Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 15. Juni 2017 [1]

Rechtssache C-90/16

The English Bridge Union Limited
gegen
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Vorabentscheidungsersuchen des Upper Tribunal [Tax and Chancery Chamber] [Rechtsmittelgericht, Kammer für Steuer- und Finanzsachen, Vereinigtes Königreich])

„Richtlinie 2006/112/EG – Mehrwertsteuer – Art. 132 Abs. 1 Buchst. m – Steuerbefreiungen – In engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen – Begriff ‚Sport' – Duplicate-Kontrakt-Bridge"

Einleitung

1. „Betrachte z. B. einmal die Vorgänge, die wir ‚Spiele' nennen. Ich meine Brettspiele, Kartenspiele, Ballspiele, Kampfspiele usw. Was ist allen diesen gemeinsam? – Sag nicht: ‚Es *muss* ihnen etwas gemeinsam sein, sonst hießen sie nicht Spiele' – sondern *schau*, ob ihnen allen etwas gemeinsam ist. – Denn wenn du sie anschaust, wirst du zwar nicht etwas sehen, was *allen* gemeinsam wäre, aber du wirst Ähnlichkeiten, Verwandtschaften, sehen, und zwar eine ganze Reihe. Wie gesagt: denk nicht, sondern schau!" [2]

2. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen des Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Rechtsmittelgericht, Kammer für Steuer- und Finanzsachen, Vereinigtes Königreich) wirft Probleme auf, die mit denen vergleichbar sind, die Wittgenstein beschäftigten, als er versuchte, gemeinsame Merkmale auszumachen, die eine Tätigkeit als „Spiel" kennzeichnen. Hier ist nun nicht der Begriff „Spiel" zu definieren, sondern der Begriff „Sport", um festzustellen, ob Duplicate-Kontrakt-Bridge eine Tätigkeit ist, die – für die Zwecke der Mehrwertsteuerbefreiung – einen „Sport" darstellt oder nicht.

1 Originalsprache: Englisch.

2 Wittgenstein, L., *Philosophische Untersuchungen*, 1953, Bibliothek Suhrkamp, 2003, PU 66.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3. Kapitel 2 des Titels IX der Richtlinie des Rates 2006/112/EG[3] trägt die Überschrift „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“. Der in diesem Kapitel stehende Art. 132 lautet:

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

…

l) Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben, welche politische, gewerkschaftliche, religiöse, patriotische, weltanschauliche, philanthropische oder staatsbürgerliche Ziele verfolgen, an ihre Mitglieder in deren gemeinsamen Interesse gegen einen satzungsgemäß festgelegten Beitrag erbringen, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt;

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;

…“

Nationales Recht

4. Schedule 9 Group 10 des Value Added Tax Act 1994 enthält die einschlägige Bestimmung, nach der bestimmte Dienstleistungen in Verbindung mit Sport von der Mehrwertsteuer befreit sind:

„Group 10: Sport, Sportwettbewerbe und körperliche Ertüchtigung

…1. Gewährung einer Eintrittsberechtigung zu einem Wettbewerb im Bereich des Sports oder der Körperertüchtigung, soweit die Gegenleistung für die Gewährung in Geld besteht, das vollständig der Bereitstellung eines oder mehrerer in diesem Wettbewerb verliehener Preise zufließt;

2. Gewährung einer Eintrittsberechtigung zu einem Wettbewerb im Bereich einer entsprechenden Aktivität durch eine qualifizierte, zu Zwecken des Sports oder der Körperertüchtigung errichtete Einrichtung;

3. Erbringung von Dienstleistungen durch eine qualifizierte Einrichtung an eine Einzelperson, wenn die Dienstleistungen mit Sport oder Körperertüchtigung, der oder die von der Einzelperson ausgeübt wird, in engem Zusammenhang stehen und hierfür unerlässlich sind.“

3 Richtlinie vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der zum maßgeblichen Zeitpunkt geltenden Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

5. Kontrakt-Bridge ist ein Stich-Kartenspiel für vier Personen in zwei gegnerischen Partnerschaften, bei dem die Partner an einem Tisch einander gegenübersitzen. Das Spiel hat vier Phasen: Karten mischen/ausgeben, reizen, ausspielen und abrechnen (Scoring). Bridge wird weltweit von Millionen Spielern in Clubs, Turnieren, online und mit Freunden gespielt.

6. In Clubs und auf Turnieren wird überwiegend „Duplicate Bridge“ gespielt, bei dem das Blatt jedes Spielers bei jeder Partie festgehalten wird, so dass jedes Paar nachfolgend das gleiche Blatt wie die Paare an den anderen Tischen spielt und die Endabrechnung durch einen Vergleich der Ergebnisse der Paare untereinander erfolgt.

