicht* um Art. 132 Abs. 1 Buchst. m, sondern um Art. 134 Buchst. b der Richtlinie 2006/112⁶. Da nach Art. 134 Buchst. b bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistungen von der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m vorgesehenen Steuerbefreiung durch die Mitgliedstaaten ausgeschlossen sind, beruhten die Erwägungen des Gerichtshofs implizit, aber zwangsläufig auf der Prämisse, dass die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Bestimmung erfüllt waren.

29. Daher kann man nicht sagen, dass sich der Gerichtshof tatsächlich mit der ganz anderen Frage befasst hat, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. m selbst unmittelbare Wirkung hat. Daraus folgt, dass sich auch aus diesem Urteil, zumindest soweit es um die zentrale Streitfrage in der vorliegenden Rechtssache geht, keine Schlüsse ziehen lassen.

30. Diese Analyse der einzelnen Urteile aus der früheren Rechtsprechung ist jetzt ohnehin kaum noch von Bedeutung, weil der Gerichtshof seither in mindestens zwei Urteilen, und zwar den Urteilen vom 13. Juli 2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544), und vom 15. Februar 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), ausdrücklich einem Ansatz gefolgt ist, aus dem sich eindeutig ergibt, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. m den Mitgliedstaaten ein Ermessen in Bezug auf ihre Befugnis einräumt, bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistungen von der Steuer zu befreien. Die bloße Existenz eines solchen Ermessens bedeutet, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. m nicht als unbedingt angesehen werden kann. Da das Erfordernis der Unbedingtheit Voraussetzung für die Anwendung des Grundsatzes der unmittelbaren Wirkung ist, kann Art. 132 Abs. 1 Buchst. m nicht als unmittelbar wirksam angesehen werden. Dieser Punkt lässt sich durch eine Betrachtung der beiden Entscheidungen veranschaulichen.

⁵ Hervorhebung nur hier.

⁶ Dies gilt auch für das Urteil vom 12. Januar 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, EU:C:2006:22, Rn. 36), das die Auslegung von Art. 13 Teile B Buchst. b und C der Sechsten Richtlinie und nicht ihres Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m betraf.

31. Erstens hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 15. Februar 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), entschieden, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Sechsten Richtlinie – der später durch die identische Bestimmung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 2006/112 ersetzt wurde – „dahin auszulegen ist, dass ihm keine unmittelbare Wirkung zukommt, so dass sich Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere ... kulturelle Einrichtungen ... bei fehlender Umsetzung nicht unmittelbar auf ihn berufen können“.

32. Insbesondere hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Wendung „bestimmte kulturelle Dienstleistungen“ in dieser Bestimmung „nicht verlangt, dass alle kulturellen Dienstleistungen befreit werden, so dass die Mitgliedstaaten ‚bestimmte‘ unter ihnen befreien können, während sie andere der Mehrwertsteuer unterwerfen“⁷. Der Gerichtshof hat dies erstens damit begründet, dass „eine solche Auslegung nicht der üblichen Bedeutung des in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Sechsten Richtlinie verwendeten Wortes ‚bestimmte‘ [entspricht] und ... die Verwendung dieses Wortes in dieser Vorschrift nicht sinnvoll erscheinen [lässt]“⁸. Zweitens hatte der Unionsgesetzgeber im Fall von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Sechsten Richtlinie ausdrücklich den ursprünglichen Vorschlag der Europäischen Kommission abgelehnt, die betreffenden Dienstleistungen im Wege einer Harmonisierung konkret anzugeben⁹. Drittens lässt sich die Entscheidung des Unionsgesetzgebers, den Mitgliedstaaten bei der Bestimmung der von der Steuer befreiten Dienstleistungen ein Ermessen einzuräumen, mit der großen Vielfalt der kulturellen Traditionen und des regionalen Erbes in der Union und bisweilen in ein und demselben Mitgliedstaat erklären¹⁰.

33. Entscheidend ist jedoch, dass der Gerichtshof zu dem Ergebnis kam, dass die Existenz eines Ermessens, „bestimmte“ kulturelle Dienstleistungen zu befreien, bedeutet, dass diese Vorschrift nicht die Voraussetzungen für die Anwendung des Grundsatzes der unmittelbaren Wirkung erfüllt¹¹.

