

---

**Datum:** 22.01.2008  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 6. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 6 K 2707/03  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2008:0122.6K2707.03.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

---

**Tatbestand**

- Streitig ist die umsatzsteuerliche Behandlung von Einnahmen, die ein gemeinnütziger Reiterverein aus der Einstellung von Pferden seiner Mitglieder erzielt. 1 2
- Der Kläger ist ein ... gegründeter und eingetragener Verein, der sich mit der Förderung des Reitsportes befasst. Er ist vom Beklagten für die Streitjahre (1995 bis 2000) von der Körperschaftsteuer befreit worden, weil er ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten gemeinnützigen Zwecken diene, nämlich der Förderung des Sportes. Gemäß der Vereinssatzung besteht der Vereinszweck darin, einen positiven Beitrag zur physischen und psychischen Verfassung seiner Mitglieder zu leisten durch Förderung des Reitsportes, Ausbildung der Vereinsjugend und aller Mitglieder in Reiten, Haltung und Ausbildung von Pferden sowie durch Abhalten von Pferdeleistungsschauen. Nach seinen Angaben hat der Kläger etwa ... Mitglieder, davon rund 2/3... Jugendliche. 3
- Der Kläger ist Erbbauberechtigter an dem der Stadt A gehörenden 1,25 ha großen Grundstück in A . ... . Der Kläger hat auf diesem Grundstück eine eigene Reitanlage errichtet. Diese besteht aus zwei Reithallen, einem Turnierplatz, einem Außenreitplatz, Stallungen und Nebengebäude sowie einem Freigelände. Von der Reitanlage gelangt man ohne Straßenberührung ..... in ein Gebiet.... in dem Reitwege angelegt sind. 4
- In den Stallungen sind 55 Pferdeboxen eingerichtet. Soweit der Kläger diese nicht für seine eigenen 8 bis 12 Pferde nutzte, standen in den Streitjahren zwischen 43 bis 47 Boxen für 5

Pensionspferde der Mitglieder zur Verfügung. Gemäß dem Muster für einen Pferde-Einstellungsvertrag betrug das monatliche Entgelt zwischen ... DM und ... DM "incl. 7% Mehrwertsteuer", worin die Boxenmiete, die Lieferung von Futter und Einstreu, das Misten und Füttern sowie die Nutzung der Außenanlagen durch die Einsteller zum Bereiten ihrer Pferde enthalten waren. Für zusätzlich 20 DM monatlich konnte ein Stellplatz für einen eigenen Pferdeanhänger gepachtet werden; auf dem Gelände waren insgesamt zehn solche Plätze eingerichtet. Jeder Einsteller hatte gemäß der Stall- und Hallenordnung selbst für ausreichende Bewegung seines Pferdes zu sorgen. In Einzelfällen übernahmen dies sowie die anschließende Reinigung der Pferde vom Kläger beschäftigte Pferdepfleger auf Kosten der Einsteller. Der Kläger akzeptierte im Einstellungsvertrag maximal eine sog. Reitbeteiligung. Dadurch konnten die Einsteller mit Dritten – insbesondere den Angehörigen der Vereinsjugend ohne eigene Pferde – vereinbaren, dass diese das eingestellte Pferd ggf. gegen ein Entgelt reiten durften.

Auf die vom Kläger eingereichten Einstellerlisten für die Streitjahre wird Bezug genommen. 6  
Davon ausgehend gehört das ganze ... Stadtgebiet von A einschließlich der Gemeinden B, C, und D zum Einzugsbereich des Klägers. Er selbst beziffert den Umkreis auf etwa 35 km.

Der Kläger bietet seinen Mitgliedern gegen zusätzliches Entgelt durch Reitlehrer diverse 7  
Schulungen im Reiten, Springen und Dressur für Kinder, Jugendliche und Erwachsene an. Für Privatreiter und Einsteller gelten bei Schulungen ermäßigte Preise. Nach Angaben des Klägers standen die Pferdeboxen in den Streitjahren aufgrund eines 1995 eingetretenen Wechsels des Reitlehrers zu einem großen Teil leer. Erst 2006 konnte wieder eine Vollbelegung erreicht werden.