7. Diese Form des Spiels wird turniermäßig auf nationaler und internationaler Ebene gespielt.

8. Die English Bridge Union (EBU) ist die für Duplicate Bridge in England zuständige nationale Stelle. Ihre Gesellschafter sind die Organisatoren des Bridge-Spiels auf County-Ebene. Sie richtet Kontrakt-Bridge-Turniere aus und berechnet den Spielern eine Gebühr für die Teilnahme an diesen Turnieren. Diese Teilnahmegebühr ist nach dem Mehrwertsteuerrecht des Vereinigten Königreichs mehrwertsteuerpflichtig [4].

9. Die EBU beantragte bei Her Majesty’s Revenue and Customs Rückzahlung der Mehrwertsteuer, die auf die Teilnahmegebühren gezahlt worden war, und trug vor, die Gebühren seien nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuer befreit. Die Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs lehnten den Antrag mit Bescheid vom 12. Februar 2014 ab. Die EBU legte gegen diese Entscheidung einen Rechtsbehelf ein. Das First-tier Tribunal (Gericht erster Instanz, Vereinigtes Königreich) wies den Rechtsbehelf der EBU ab, ließ jedoch ein Rechtsmittel zum Upper Tribunal (Rechtsmittelgericht) zu. Nach der Verhandlung am 14. Juli 2015 entschied das Upper Tribunal (Rechtsmittelgericht) mit Urteil vom 23. Juli 2015, dass eine Entscheidung zur Frage der Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m erforderlich sei, um über das Rechtsmittel entscheiden zu können. Am 1. September 2015 hat es dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:1. Welche wesentlichen Merkmale muss eine Tätigkeit aufweisen, damit es sich um einen „Sport“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt?

2. Handelt es sich bei Duplicate-Kontrakt-Bridge um einen „Sport“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie?

10. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 15. Februar 2016 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen. Schriftliche Erklärungen haben die Regierungen des Vereinigten Königreichs und der Niederlande sowie die Europäische Kommission eingereicht. Die EBU, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Europäische Kommission haben an der mündlichen Verhandlung am 2. März 2017 teilgenommen.

4 Was die Position der anderen Mitgliedstaaten betrifft, gehen die Beteiligten davon aus, dass die Steuerbehörden in Österreich, Belgien, Dänemark, Frankreich und den Niederlanden Duplicate Bridge als „Sport“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie behandeln. Die Beteiligten gehen davon aus, dass es in Irland und Schweden nicht als „Sport“ angesehen wird.

Würdigung

Frage 1: „Sport“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie: körperlich und/oder geistig?

11. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob zu den Merkmalen, die eine Tätigkeit aufweisen muss, damit es sich um „Sport“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt, ein nicht unbedeutendes körperliches Element gehört, das ihr Ergebnis maßgeblich bestimmt, oder ob es ausreicht, dass sie ein bedeutendes geistiges Element enthält, das ihr Ergebnis maßgeblich bestimmt.

12. Gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten von der Mehrwertsteuer „bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben“.

Allgemeine Bemerkungen zur Steuerbefreiungsregelung in der Mehrwertsteuerrichtlinie und zur einschlägigen Rechtsprechung

13. Die allgemeine Regel des mit der Mehrwertsteuerrichtlinie geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, dass alle Umsätze der Mehrwertsteuer unterliegen. Steuerbefreiungen wie die nach Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind als Ausnahme von dieser Regel zu betrachten.

– Steuerbefreiungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie

14. Die in Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Steuerbefreiungen sind jedoch nicht optional. Wie sich aus dem imperativen Präsens „befreien“ ergibt, sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die in Art. 132 der Richtlinie aufgeführten Umsätze von der Steuer zu befreien. Dadurch wird impliziert, dass die Befreiung der aufgeführten Umsätze von der Mehrwertsteuer im Interesse der Union liegt. Dies bedeutet ebenfalls, dass die Befreiungsvorschriften als Ausnahme von der allgemeinen Regel zwar eng auszulegen sind, das Interesse der Union jedoch nicht außer Acht gelassen werden sollte. Der Maßstab ist also ein anderer, als er für Rechtfertigungsgründe oder zwingende Anforderungen nach den unionsrechtlichen Grundfreiheiten und den damit zusammenhängenden Harmonisierungsmaßnahmen gilt, wo die Mitgliedstaaten über ein Ermessen verfügen. Was Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft, gibt es für die Mitgliedstaaten keinen Spielraum. Sind die Voraussetzungen dieser Bestimmung erfüllt, müssen sie die Umsätze von der Steuer befreien. Eine solche Verpflichtung der Mitgliedstaaten ist darüber hinaus notwendig, um die einheitliche Anwendung von Steuerbefreiungen in der Europäischen Union sicherzustellen.

15. Der Gerichtshof wurde in zahlreichen Fällen angerufen, um die Befreiungsvorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie und ihrer Vorgänger auszulegen. Diese Fälle lassen sich in drei Kategorien aufteilen.

16. Erstens sind da die Fälle, in denen es darum geht, welche Steuerpflichtigen die Steuerbefreiungen in Anspruch nehmen können. Dazu hat der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität den Mitgliedstaaten verwehrt, für die Zwecke der Gewährung einer Steuerbefreiung nach der Rechtsform oder der Einrichtung, die den Umsatz

durchführt, zu unterscheiden [5].