34. Zweitens hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 13. Juli 2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544, Rn. 19), das Vorbringen zurückgewiesen, dass das Erfordernis für die Mitgliedstaaten, alle in engem Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, unmittelbare Wirkung entfalte, weil dies „gegen Art. 132 Abs. 1 Buchst. m ... verstoßen [würde], ... der sich auf ‚bestimmte‘ in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen bezieht“.

35. All diese Erwägungen sind ohne Weiteres auf den Fall von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 anwendbar, da er ebenfalls die Befugnis betrifft, „bestimmte“ in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen von der Steuer zu befreien. Der Umstand, dass den Mitgliedstaaten in dieser Frage ein Ermessen zusteht, steht im Widerspruch zu dem Erfordernis der Unbedingtheit, die Voraussetzung für die Anwendung des Grundsatzes der unmittelbaren Wirkung ist. Ich bin daher der Auffassung, dass unter Berücksichtigung der Erwägungen des Gerichtshofs in den Urteilen *British Film Institute* und *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544) Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 nicht als hinreichend genau und unbedingt angesehen werden kann, um unmittelbare Wirkung zu entfalten.

7 Rn. 23 des Urteils vom 15. Februar 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117).

8 Rn. 16 dieses Urteils.

9 Rn. 19 bis 21 dieses Urteils.

10 Rn. 22 dieses Urteils.

11 Rn. 23 und 24.

B. Würdigung im Licht der allgemein anerkannten Auslegungsmethoden

36. Eine Würdigung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 im Licht der vom Gerichtshof herkömmlich angewandten Auslegungsmethoden, d. h. anhand von Wortlaut, Kontext und Ziel der fraglichen Bestimmung, führt zum gleichen Ergebnis.

1. Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m

37. Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 sieht vor, dass die Mitgliedstaaten „bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben“, von der Mehrwertsteuer befreien.

38. Da die Mitgliedstaaten nach dem Wortlaut dieser Bestimmung *bestimmte* – und eben nicht *alle* – in engem Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistungen von der Steuer befreien, ist klar, dass ihnen insoweit ein gewisses Ermessen zusteht. Somit können sie festlegen, welche der in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehenden Dienstleistungen von Einrichtungen ohne Gewinnstreben sie von der Steuer befreien möchten.

39. In ihren schriftlichen Erklärungen macht die niederländische Regierung jedoch geltend, der Begriff „bestimmte“ sei nicht im Sinne von „einige, aber nicht alle“ zu verstehen, sondern solle hervorheben, dass die Steuerbefreiung nur für die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbrachten Dienstleistungen gelte, die in engem Zusammenhang mit Sport stünden.

40. Dieser Auffassung vermag ich nicht zu folgen. Da die in Art. 132 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass alle von einem Steuerpflichtigen gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, sind die dort verwendeten Begriffe nämlich eng auszulegen.

41. Zwar bedeutet die Regel der engen Auslegung nicht, dass die zur Erläuterung dieser Befreiung verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die ihnen ihre intendierten Wirkungen nimmt¹². Gleichwohl impliziert sie, dass in Fällen, in denen eine Befreiung – wie bei Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 – klar formuliert ist, ihr Wortlaut maßgebend sein sollte.

42. Das von der niederländischen Regierung vorgebrachte Argument wäre meines Erachtens nur haltbar, wenn das Ende des Satzes eine andere Struktur aufwies und insbesondere die Worte „von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbrachte“ gesondert aufgeführt wären. Hätte die Bestimmung nach dem Willen des Unionsgesetzgebers so ausgelegt werden sollen, wie es die niederländische Regierung befürwortet, hätte sie beispielsweise wie folgt formuliert werden können: „Bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, *und zwar solche*, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben“, sind befreit¹³.

¹² Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. November 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, Rn. 17), und vom 21. Februar 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, Rn. 19).