Der Kläger ist Mitglied des Pferdesportverbandes ... zu dessen Kreisverband 22 8  
Mitgliedsvereine und -betriebe gehören. Auf die diesbezüglichen Listen wird ebenfalls verwiesen. Die überwiegende Zahl der Mitglieder im Verband betreibt wie die Klägerin eine Pferdepension.

Daneben gibt es im Stadtgebiet von A, B, C und D diverse private Unternehmen, die 9  
ebenfalls Pferdepensionen betreiben. Hierzu wird auf die vom Beklagten eingereichte Liste (Bl. 89 bis 115 FG-Akte) Bezug genommen.

Die Jahresabschlüsse für die Streitjahre wurden bis 1996 von Herrn Steuerbevollmächtigten 10  
V aus T und danach von Herrn Steuerberater L aus D erstellt. In allen Jahren wurden Gewinne und Verluste des Klägers für alle seinen Tätigkeitsbereiche ermittelt, nämlich für den ideellen Bereich, die Vermögensverwaltung, den Zweckbetrieb Sport und den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die Einnahmen aus den Einstellerverträgen war in den Gewinnermittlungen aller Streitjahre dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet worden. Dabei teilte der Kläger das einheitliche Entgelt in der Buchführung auf die vier Konten Pferdeboxenvermietung, Pferdefutterverkauf, Anhängerplatzvermietung und Nutzung der Pferdehallen nebst Außenanlagen auf. Alle vorgenannten Umsätze wurden in den Umsatzsteuererklärungen als Lieferungen und sonstige Leistungen zum ermäßigten Steuersatz behandelt. Die anteilige Vorsteuer nahm der Kläger in Anspruch. Nach Abzug der Aufwendungen ergaben sich für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und den Verein insgesamt im Wesentlichen geringe Überschüsse.

Die Bruttoeinnahmen des Klägers aus den Pferde-Einstellungsverträgen betrugen in den 11  
Streitjahren:

|      |      |      |      |      |
|------|------|------|------|------|
| 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
| DM   | DM   | DM   | DM   | DM   |

Den entsprechend vom Kläger abgegebenen Umsatzsteuererklärungen stimmte der Beklagte 13  
- mit Ausnahme der Streitjahre 1997 und 1999 - zu.

Nach einer im Jahr 2000 begonnenen und mit Bericht vom 9. August 2001 abgeschlossenen 14  
Betriebsprüfung für Jahre 1996 bis 1998 stellte der Beklagte sich dann auf den Standpunkt,  
dass die Einnahmen aus den Einstellungsverträgen dem Regelsteuersatz unterlägen. Der  
ermäßigte Steuersatz für das Halten von Vieh könne nicht gewährt werden, da der Kläger  
nicht die umfassende Pflege der Pferde - weder das regelmäßige Bewegen noch das  
Reinigen der Pferde - übernommen habe. Entsprechend argumentierte der Beklagte  
hinsichtlich der im Jahr 2001 eingegangenen Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre  
1999 und 2000.

Der Beklagte rechnete in den geänderten Steuerbescheiden aus den Bruttoeinnahmen nicht 15  
7% wie der Kläger, sondern 15% bzw. 16% Umsatzsteuer heraus und setzte diese gegen  
den Kläger fest. In den Jahren 1999 und 2000 verfuhr der Beklagte so mit allen Umsätzen  
aus den Einstellungsverträgen; im Prüfungszeitraum 1996 bis 1998 tat er das nur bei den  
gebuchten "Erlöse Boxenmiete", nämlich:

|      |      |      |
|------|------|------|
| 1996 | 1997 | 1998 |
| DM   | DM   | DM   |

Die gemäß § 164 Abs. 2 AO ergangenen Steueränderungsbescheide wurden am 22. und 27. 17  
Februar 2002 bekannt gegeben.