17. Zweitens hat sich der Gerichtshof mit der Frage befasst, ob eine bestimmte Tätigkeit, die mit einer von der Steuer befreiten Tätigkeit verbunden ist, ebenfalls von der Steuer befreit ist. Im Urteil Stockholm Lindöpark [6] hat er entschieden, dass die Verpachtung – bzw. im Urteil Turn- und Sportunion Waldburg [7] die Vermietung – von Grundstücken nicht unmittelbar mit Sport verbunden ist und damit nicht von der Mehrwertsteuer befreit ist, während die Zurverfügungstellung eines Sportplatzes oder eines Schiedsrichters für die Ausübung einer Sportart erforderlich ist [8] und somit von der Steuerbefreiungsvorschrift erfasst ist.

18. Drittens hat sich der Gerichtshof bereits zu der Frage geäußert, welche Aktivitäten als Sport angesehen werden können. Im Urteil Żamberk [9] hat er entschieden, dass nicht organisierte und nicht planmäßige sportliche Betätigungen, die nicht auf die Teilnahme an Sportwettkämpfen abzielen, von der Steuer befreit sind. Im Urteil Kommission/Niederlande [10] hat er entschieden, dass die Vermietung von Freizeitbooten nicht mit einer sportlichen Betätigung gleichzusetzen ist, da diese Boote einen reinen Erholungszweck haben können [11]. Allerdings befasste sich diese Rechtssache nicht mit der Definition des Begriffs des Sports als solchem, da nicht streitig war, dass Bootfahren Sport sein kann.

– *Weitere steuerbefreite Umsätze in der Mehrwertsteuerrichtlinie*

19. Im Urteil Rank Group [12] hat der Gerichtshof entschieden, dass es im Kontext der in Art. 135 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie [13] vorgesehenen Steuerbefreiung für das Glücksspiel zur Feststellung einer Verletzung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität genügt, dass zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden. Für die Frage, ob die in Rede stehenden Aktivitäten „Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz“ darstellen, ist auf einen marktorientierten Ansatz abzustellen: Betrachtet der Kunde die Dienstleistungen als gleichartig, müssen sie gleich besteuert werden.

20. Zu Steuerbefreiungen für medizinische Leistungen hat der Gerichtshof bereits früh klargestellt, dass tierärztliche Leistungen [14], biologische Untersuchungen anthropologisch-erbbiologischer Verwandtschaft [15] und die Lagerung von Stammzellen für potenzielle künftige Therapien [16] nicht unter die Definition der Steuerbefreiungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und/oder Buchst. c fallen, während die Erbringung häuslicher Leistungen durch Krankenpflegepersonal [17], medizinische Analysen durch private Unternehmen [18] sowie das Herauslösen und die Kultivierung von Gelenkknorpelzellen [19]

5 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. März 2013, Kommission/Frankreich (C-216/11, EU:C:2013:162, Rn. 20). Vgl. auch Urteil vom 3. April 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, Rn. 24), und speziell für die Steuerbefreiung bei Sport Urteil vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, Rn. 30).

6 Urteil vom 18. Januar 2001 (C-150/99, EU:C:2001:34).

7 Urteil vom 12. Januar 2006 (C-246/04, EU:C:2006:22).

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

9 Urteil vom 21. Februar 2013 (C-18/12, EU:C:2013:95, Rn. 24 und 25).

10 Urteil vom 25. Februar 2016 (C-22/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:118).

11 Urteil vom 25. Februar 2016 (C-22/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:118, Rn. 30).

12 Urteil vom 10. November 2011 (C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 36).

13 Damals Art. 13 Teil B Buchst. f der Richtlinie 77/388.

14 Urteil vom 24. Mai 1988, Kommission/Italien (122/87, EU:C:1988:256, Rn. 9).

15 Urteil vom 14. September 2000, D. (C-384/98, EU:C:2000:444, Rn. 22).

16 Urteil vom 10. Juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, Rn. 52).

17 Urteil vom 10. September 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 41).

18 Urteil vom 8. Juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, Rn. 31).

19 Urteil vom 18. November 2010, Verigen Transplantation Service International (C-156/09, EU:C:2010:695, Rn. 32).

unter die Definition der Heilbehandlung fallen [20]. Diesen Entscheidungen kann entnommen werden, dass der Begriff „Heilbehandlung“ keine besonders enge Auslegung verlangt, da durch die Befreiung der eng mit Krankenhausbehandlungen oder ärztlichen Heilbehandlungen verbundenen Umsätze gewährleistet werden soll, dass der Zugang zu solchen Behandlungen nicht durch die höheren Kosten versperrt wird [21].

21. Der vorstehend angeführten Rechtsprechung entnehme ich, dass der Begriff „Sport“ in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie eng auszulegen ist, dabei aber der Zweck und das Ziel der Befreiung zu berücksichtigen sind.