¹³ Zudem zeigen die Materialien, dass die Verwendung des Wortes „bestimmte“ auf dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers beruht, den Mitgliedstaaten ein gewisses Ermessen einzuräumen. In ihrem Vorschlag für eine Sechste Richtlinie schlug die Kommission nämlich ursprünglich vor, dass die Mitgliedstaaten eine Steuerbefreiung vorsehen für „die Dienstleistungen und die dazugehörigen Lieferungen von Gegenständen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben, deren Zweck die Sportausübung oder Körperertüchtigung ist, an ihre Mitglieder erbringen. Diese Steuerbefreiung gilt ausschließlich für Leistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausübung des Sports und der Körperertüchtigung durch Amateure.“ Dieser Vorschlag wurde jedoch vom Rat ausdrücklich abgelehnt, der ihn durch einen dem jetzigen Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m entsprechenden Text ersetzte. Später, als die Kommission dem Rat am 5. Dezember 1984 vorschlug, das Wort „bestimmte“ zu streichen, lehnte der Rat diesen Vorschlag erneut ab und beließ den Wortlaut dieser Bestimmung in der ursprünglichen Fassung vom 17. Mai 1977.

43. In Anbetracht der eben erwähnten Auslegungsregel greift das Argument der niederländischen Regierung somit nicht durch.

44. Hinzu kommt, dass die Bestimmungen des Unionsrechts nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht nur anhand ihres Wortlauts, sondern auch anhand ihres Kontexts und ihrer Ziele auszulegen sind¹⁴. Eine Analyse der mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 verfolgten Ziele und seines Kontexts führt zum gleichen Ergebnis.

2. Ziele von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m

45. Es trifft zu, dass die Erwägungsgründe der Richtlinie 2006/112 wenig Anhaltspunkte für die mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. m verfolgten Ziele enthalten¹⁵. Da nach dieser Bestimmung bestimmte Dienstleistungen im Zusammenhang mit Sport von der Steuer befreit sind, kann man allerdings davon ausgehen, dass das Ziel dieser Befreiung darin besteht, die sportliche Betätigung der Allgemeinheit zu fördern, insbesondere weil dies zur öffentlichen Gesundheit beiträgt¹⁶.

46. Ein derartiges Ziel impliziert jedoch nicht, dass nach dem Willen des Unionsgesetzgebers *alle* von Einrichtungen ohne Gewinnstreben in engem Zusammenhang mit Sport erbrachten Dienstleistungen von der Steuer befreit sein sollen. Wie der Gerichtshof entschieden hat, bezieht sich der Begriff des Sports auf eine Tätigkeit, die sich durch eine „nicht unbedeutende körperliche Komponente“ auszeichnet¹⁷. Nicht alle körperlichen Aktivitäten tragen aber in gleichem Maß zur Erreichung des im allgemeinen öffentlichen Interesse liegenden Ziels bei, die Bevölkerung körperlich gesund zu erhalten. Ebenso werden nicht alle Dienstleistungen, die in engem Zusammenhang mit Sport oder Körperertüchtigung stehen, diesem Ziel dienen. In Anbetracht dieses Ziels mag der Unionsgesetzgeber daher im Einklang mit dem in Art. 5 Abs. 1 EUV verankerten Subsidiaritätsprinzip durchaus der Ansicht gewesen sein, dass die Mitgliedstaaten am besten entscheiden können, welche in engem Zusammenhang mit Sport stehenden Dienstleistungen aufgrund ihrer eigenen Bestimmungen zur Umsetzung der Richtlinie von der Steuer befreit sein sollten.

47. Mehrere Erwägungen könnten den Unionsgesetzgeber zu diesem Schluss veranlasst haben.

48. Erstens besteht in den Mitgliedstaaten – wie bei kulturellen Dienstleistungen – eine große Vielfalt sowohl bei der Ausübung des Sports als auch bei der Einstellung zu verschiedenen Sportarten. Der Stierkampf wird z. B. von manchen als eine der großen Errungenschaften Spaniens angesehen, in einigen Mitgliedstaaten allenfalls toleriert¹⁸ und in anderen missbilligt. Kampf- und Kontaktsportarten bringen Probleme mit sich, die sowohl die Sicherheit als auch das körperliche Wohlergehen der Sportler betreffen. Ganz ähnlich ist es bei bestimmten Extremsportarten. Einige andere Sportarten können Bedenken in Sachen Tierschutz aufwerfen, zu dem es in verschiedenen Mitgliedstaaten durchaus unterschiedliche Ansichten geben kann. Eine weitere Erwägung ist, dass manche Sportarten

14 Vgl. z. B. Urteil vom 10. Juli 2019, Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, Rn. 37).

15 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs „verlangt der Grundsatz der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit, dass sich der Gerichtshof bei der Auslegung der einschlägigen Vorschriften an deren Wortlaut und offensichtlichen Zielen orientiert“. Vgl. Urteil vom 5. Mai 1988, Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (91/87, EU:C:1988:235, Rn. 8).