Nach erfolglosen Einsprüchen hat der Kläger Klage erhoben. Er begehrt nunmehr für die 18  
Jahre 1996, 1999 und 2000 die strittigen Umsätze steuerfrei zu stellen und für die Jahre 1997  
und 1998 den ermäßigten Steuersatz zugrunde zu legen. Er trägt vor:

Der Vereinszweck bestehe unter anderem in der Erteilung von Reitunterricht, insbesondere 19  
für die Vereinsjugend, die in der Regel keine eigenen Pferde besitze. Dies sei nach der  
Satzung auch nicht erforderlich. Die vereinseigenen Pferde seien nur zum Erlernen der  
Grundkenntnisse geeignet. Unterricht für Fortgeschrittene könne somit nur mit fremden  
Pferden erteilt werden. Deshalb werde die Vermietung der Pferdeboxen angeboten. Gäbe es  
diese nicht, müssten die entsprechenden Pferde auswärts untergebracht und erst aufwändig  
zur Reitanlage transportiert werden, was nahezu unmöglich sei. Außerdem werde die Pflege  
der Pferde in vielen Fällen vom Einsteller auf interessierte Jugendliche übertragen, die als  
Gegenleistung dafür das Pferd reiten dürften. Die Pferdeboxvermietung sei somit zur  
Verwirklichung des Vereinszweckes unerlässlich. Die Einnahmeerzielung trete  
demgegenüber in den Hintergrund.

Ein Wettbewerb zu anderen Pferdepensionen bestehe nicht. Für die Einsteller stehe nicht die 20  
Leistung der Pferdepension, sondern das Reitangebot im Vordergrund. Von daher komme ein  
Wettbewerb zu reinen Pensionsbetrieben ohne Reitanlage beziehungsweise ohne ein  
qualifiziertes Unterrichts- und Turnierangebot nicht in Betracht. Ein solches fehle beim

Reitverein 1, Reitverein 2, Reitverein 3 und 4. In der Anlage 5 werde umgekehrt Reitsport auf internationalem Niveau für eine ausgewählte Klientel angeboten, das deutlich über dem Niveau bei ihm, dem Kläger, liege. Ein Wettbewerb zu anderen Reitvereinen könne schon deshalb nicht bestanden haben, weil diese die Pensionsleistungen in den Streitjahren ebenfalls zum ermäßigten Steuersatz angeboten hätten. Im Übrigen belege der Leerstand von Pferdeboxen in den Streitjahren die fehlende Wettbewerbssituation. Ein nur potenzieller Wettbewerber schließe die Steuerbefreiung nicht aus. Jedenfalls sei ein etwaiger Wettbewerb mit anderen Betrieben unvermeidbar, da er - der Kläger - ohne die Pferdepension den satzungsmäßigen gebotenen Reitunterricht für Fortgeschrittene nicht habe durchführen können.

Nach einem schriftlichen Hinweis des Berichterstatters, Richter am Finanzgericht ..., vom 17. Januar 2008 hat der Kläger ihn sowie den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht ... und die Richterin am Finanzgericht .... wegen Besorgnis der Befangenheit schriftsätzlich abgelehnt mit der Begründung, die Berufsrichter des Senats hätten sich in der steuerlichen Behandlung bereits festgelegt. Über die Befangenheitsanträge ist noch nicht entschieden worden. 21

Der Kläger beantragt in den Jahren 1996, 1999 und 2000 die Umsätze aus der Pferdepension, den Futtermitteln, der Hängerplatzvermietung und der Hallennutzung nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen unter gleichzeitiger Kürzung der entsprechenden Vorsteuer und in den Jahren 1997 und 1998 die Umsätze aus der Pferdepension mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 22

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 23

Er macht geltend: 24

Dass der Pensionsbetrieb dazu diene, dem Kläger Pferde für den Übungsbetrieb zur Verfügung zu stellen, werde bestritten. Auch wenn es in Einzelfällen vorstellbar sei, dass reitinteressierte Jugendliche die Pflege von eingestellten Pferden übernehmen und als Belohnung dafür reiten dürfen, könne davon nicht generell ausgegangen werden. Die gemeinsame Ausübung des Vereinssportes setze nicht notwendig die Vermietung von Pferdeboxen voraus. Es bestehe ein Wettbewerb zu den zahlreichen gewerblichen Anbietern. Der Kläger sei nicht ausreichend auf die von ihm, dem Beklagten, genannten Betriebe und deren Angebot eingegangen. 25

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf die gewechselten Schriftsätze und das Sitzungsprotokoll Bezug genommen. 26

## **Entscheidungsgründe** 27

Die zulässige Klage, über die der Senat in seiner geschäftsplanmäßigen Besetzung entscheiden kann, ist nicht begründet. 28