22. Der Begriff „Sport“ ist in der Richtlinie 2006/112 nicht definiert. Auch existiert keine unionsweite abschließende Definition des Begriffs „Sport“, die in der gesamten Union für alle primär- und sekundärrechtlichen Bestimmungen Geltung hätte. Daher müssen wir auf die klassischen Methoden der Auslegung nach Wortlaut, System (oder allgemeiner Systematik), Kontext/Ziele (oder Geist) und Geschichte zurückgreifen.

Wortlaut

23. Mangels einer klaren Definition muss der Ausgangspunkt für die Auslegung die gewöhnliche Bedeutung des Begriffs „Sport“ sein. Hierzu stellen maßgebende Wörterbücher Definitionen bereit, die unserer Intuition entsprechen, indem sie eindeutig ein körperliches Element verlangen. Man prüfe nur die Definitionen, die diesseits des Atlantiks angeboten werden [22], etwa die des *Oxford Advanced Learner's Dictionary* (eine „Betätigung, der man aus Vergnügen nachgeht und die körperliche Anstrengung oder Fertigkeiten erfordert und normalerweise in einem speziellen Bereich nach festgelegten Regeln erfolgt“) [23], des *Cambridge Dictionary* („ein Spiel, Wettkampf oder eine Betätigung, die körperliche Anstrengung und Fertigkeiten erfordert und zum Vergnügen und/oder als berufliche Tätigkeit nach Regeln gespielt oder ausgeführt wird“) [24], des polnischen *Słownik języka polskiego* (Wörterbuch der polnischen Sprache) PWN – Polskie Wydawnictwo Naukowe („Übungen und Spiele mit dem Ziel, Fitness und Wettkampffähigkeit zu erlangen, um die bestmöglichen Ergebnisse zu erzielen“) [25], des französischen *Larousse* („körperliche Betätigung mit dem Ziel, die eigene körperliche Leistungsfähigkeit zu verbessern“ [26]), oder des deutschen *Duden* („nach bestimmten Regeln [im Wettkampf] aus Freude an Bewegung und Spiel, zur körperlichen Ertüchtigung ausgeübte körperliche Betätigung“ [27]).

Systematik

24. Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie spricht von „Sport und Körperertüchtigung“ [englische Sprachfassung: „sport or physical education“]. Die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission machen geltend, der Wortlaut „Sport und Körperertüchtigung“ impliziere, dass auch der Begriff „Sport“ ein körperliches Element voraussetze.

20 Schwieriger ist die Situation bei der Psychotherapie: vgl. Urteile vom 6. November 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, Rn. 50), und vom 13. September 2007, Common Market Fertilizers/Kommission (C-443/05 P, EU:C:2007:511, Rn. 46).

21 Urteil vom 11. Januar 2001, Kommission/Frankreich (C-76/99, EU:C:2001:12, Rn. 23).

22 Ich habe eine einzige Definition des Begriffs „Sport“ gefunden, die nicht eindeutig im Hinblick auf die Frage ist, ob ein körperliches Element erforderlich ist, und zwar im *Merriam-Webster Dictionary*, das drei Definitionen aufführt, von denen sich nur eine auf eine „körperliche Betätigung zu Freizeitzwecken“ bezieht. Vgl. https://merriam-webster.com/dictionary/sport.

23 Vgl. http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sport_1?q=sport.

24 Vgl. http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/sport.

25 Eigene Übersetzung von „ćwiczenia i gry mające na celu rozwijanie sprawności fizycznej i dążenie we współzawodnictwie do uzyskania jak najlepszych wyników“, vgl. http://sjp.pwn.pl/sjp/sport;2523172.html.

26 Eigene Übersetzung von „activité physique visant à améliorer sa condition physique“, vgl. http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/sport/74327?q=sport#73493.

27 Vgl. http://www.duden.de/rechtschreibung/Sport.

Die Verwendung [in der englischen Sprachfassung] des Begriffs „oder“ könne nämlich so verstanden werden, dass sich der Begriff „Körperertüchtigung“ mit dem Begriff „Sport“ in dem Sinne überschneide, dass jeder Sport ein körperliches Element aufweisen müsse. Daraus könne geschlossen werden, dass aus der Sicht des Gesetzgebers die beiden Begriffe „Sport“ und „Körperertüchtigung“ eng zusammenhingen, wenn nicht gar identisch seien.