16 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Februar 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, Rn. 23), vom 19. Dezember 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, Rn. 20), und vom 26. Oktober 2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, Rn. 23). Insbesondere hat der Gerichtshof im Urteil Žamberk das Vorbringen zurückgewiesen, dass die Steuerbefreiung auf „nicht organisiert und nicht planmäßig ausgeübte sportliche Betätigungen“ – wie im konkreten Fall Freizeitschwimmen in einem Schwimmbadkomplex – nicht anwendbar sei.

17 Vgl. Urteil vom 26. Oktober 2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, Rn. 22.)

18 So sind Stierkämpfe nach französischem Recht nur in Gebieten erlaubt, in denen es dafür eine ununterbrochene örtliche Tradition gibt. Vgl. Art. 521-1 des französischen Strafbuchgesetzbuchs.

zwar tief im kulturellen und sportlichen Leben bestimmter Mitgliedstaaten verwurzelt sind – man denke etwa an den Stierkampf in Spanien, Pétanque in Frankreich, Cricket im Vereinigten Königreich oder Gaelic Football und Hurling in Irland –, aber in der Europäischen Union außerhalb des betreffenden Mitgliedstaats kaum bekannt sind und nur selten gespielt werden.

49. Aus alledem folgt, dass die Mitgliedstaaten durchaus unterschiedliche Ansichten über den Nutzen solcher Sportarten haben können sowie dazu, inwieweit die Teilnahme der Öffentlichkeit an bestimmten Sportarten gefördert oder finanziell unterstützt werden sollte.

50. Zweitens könnte es bei manchen Sportarten eine komplexe Frage sein, ob bestimmte in engem Zusammenhang mit ihr stehende Dienstleistungen von der Steuer befreit sein sollten. Beispielsweise kann Segeln im Zusammenhang mit Regatten als Sport angesehen werden; wird es hingegen in anderer Art und Weise ausgeübt, könnte es sich lediglich um eine Freizeitbeschäftigung oder sogar um ein Beförderungsmittel handeln. Ebenso gehören Ponyreiten oder geführte Ausritte zwar zum Reitsport – wie er z. B. manchmal während der Ferien für Kinder angeboten wird –, doch reicht dies möglicherweise nicht aus, um einen Zusammenhang zwischen ihnen und der Ausübung von Sport herzustellen, wie ihn Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 verlangt. Unter bestimmten Umständen und Voraussetzungen könnte darin eine bloße Freizeitbeschäftigung und kein Sport im eigentlichen Sinne gesehen werden.

51. Drittens dürfte die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 erhebliche wirtschaftliche Auswirkungen auf die Sportdienstleistungen auf dem jeweiligen nationalen Markt haben, weil sie nur Einrichtungen ohne Gewinnstreben gewährt werden kann¹⁹. Dementsprechend könnte der Unionsgesetzgeber, als er den Mitgliedstaaten ein gewisses Ermessen bei der Entscheidung darüber einräumte, welche Dienstleistungen sie von der Steuer befreien, davon ausgegangen sein, dass die Mitgliedstaaten besser darüber befinden können, welche Auswirkungen die Befreiungen auf den örtlichen Wettbewerb haben werden.

52. Der Unionsgesetzgeber könnte es folglich für richtig gehalten haben, den Mitgliedstaaten insoweit die Entscheidung zu überlassen, was wiederum erklären könnte, warum den Mitgliedstaaten mit der genannten Bestimmung keine unbedingte Verpflichtung auferlegt wurde, alle sportlichen Betätigungen von der Steuer zu befreien.