I. Die Ablehnungsgesuche des Klägers aus dem Schriftsatz vom 21. Januar 2008 sind offensichtlich unzulässig. 29

1. Entscheidungen über Ablehnungsgesuche ergehen grundsätzlich durch gesonderten Beschluss ohne Mitwirkung des abgelehnten Richters, nachdem dieser sich über den Ablehnungsgrund dienstlich geäußert hat (§§ 46 Abs. 1, 45 Abs. 1, 44 Abs. 3 ZPO i.V.m. § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO). Diese Bestimmungen gelten aber nach ihrem Sinn und Zweck nicht, wenn ein Ablehnungsgesuch offensichtlich unzulässig und deshalb rechtsmissbräuchlich ist. 30

Bei dieser Konstellation braucht das Gericht in das vorgenannte Verfahren nicht einzutreten, sondern darf über das Ablehnungsgesuch zusammen mit der Hauptsacheentscheidung und unter Mitwirkung des abgelehnten Richters entscheiden (vgl. BFH-Beschluss vom 11. Februar 2003 VII B 330/02 und VII S 41/02, BStBl II 2003, 422 m.w.N.). So verfährt der Senat im vorliegenden Fall.

2. Ein Ablehnungsgesuch ist nur zulässig, wenn bezogen auf den abgelehnten Richter ein Ablehnungsgrund dargelegt und glaubhaft gemacht (§ 44 Abs. 2 Satz 1 ZPO in Verbindung mit § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das hat der Kläger hier nicht getan. 31

a) Der Kläger stützt sein Ablehnungsgesuch auf eine Formulierung im Schreiben vom 17. Januar 2008, das der Berichterstatter, Richter am Finanzgericht ..., verfasst hat. Einen Ablehnungsgrund gegenüber dem Vorsitzenden Richter am Finanzgericht ... und gegenüber der Richterin am Finanzgericht ... hat der Kläger damit nicht dargelegt. Daran ändert der Bezug des Berichterstatters auf eine vorangegangene "Beratung unter den Berufsrichtern des Senates" nichts. 32

b) Die vom Kläger beanstandete Formulierung im Schreiben vom 17. Januar 2008 ist unter keinem denkbaren Gesichtspunkt geeignet, Misstrauen gegen die Unparteilichkeit des Richters am Finanzgericht ... zu rechtfertigen (§ 42 Abs. 2 ZPO). Er hat unter Ziffer 5 eingangs darauf hingewiesen, dass der Kläger die hier strittigen Erlöse in der Buchführung seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet und mit 7% umsatzversteuert habe. Diese Tatsache ergibt sich aus der dem Senat vorliegenden Bilanz- und Umsatzsteuerakte. Daran anknüpfend hat der Berichterstatter beim Kläger noch Unterlagen und Vortrag angefordert. Eine rechtliche Bewertung dieses Sachverhaltes anhand der §§ 51 bis 68 AO enthält das Berichterstatterschreiben entgegen der klägerischen Darstellung nicht. Im Übrigen liegt dieser ein fehlerhaftes Begriffsverständnis zugrunde. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb und der Zweckbetrieb schließen sich nämlich nicht – wie der Kläger meint – gegenseitig aus. Aus §§ 64 Abs. 1, 65 AO folgt, dass jeder Zweckbetrieb zugleich ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist, welcher den gemeinsamen Oberbegriff für Zweckbetriebe und Nicht-Zweckbetriebe bildet. 33

II. Der Senat geht in Übereinstimmung mit den Beteiligten davon aus, dass das Klageverfahren nicht nach § 74 FGO bis zur Entscheidung über die Billigkeitsklage 6 K 4264/04 auszusetzen ist. Im vorliegenden Verfahren ist Prüfungsmaßstab allein die Rechtmäßigkeit der geänderten Umsatzsteuerbescheide. 34

III. Die Umsatzsteuer für die Streitjahre kann nicht herabgesetzt werden, weil die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide nicht rechtswidrig sind und der Kläger dadurch nicht in seinen Rechten verletzt wird (§ 100 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat nach §§ 164 Abs. 2, 168 AO zu Recht geänderte Umsatzsteuerbescheide erlassen und in den Jahren 1996, 1999 und 2000 die strittigen Umsätze des Klägers aus Boxenvermietung, Futtermittelverkauf, Hängerplatzvermietung und Hallennutzung zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen sowie in allen Streitjahren den Regelsteuersatz angewandt. 35

1. Die vorgenannten Umsätze sind in den Jahren 1996, 1999 und 2000 nicht von der Umsatzsteuer befreit gewesen. 36

a) Aus dem nationalen Recht ergibt sich keine entsprechende Befreiungsvorschrift. Von den in § 4 UStG abschließend geregelten Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen greift im Streitfall keine zugunsten des Klägers ein. 37

aa) Die Umsätze sind – auch nicht teilweise - nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei.