25. Dieses Argument überzeugt mich nicht.

26. Die Tatsache, dass der Unionsgesetzgeber „Sport“ und „Körperertüchtigung“ in dieselbe Bestimmung aufgenommen hat, zeigt meiner Meinung nach lediglich an, dass diese Begriffe auf irgendeine Weise miteinander im Zusammenhang stehen, wobei die Verbindung nicht zwingend in dem „körperlichen“ Element zu sehen ist. Es kann genauso gut der in dem Ausdruck „Körperertüchtigung“ enthaltene Aspekt der „Ertüchtigung“ oder aber irgendein beiden Begriffen gemeinsames Element gemeint gewesen sein, wie etwa die Gesundheitsförderung, das Gruppenerlebnis oder Organisationsfragen, oder es sollte sichergestellt werden, dass Tätigkeiten, deren körperliches Element zweifelhaft ist, die jedoch allgemein als „Sport“ angesehen werden, wie beispielsweise Schießen, Bogenschießen oder Schach, von der Definition erfasst werden [28] – jedoch könnte die Absicht des Unionsgesetzgebers durchaus nur gewesen sein, sicherzustellen, dass „Körperertüchtigung“, auch wenn dieser Begriff nicht unbedingt ein Wettkampfelement beinhaltet, unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt. Tatsächlich verstehe ich diese Unterscheidung so, dass sie klarstellt, dass „Körperertüchtigung“, die aus welchem Grund auch immer möglicherweise kein „Sport“ ist, ebenfalls von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie erfasst wird. Ein offensichtliches Beispiel in dieser Hinsicht ist Körperertüchtigung, die ohne direkten Wettkampfbezug stattfindet, wie etwa Trainingsübungen. Würde nicht sicherlich beispielsweise Fußballtraining unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen?

27. Mit anderen Worten ist nicht davon auszugehen, dass die Verwendung des Ausdrucks „Sport und Körperertüchtigung“ bezwecken sollte, Tätigkeiten auszuschließen, deren entscheidendes Merkmal nicht in einem körperlichen Element besteht.

28. Somit lässt die Gesamtsystematik der Mehrwertsteuerrichtlinie keinen Schluss in Bezug auf die Frage zu, ob eine Tätigkeit, die überwiegend auf geistiger statt auf körperlicher Leistung beruht, einen „Sport“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m dieser Richtlinie darstellen kann.

Geschichte

29. Auch aus der Entstehungsgeschichte der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich keine präzisere Definition. Die Delegation des Vereinigten Königreichs merkte im Protokoll des Rates vom 17. Mai 1977 zur Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates [29] an, dass der (jetzige) Art. 132 Abs. 1 Buchst. m und n eine genauere Definition der betreffenden Tätigkeiten erfordere [30], doch wurde eine solche Definition meines Wissens nicht in die Mehrwertsteuerrichtlinie aufgenommen.

Ziele

30. Der Unionsgesetzgeber betrachtet die Erbringung bestimmter in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehender Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben, als dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten, die eine Steuerbefreiung erhalten sollten. Darüber hinaus ist der Grund für diese Steuerbefreiung vor dem

28 Auf diese drei Sportarten werde ich weiter unten zurückkommen.

29 Richtlinie vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1).

30 Vgl. Birkenfeld, W., Forst, C., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Bielefeld 1998, S. 310.

Hintergrund von Art. 165 Abs. 1 Unterabs. 2 AEUV zu sehen, nach dem die Union zur Förderung der europäischen Dimension des Sports beiträgt und dabei die besonderen Merkmale, die auf freiwilligem Engagement basierenden Strukturen sowie die soziale und pädagogische Funktion des Sports berücksichtigt.

31. Was die übliche Praxis in den Mitgliedstaaten in der Frage betrifft, ob Tätigkeiten, die kein körperliches Element aufweisen, als Sport gelten, ergibt sich ein heterogenes Bild. Das bekannteste Beispiel in dieser Hinsicht ist Schach, eine Aktivität, die gemeinhin als Sport angesehen wird [31], wenn auch nicht im Vereinigten Königreich, soweit ich erkennen kann.

32. In einem breiteren Kontext hat das Ministerkomitee des Europarats im Jahr 1992 eine Sportcharta herausgegeben [32], die in ihrer Definition des Begriffs „Sport“ speziell von „körperlicher Betätigung“ spricht.

33. Es trifft zu, dass die Tätigkeiten des Europarats einen Orientierungspunkt für die Tätigkeiten der Union darstellen. Tatsächlich ist die Union nicht nur allgemein zu jeder zweckdienlichen Zusammenarbeit mit dem Europarat [33], sondern auch im Besonderen zur Förderung der Zusammenarbeit in den Bereichen Sport [34] und Kultur [35] verpflichtet. Was den Sport angeht, ist der Europarat eine zuständige internationale Organisation im Sinne von Art. 165 Abs. 3 AEUV.

34. Es deutet jedoch nichts darauf hin, dass der Unionsgesetzgeber beabsichtigt hat, eine Verbindung zwischen dem in der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Begriff und demjenigen in der Sportcharta von 1992 zu schaffen.

35. Bridge gilt nach dem Erasmus+-Programm als Sport. Erasmus+ kann auch Aktivitäten fördern, die nicht notwendigerweise von der Mehrwertsteuer befreit sind. Mit anderen Worten: Während die Definition des Begriffs „Sport“ für die Zwecke der Mehrwertsteuerrichtlinie autonom sein muss [36], hat doch der Begriff nicht unbedingt eine allgemein akzeptierte Bedeutung im Unionsrecht. Nach meiner Auffassung kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Europarat oder die politischen Organe der Union eine einzige Definition von „Sport“ verwenden, die für alle Rechtsakte gilt, insbesondere weil die Definition des Begriffs vom Zweck des Rechtsakts abhängen kann.