3. Kontext von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m

53. Dem Kontext von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m könnte ebenfalls entnommen werden, dass kaum Zweifel daran bestehen können, wie er auszulegen ist. Die meisten in Art. 132 aufgeführten Befreiungen gelten nicht nur für bestimmte Tätigkeiten, sondern auch – im Gegensatz zu den in Art. 135 vorgesehenen Befreiungen – für Tätigkeiten bestimmter Gruppen von Leistungserbringern²⁰. Wenn Art. 132 Abs. 1 Buchst. m die von der niederländischen Regierung angeführte Bedeutung hätte, hätte der Unionsgesetzgeber deshalb bei jeder von ihnen das Wort „bestimmte“ verwenden müssen. Es wird jedoch bei nur zwei Befreiungen verwendet, und zwar in Art. 132 Abs. 1 Buchst. n, der die Erbringung kultureller Dienstleistungen betrifft, und in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m.

54. Sowohl der Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m als auch der Kontext seines Erlasses bestätigen somit die Auslegung, dass er den Mitgliedstaaten ein gewisses Ermessen bei der Festlegung einräumt, welche der von Einrichtungen ohne Gewinnstreben im Zusammenhang mit der Ausübung von Sport oder Körperertüchtigung erbrachten Dienstleistungen sie von der Steuer befreien möchten.

¹⁹ Auch wenn der Tatsache, dass Art. 132 der Richtlinie 2006/112 eine Reihe von Steuerbefreiungen vorsieht, eine Wettbewerbsverzerrung innewohnt (Urteil vom 19. Dezember 2013, *The Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, Rn. 37), bedeutet das nicht, dass der Unionsgesetzgeber die Mitgliedstaaten in irgendeiner Weise daran hindern wollte, den Umfang solcher Verzerrungen festzulegen, als er ihnen das in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m vorgesehene Ermessen einräumte.

²⁰ Vgl. Urteil vom 14. Dezember 2006, *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, Rn. 28).

C. Auswirkungen des Grundsatzes der Gleichbehandlung auf die Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m

55. Auch der Grundsatz der Gleichbehandlung, der im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer bisweilen als Grundsatz der steuerlichen Neutralität²¹ bezeichnet wird, schließt nicht aus, dass den Mitgliedstaaten ein gewisses Ermessen eingeräumt wird.

56. Der Grundsatz der Gleichbehandlung verlangt, vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich zu behandeln, es sei denn, dass eine solche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist²².

57. Nach gefestigter Rechtsprechung ist die Vergleichbarkeit mehrerer Sachverhalte, die vorliegen muss, um den Grundsatz der Gleichbehandlung auf eine Ungleichbehandlung anwenden zu können, im Licht von Gegenstand und Zweck der fraglichen Bestimmung sowie der Grundsätze und Ziele des Regelungsbereichs, dem die in Rede stehende Maßnahme unterfällt, zu beurteilen²³. Bei der Anwendung des Grundsatzes der Gleichbehandlung ist auch der Umfang der Befugnisse der betreffenden Person zu berücksichtigen²⁴.

58. Daraus folgt, dass der Grundsatz der Gleichbehandlung, wenn eine unionsrechtliche Bestimmung den Mitgliedstaaten ein gewisses Ermessen bei der Festlegung der Voraussetzungen für ihre Anwendung einräumt, nur dann ihr Ermessen beschränken kann, wenn der mit dieser Bestimmung verfolgte Zweck eine Gleichbehandlung bestimmter Waren oder Dienstleistungen verlangt²⁵. Ist dies nicht der Fall, kann aus dem Grundsatz der Gleichbehandlung auch nicht abgeleitet werden, dass die fragliche Bestimmung entgegen ihrem Wortlaut so ausgelegt werden muss, dass sie den Mitgliedstaaten kein Ermessen einräumt. Andernfalls wäre eine durch einen Unionsrechtsakt herbeigeführte Harmonisierung stets umfassend.