Die vom Kläger mit seinen Mitgliedern geschlossenen Einstellungsverträge setzen sich aus Elementen des Mietvertrags, des Kaufvertrags und des Dienstvertrags (§§ 535, 433, 611 BGB) zusammen. Der Kläger gewährt den Gebrauch der jeweiligen Box, der Reithallen und der Außenanlagen, er verkauft Futter sowie Einstreu und übernimmt schließlich die Fütterung der Pferde sowie das Misten der Box. Die Gegenleistung hat in den Streitjahren in einem einheitlichen Entgelt zwischen ... DM und ... DM bestanden. Ungeachtet der Handhabung in der Buchführung des Klägers kann dieses Entgelt nicht wie bei einem sog. gemischten Vertrag auf die einzelnen Lieferungen und Leistungen aufgegliedert und sodann auf die Vermietungsleistung § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG angewandt werden. 39

Im Anschluss an die Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Verträgen, die Merkmale einer Vermietung und anderer Leistungen aufweisen (BFH-Urteile vom 7. Oktober 1987 V R 2/79, BStBl II 1988, 88; vom 21. April 1993 XI R 55/90, BStBl II 1994, 266; vom 16. Mai 1995 XI R 70/94, BStBl II 1995, 750 und vom 31. Mai 2001 V R 97/98, BStBl II 2001, 658) geht der erkennende Senat davon aus, dass die hier zu beurteilenden Einstellungsverträge als Verträge eigener Art ein einheitliches Ganzes bilden, deren Schwerpunkt auf der Pflege der Pferde als einheitlicher Leistung des Klägers liegt. Auch wenn er nach dem Vertrag nicht für das Reiten der Pferde zuständig ist, sind die mehrmalige Fütterung jeden Tag sowie das Misten für die artgerechte Haltung der Pferde unverzichtbar. Demgegenüber ist die Vermietung der Box und die Nutzungsmöglichkeit der Reithallen sowie der Außenanlagen nur von untergeordneter Bedeutung und treten als unselbständige Bestandteile hinter die einheitlichen Pflegeleistungen zurück. Das zeigt sich auch am Aufteilungsmaßstab, den der Kläger bei seiner internen Buchung des einheitlichen Entgeltes gewählt hat. Danach entfallen auf den Verkauf des Futters nur etwa 33% und auf die Hallennutzung 5%, auf die sog. Boxenmiete dagegen 62%. In dieser ist neben dem Entgelt für den eigentlichen Gebrauch der unterschiedlich großen Boxen auch die Gegenleistung für die Pflegeleistungen enthalten. Nach der Schilderung der Schatzmeisterin in der mündlichen Verhandlung beträgt die anteilige Boxenmiete aktuell etwa ... €. Da für Fütterung und Ausmisten ständig verfügbares Personal notwendig ist, schätzt der Senat den Anteil der Pflegeleistungen im Ergebnis auf etwa die Hälfte des Gesamtentgeltes. 40

Eine eigenständige Bedeutung hat lediglich die Hängerplatzvermietung. Für sie ist bereits nach dem Einstellungsvertrag ein gesondertes Entgelt zu zahlen. Ferner zeigt die nur begrenzte Kapazität von zehn Plätzen, dass nicht jeder der über 40 Pferdeeinsteller diese Leistung in Anspruch nehmen kann, sie also anders als die ständige Pflege kein zwingend erforderlicher Bestandteil des Einstellungsvertrages mit dem Kläger ist. Der Anteil der Einnahmen aus der Hängerplatzvermietung liegt in allen Streitjahren unter einem Prozent der gesamten Einnahmen aus den Einstellungsverträgen. 41