36. Somit ist die Frage im vorliegenden Fall nicht, ob Sport, wie nach einigen Definitionen, ein Element körperlicher Anstrengung enthalten muss, sondern vielmehr, ob die Tätigkeiten, die unter dem Begriff „Sport“ nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie durch eine Steuerbefreiung gefördert werden sollen, zwingend ein Element körperlicher Anstrengung oder Übung enthalten müssen. Daher werde ich im Folgenden wesentliche Elemente für eine Definition des Begriffs „Sport“ für die Zwecke von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie darlegen, die den übergeordneten Zweck dieser Bestimmung innerhalb der Systematik dieser Richtlinie widerspiegeln.

31 Meines Wissens wird Schach in Dänemark, Belgien, Italien, Frankreich und Österreich als Sport angesehen. In Deutschland wird Schach nicht als Sport angesehen, genießt jedoch aufgrund von § 52 Abs. 2 der Abgabenordnung dieselben Steuerbefreiungen. Dort gilt Bridge nicht als Sport, sondern wird als kulturelle Betätigung angesehen, damit ihm eine Steuerbefreiung gewährt werden kann, vgl. Urteil des Finanzgerichts Köln vom 17. Oktober 2013, 13 K K3949/09.

32 Empfehlung R (92) 13 REV des Ministerkomitees an die Mitgliedstaaten betreffend die revidierte Sportcharta vom 24. September 1992, angenommen vom Ministerkomitee am 24. September 1992 auf der 480. Tagung auf Stellvertreterebene und auf der 752. Tagung am 16. Mai 2001 geändert, Art. 2 a. Hervorzuheben ist, dass die Charta nach ihrem Art. 2 b eine Ergänzung zu den ethischen Prinzipien und den grundsätzlichen Richtlinien ist, die in i) dem Europäischen Übereinkommen über Gewalttätigkeit und Fehlverhalten von Zuschauern bei Sportveranstaltungen und insbesondere bei Fußballspielen und ii) der Anti-Doping-Konvention enthalten sind. Beide genannten Dokumente befassen sich mit Fragen, die überwiegend mit professionellem körperlichem Sport zu tun haben.

33 Vgl. Art. 220 Abs. 1 AEUV.

34 Vgl. Art 165 Abs. 3 AEUV.

35 Vgl. Art. 267 Abs. 3 AEUV.

36 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind die in dem genannten Artikel vorgesehenen Steuerbefreiungen autonome unionsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollen; vgl. Urteil vom 21. Februar 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, Rn. 17).

Auf dem Weg zu einer Definition des Begriffs „Sport“[37]

37. Die Bedeutung des Begriffs „Sport“ hat seit den ersten Olympischen Spielen der Antike bis ins 21. Jahrhundert wesentliche Änderungen erfahren. Ursprünglich bedeutete der Begriff „Freizeit“, als er im 14. Jahrhundert erstmals Eingang in die englische Sprache fand. Erst später verband man mit ihm körperliche Aktivität, die nach festen Regeln abläuft, um den Körper zu ertüchtigen[38]. Diese Definition ist zwar, wie oben dargelegt, immer noch weit verbreitet, jedoch keineswegs allgemein gültig.

38. Tatsächlich haben die SportAccord International Federations' Union[39], die International University Sports Federation[40] und das Internationale Olympische Komitee[41] Denksportarten ausdrücklich aufgenommen bzw. unterstützen Aktivitäten, die kein körperliches Element aufweisen. Das beste Beispiel in dieser Hinsicht ist Schach. In Fällen, in denen ein körperliches Element nicht erforderlich ist, wird Sport durch Wettkampf definiert und die Tatsache, dass Ausrüstung nicht nur von einem einzigen Lieferanten bereitgestellt wird[42] – was Aktivitäten ausschließt, die keine breite Basis in der Zivilgesellschaft haben, wie etwa marktgehandelte kommerzielle Produkte, die von Unternehmen für den bloßen Verbrauch konzipiert werden (wie beispielsweise Videospiele).

39. Nach meiner Meinung können diese Definitionen nicht verwendet werden, um den Begriff „Sport“ in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie abschließend zu definieren; sie sind jedoch ein guter Ausgangspunkt. Der vom Internationalen Olympischen Komitee und/oder SportAccord eingeräumte internationale Status impliziert eine gewisse Akzeptanz durch die Öffentlichkeit und kann bedeuten, dass die fraglichen Aktivitäten allgemein als den etablierten Sportarten gleichartig angesehen werden. Für die Beantwortung der Frage des vorlegenden Gerichts sollte also im Licht des im Urteil Rank Group[43] dargelegten Vergleichbarkeitskriteriums die Akzeptanz durch internationale Sportverbände relevant sein für die Frage, ob eine Tätigkeit grundsätzlich als Sport angesehen werden kann.