21 Die Verwendung des Ausdrucks „Grundsatz der steuerlichen Neutralität“ ist in diesem Kontext irreführend, weil er mit dem in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Verfahren des Vorsteuerabzugs verwechselt werden kann, das den Unternehmer von der Mehrwertsteuer entlasten soll, die er für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten, die ihrerseits der Mehrwertsteuer unterliegen, schuldet oder entrichtet hat. In dieser Hinsicht war die Rechtsprechung nicht immer einheitlich. Wie ich bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302) hervorgehoben habe, stellt dieser Grundsatz nach einigen Urteilen die „Übertragung“ des Grundsatzes der Gleichbehandlung auf den Bereich der Mehrwertsteuer dar (Beschluss vom 18. November 2014, MDDP, C-319/12, EU:C:2014:2395, Rn. 38). In einigen anderen Urteilen hat der Gerichtshof ihn als besondere Ausprägung des Grundsatzes der Gleichbehandlung angesehen (Urteil vom 7. März 2013, Efir, C-19/12, nicht veröffentlicht, EU:C:2013:148, Rn. 35), die nicht mit ihm deckungsgleich ist (Urteil vom 25. April 2013, Kommission/Schweden, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 18). In einem späteren Urteil vom 7. März 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), hat die Große Kammer hingegen einen strengeren Ansatz gewählt, wonach der Begriff der steuerlichen Neutralität in seiner zweiten Bedeutung dem Grundsatz der Gleichbehandlung entspricht, dem Unionsgesetzgeber aber ein weites Ermessen für den Erlass steuerlicher Maßnahmen eingeräumt werden muss.

22 Vgl. z. B. Urteil vom 7. März 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, Rn. 41).

23 Urteil vom 16. Dezember 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine u. a. (C-127/07, EU:C:2008:728, Rn. 26). Folglich reicht es für die Anwendbarkeit des Grundsatzes der Gleichbehandlung nicht aus, dass die betreffenden Waren oder Dienstleistungen miteinander in Wettbewerb stehen. Sie müssen in Anbetracht des Gegenstands der betreffenden Bestimmungen und des mit ihnen verfolgten Ziels vergleichbar sein, wobei der Zweck der Grundsätze und Ziele des betreffenden Bereichs zu berücksichtigen ist. Vgl. Urteil vom 7. März 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, Rn. 42), abweichend von dem Urteil vom 10. November 2011, Rank Group (C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 36). Demzufolge entspricht die Anwendung des Grundsatzes der Gleichbehandlung im Unionsrecht einer Kohärenzprüfung.

24 Vgl. entsprechend, zur Existenz eines selektiven Vorteils im Bereich staatlicher Beihilfen, Urteil vom 26. April 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, Rn. 29).

25 Mit anderen Worten ist der Grundsatz der Gleichbehandlung nicht für das Bestehen eines Ermessens der Mitgliedstaaten maßgebend, sondern für die Grenzen seiner Ausübung.

59. Da das mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 verfolgte Ziel nicht darin besteht, alle in engem Zusammenhang mit der Ausübung von Sport oder Körperertüchtigung stehenden Dienstleistungen gleichermaßen von der Steuer zu befreien, verlangt auch der Grundsatz der Gleichbehandlung nicht, dass alle diese Dienstleistungen gleich behandelt werden. Erst wenn ein Mitgliedstaat das ihm durch die Richtlinie eingeräumte Ermessen ausgeübt hat, kann im Licht der von ihm mit der Ausübung seines Ermessens verfolgten Ziele argumentiert werden, dass die Art und Weise der tatsächlichen Ermessensausübung gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung verstoße²⁶.

60. Folglich ist es im Ausgangsverfahren Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob der deutsche Gesetzgeber in Anbetracht der Ziele, die er bei der Ausübung des ihm durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 eingeräumten Ermessens verfolgte, den Grundsatz der Gleichbehandlung beachtet hat, als er die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Tätigkeiten nicht von der Steuer befreite.

D. Ausnahmsweise Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m

61. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs können Einzelne, wenn eine Bestimmung den Mitgliedstaaten ein gewisses Ermessen einräumt, gleichwohl unter ganz bestimmten Umständen den Grundsatz der unmittelbaren Wirkung anführen, um sich auf sie zu berufen²⁷. Dies gilt jedoch nur, wenn der betreffende Mitgliedstaat seinen Ermessensspielraum überschritten hat²⁸ oder wenn er ausdrücklich darauf verzichtet hat, das ihm eingeräumte Ermessen auszuüben²⁹.

62. Im Fall von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 wäre der Ermessensspielraum z. B. überschritten, wenn ein Mitgliedstaat sich aus einem unzulässigen Grund weigern würde, eine Dienstleistung von der Steuer zu befreien, etwa weil die Dienstleistung nicht von Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbracht wird, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben, weil die Begünstigten der Dienstleistung nicht Mitglieder einer Einrichtung ohne Gewinnstreben sind³⁰, weil der Erbringer der Dienstleistung zwar eine Einrichtung ohne Gewinnstreben, aber keine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist³¹, weil die Dienstleistung einer Gesellschaft und keiner natürlichen Person erbracht wird³² oder, wie bereits erläutert, wenn der Grund im Licht der mit den nationalen Rechtsvorschriften, mit denen das Ermessen ausgeübt wird, verfolgten Ziele gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung verstößt.