40. Ich weise darauf hin, dass das Internationale Olympische Komitee die nicht körperliche Sportart Schach zu den Aktivitäten mit olympischem Status zählt[44]. Dem entnehme ich, dass eine Aktivität nicht unbedingt ein körperliches Element aufweisen muss, damit sie als Sport anerkannt wird. Dies erscheint mir nur logisch. Ein zwingendes körperliches Element würde eine Reihe von Aktivitäten *ipso facto* ausschließen, bei denen das körperliche Element allenfalls marginal ist, die aber gleichwohl allgemein als Sport angesehen werden und deren Einstufung als Sport unzweifelhaft ist. Schießen und Bogenschießen sind hier naheliegende Beispiele.

41. Der Begriff „Sport“ muss jedoch auch im Licht des Zwecks der in der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Steuerbefreiungen betrachtet werden. Wie es in der Überschrift von Kapitel 2 („Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“) des Titels IX der Richtlinie heißt, muss eine Tätigkeit dem Gemeinwohl dienen, um für eine Steuerbefreiung in Frage zu kommen.

37 McBride, F., „Toward a non-definition of sport“, *Journal of the Philosophy of Sport*, Volume 2, Issue 1, 1975, S. 4 bis 11, hält eine Definition von „Sport“ für philosophische Zwecke nicht für erforderlich. Da wir es hier mit dem profaneren Gegenstand der Mehrwertsteuerrichtlinie zu tun haben, müssen wir leider den Versuch einer Definition des Begriffs „Sport“ unternehmen.

38 Harper, Douglas, „Sport (n.)“, Online Etymological Dictionary, verfügbar unter http://www.etymonline.com/index.php?search=sport&searchmode=none.

39 SportAccord International Federations' Union, Genf, 2016: „Definition of Sport“, vgl. http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php.

40 Vgl. Website der FISU, zugänglich unter http://www.fisu.net/sports/world-university-championships/chess.

41 Vgl. Aufnahme von Bridge und Schach als vom Internationalen Olympischen Komitee anerkannte Sportarten, https://www.olympic.org/recognised-federations.

42 Vgl. „Definition von Sport“, *SportAccord International Federations' Union*, Genf, 2016, http://www.sportaccord.com/about/membership/definition-of-sport.php.

43 Urteil vom 10. November 2011 (C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 36).

44 Liste anerkannter Sportarten, Internationales Olympisches Komitee, https://www.olympic.org/recognised-federations.

42. In dieser Hinsicht scheint mir, dass den meisten Tätigkeiten, die gewöhnlich als Sport bezeichnet werden, gemein ist, dass sie 1. eine gewisse Anstrengung erfordern, mit der eine Herausforderung oder ein Hindernis zu meistern ist (und sie somit nicht lediglich Erholungszwecken dienen)[45], unabhängig davon, ob die Herausforderung im Wettkampf mit einem Gegner besteht oder darin, die persönlichen Grenzen des Körpers oder des Geistes zu überwinden, dass 2. die Überwindung dieser Herausforderungen oder Hindernisse i) eine bestimmte körperliche oder geistige Fähigkeit trainiert und ii) dadurch ein Nutzen für die körperliche oder geistige Gesundheit der den Sport ausübenden Person geschaffen wird und dass 3. diese Aktivitäten üblicherweise nicht ausschließlich in einem rein kommerziellen Kontext ausgeübt werden. Schließlich 4. deutet (lokale) öffentliche Wahrnehmung oder internationale Anerkennung darauf hin, dass ein „Sport" gegeben ist. Anders ausgedrückt muss unter dem Begriff „Sport" im Sinne der Richtlinie das Trainieren geistiger oder körperlicher Fitness verstanden werden, das generell der Gesundheit und dem Wohlbefinden der Bürger zugutekommt, da er andernfalls nicht im Einklang mit dem Zweck der Steuerbefreiungen in Kapitel 2 des Titels IX der Mehrwertsteuerrichtlinie stünde[46].

43. Schließlich möchte ich die kulturelle Komponente des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie hervorheben. Zwar handelt es sich bei der Definition von „Sport" um eine autonome Definition des Unionsrechts, doch sollte nicht außer Acht gelassen werden, dass viele Sportarten von regionaler Bedeutung sind und nicht in der gesamten Union ausgeübt werden. Dies ist beispielsweise beim Hurling in Irland oder beim Kumoterki[47] in Polen der Fall. Auch sind einige Sportarten in einigen Ländern stärker vertreten als in anderen. Rugby etwa wird von mehr Briten oder Franzosen als Polen gespielt. Ebenso scheint mir die Beteiligung an Kontrakt-Bridge im Vereinigten Königreich, in Irland und in den nördlichen Ländern der Union höher zu sein als anderswo. Daher sollte bei der autonomen Bestimmung des Begriffs „Sport" auf Unionsebene die regionale Sichtweise berücksichtigt werden.

44. Aus den vorstehenden Ausführungen folgt, dass viele Aktivitäten weiter vom Begriff „Sport" ausgeschlossen bleiben werden. Zwingend ausgeschlossen von der Definition sind Glücksspiele, da zwischen der Anstrengung und dem Ergebnis kein Zusammenhang besteht, sowie Tätigkeiten, die keinerlei geistige oder körperliche Fertigkeiten erfordern.

45. Nicht zwingend ist nach meiner Ansicht das Vorliegen eines gewissen körperlichen Elements. Richtig ist, dass nur wenige nicht körperliche Sportarten die Definition von Sport erfüllen werden, da sie nicht nur reinen Freizeitzwecken dienen dürfen, einen bestimmten Grad an Akzeptanz erreichen müssen sowie die Eigenschaften und Vorteile aufweisen müssen, die mit den meisten körperlichen Sportarten verbunden sind, soweit ihre Auswirkungen auf die geistige Fitness und das geistige Wohlbefinden und diejenigen auf die körperliche Fitness und das körperliche Wohlbefinden als austauschbar zu betrachten sind.

46. Als Antwort auf die erste Frage schlage ich daher vor, dass es nicht zu den wesentlichen Merkmalen, die eine Tätigkeit aufweisen muss, damit es sich um einen „Sport" im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt, gehört, dass sie ein nicht unbedeutendes körperliches Element enthält, das ihr Ergebnis maßgeblich bestimmt. Es reicht aus, dass die Aktivität ein bedeutendes geistiges Element enthält, das ihr Ergebnis maßgeblich bestimmt.

45 Vgl. Urteil vom 25. Februar 2016, Kommission/Niederlande (C-22/15, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:118, Rn. 24)

46 Eine weitere Frage, die in der vorliegenden Rechtssache jedoch nicht geklärt werden kann, ist, ob die Aktivität legal sein muss, um für eine Steuerbefreiung in Frage zu kommen. Zur Voraussetzung der Legalität und zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität vgl. Urteil vom 11. Juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, Rn. 21).

47 Hierbei werden Schlitten und Skier von Pferden gezogen; hauptsächlich in der Region Zakopane praktiziert.

Frage 2: Bridge

47. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Duplicate-Kontrakt-Bridge als „Sport“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie einzustufen ist.

48. Letztlich ist es Sache des vorlegenden Gerichts, das allein für die Prüfung des Sachverhalts und die Auslegung der nationalen Rechtsvorschriften zuständig ist, zu prüfen, ob es sich bei Duplicate-Kontrakt-Bridge im Licht der in Nr. 42 dieser Schlussanträge dargelegten Grundsätze um einen „Sport“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuerrichtlinie handelt.

49. Auf der Grundlage der zur Verfügung gestellten Informationen schlage ich jedoch vor, diese Frage zu bejahen.

50. Bridge ist weder ein Glücksspiel, noch scheint seine Einstufung als Sport gegen die vorstehend dargelegten Grundsätze zu verstoßen. Die Tatsache, dass Turniere auf internationaler Ebene stattfinden und die Ergebnisse des Spiels nach den Sachverhaltsfeststellungen des vorlegenden Gerichts offenbar direkt von der Fertigkeit und dem in die Aktivität investierten Training abhängen, deutet darauf hin, dass es sich bei Kontrakt-Bridge um einen Sport handelt. Um Duplicate-Kontrakt-Bridge turniermäßig spielen zu können, bedarf es erheblicher geistiger Anstrengung und Übung.

51. Darüber hinaus besteht eine breite internationale Akzeptanz für Duplicate-Kontrakt-Bridge als Sport, nicht zuletzt, weil das Internationale Olympische Komitee im Jahr 1998 entschieden hat, es als Sport einzustufen. Mittlerweile wurde ihm sogar olympischer Status eingeräumt[48], was bedeutet, dass es bei den Olympischen Spielen 2020 angeboten werden wird.

52. Schließlich deutet die relativ geringe Rolle, die das Zufallselement für das Punkteergebnis spielt, darauf hin, dass es sich bei Duplicate-Kontrakt-Bridge für die Zwecke der vorliegenden Rechtssache um einen „Sport“ handelt.

Ergebnis

53. Nach alledem schlage ich vor, dass der Gerichtshof die vom Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Rechtsmittelgericht, Kammer für Steuer- und Finanzsachen, Vereinigtes Königreich) vorgelegten Fragen wie folgt beantwortet:

1. Zu den wesentlichen Merkmalen, die eine Tätigkeit aufweisen muss, damit es sich um einen „Sport“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem handelt, gehört nicht, dass sie ein körperliches Element enthält.

2. Duplicate-Kontrakt-Bridge als die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Betätigung ist ein „Sport“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Richtlinie 2006/112.

48 Vgl. https://www.olympic.org/recognised-federations.