63. Im vorliegenden Fall haben die Steuerbehörden die Befreiung der betreffenden Dienstleistungen – mit Ausnahme der Veranstaltung von Golfturnieren – von der Steuer mit der Begründung abgelehnt, dass sie nicht zu den Leistungen gehörten, für die Deutschland eine Steuerbefreiung vorgesehen habe. Von dieser konkreten Begründung als solcher lässt sich nicht sagen, dass sie den Umfang des den Mitgliedstaaten durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. m eingeräumten Ermessens überschreitet, da die Mitgliedstaaten, wie ich bereits dargelegt habe, grundsätzlich festlegen können, für welche konkreten in engem Zusammenhang mit Sport oder Körperertüchtigung stehenden Dienstleistungen sie eine Steuerbefreiung vorsehen möchten. Daher kann sich der Golfclub nicht unmittelbar auf diese

26 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Februar 2005, Linneweber und Akritidis (C-453/02 und C-462/02, EU:C:2005:92, Rn. 37), und vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 50).

27 Urteil vom 28. Juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, Rn. 61).

28 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Oktober 2017, Lombard Ingatlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, Rn. 38).

29 Vgl. dazu Urteil vom 17. Februar 2005, Linneweber und Akritidis (C-453/02 und C-462/02, EU:C:2005:92, Rn. 35).

30 Vgl. Urteil vom 19. Dezember 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, Rn. 32 und 39).

31 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Juli 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, Rn. 33).

32 Vgl. Urteil vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, Rn. 35).

Bestimmung berufen, es sei denn – wie bereits erwähnt –, dass diese Dienstleistungen im Licht der von der Bundesrepublik Deutschland bei der Ausübung ihres Ermessens verfolgten Ziele als mit den Sportdienstleistungen, die nach deutschem Recht tatsächlich von der Steuer befreit sind, vergleichbare Leistungen anzusehen wären. Dies hat jedoch letztlich das nationale Gericht zu beurteilen.

64. Ich möchte hierzu ferner anmerken, dass diese konkrete Frage im Verfahren vor dem Gerichtshof nicht erörtert worden ist und dass der Gerichtshof auch keine Informationen hat, die es ihm ermöglichen würden, dem vorlegenden Gericht insoweit nützliche Hinweise zu geben.

65. Ich schlage daher vor, auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er keine unmittelbare Wirkung hat, so dass sich Einzelne vor den nationalen Gerichten nicht unmittelbar auf ihn berufen können, es sei denn, der betreffende Mitgliedstaat hat den ihm durch diese Bestimmung der Richtlinie eingeräumten Ermessensspielraum überschritten³³.

V. Ergebnis

66. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die erste vom Bundesfinanzhof (Deutschland) vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, der eine Steuerbefreiung für „bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben“, vorsieht, ist dahin auszulegen, dass er keine unmittelbare Wirkung hat, so dass sich Einzelne vor den nationalen Gerichten nicht unmittelbar auf ihn berufen können, es sei denn, der betreffende Mitgliedstaat hat den ihm durch diese Bestimmung der Richtlinie eingeräumten Ermessensspielraum überschritten.

³³ Obgleich die genaue Festlegung, welche Dienstleistungen von der Steuer befreit sind, nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m den Mitgliedstaaten überlassen bleibt, beschränkt er ihr Ermessen dahin gehend, dass die Steuerbefreiung die Erbringung der Dienstleistung durch eine Einrichtung ohne Gewinnstreben voraussetzt. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, zu der Frage Stellung zu beziehen, ob ein Mitgliedstaat die Befreiung einer Dienstleistung ablehnen *kann* oder *muss*, wenn sie von einer Einrichtung ohne Gewinnstreben erbracht wird, deren Satzung nicht ausschließt, dass ihre Gewinne im Fall der Auflösung ihren Mitgliedern oder einer Einrichtung mit Gewinnstreben zufließen.