Die Behandlung der Hängerplatzvermietung als umsatzsteuerlich selbständige Leistung des Klägers führt im Streitfall gleichwohl zu keinem Teilobsiegen des Klägers. Nach der speziellen Regelung in § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ist die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen abweichend vom Satz 1 kein von der Umsatzsteuer befreiter Umsatz. 42

bb) Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG liegt ebenfalls nicht vor. Bei Einrichtungen, die – wie der Kläger - durch die Förderung des Sportes gemeinnützigen Zwecken dienen (§ 52 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 AO), sind nach § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG die von den Einrichtungen durchgeführten sportlichen Veranstaltungen von der Umsatzsteuer 43

befreit. Darunter fällt indessen das Einstellen von Reitpferden der Mitglieder beim Kläger nicht.

Eine Auslegung von § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG nach Maßgabe der noch zu behandelnden EG-Richtlinie ist nicht möglich, da der nationale Gesetzgeber diese EG-Richtlinie ersichtlich nicht umgesetzt, sondern an den Begriff der sportlichen Veranstaltung als sog. Zweckbetrieb gemäß § 67a AO angeknüpft hat. Eine sportliche Veranstaltung im Sinne des § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG ist deshalb eine organisatorische Maßnahme eines Sportvereines, die es aktiven Sportlern ermöglicht, Sport zu treiben. Es genügt nicht, wenn die Maßnahme nur eine Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen bzw. -anlagen oder bloß eine konkrete Dienstleistung, wie z.B. die Beförderung zum Ort der sportlichen Betätigung oder ein spezielles Training für einzelne Sportler, zum Gegenstand hat, die lediglich die Voraussetzungen für eine sportliche Veranstaltung schafft. (vgl. BFH-Urteile vom 9. August 2007 V R 27/04, BFH/NV 2007, 2213 und vom 11. Oktober 2007 V R 69/06, BFH/NV 2008, 322). So liegt der Streitfall. Die Überlassung der Pferdeboxen und die in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen durch den Kläger schaffen lediglich die Voraussetzungen dafür, dass die Eigentümer mit ihren Pferden aktiven Reitsport betreiben können. 44

b) Ohne Erfolg bleibt die Berufung des Klägers auf die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates (vom 17. Mai 1977). Deren Art. 13 regelt unter der Überschrift "Steuerbefreiungen im Inland" im Teil A Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten. 45

aa) Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m der Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben. Hier ist die Pflege der Pferde eine bestimmte, in engem Zusammenhang mit Reitsport und Körperertüchtigung der Vereinsmitglieder stehende Dienstleistung, die der Kläger als gemeinnützig anerkannte Einrichtung ohne Gewinnstreben an Personen erbringt, die Reitsport und Körperertüchtigung ausüben. 46

Von der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m vorgesehenen Steuerbefreiung sind jedoch durch Abs. 2 Buchstabe b der Richtlinie Dienstleistungen ausgeschlossen, wenn - sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind (erster Spiegelstrich) - sie im wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die im unmittelbaren Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden (zweiter Spiegelstrich). 47

Die Bestimmungen zu den beiden Spiegelstrichen gelten alternativ. Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn einer bei der beiden Ausschlusstatbestände vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 19. Februar 2004 V R 39/02, BStBl II 2004, 672). Im vorliegenden Fall sind beide Alternativen erfüllt. 48

bb) Die Dienstleistung des Klägers ist zur Ausübung der Tätigkeit, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich. Unerlässlich ist eine Dienstleistung nur, wenn ohne sie die steuerbefreite Tätigkeit nicht möglich wäre; daran fehlt es, wenn die Dienstleistung für die steuerbegünstigte Tätigkeit entbehrlich ist (BFH-Urteile vom 25. Januar 2006 V R 46/04, BStBl II 2006, 481; vom 27. April 2006 V R 53/04, BStBl II 2007, 16). Es genügt nicht, dass die Dienstleistung nach den heutigen Anforderungen an den äußeren Rahmen der steuerbefreiten Tätigkeit üblich ist und von den Personen, denen gegenüber die Tätigkeit erbracht wird, erwartet und gerne in Anspruch genommen wird (BFH-Urteil vom 18. August 49

Der BFH hat bereits durch Urteil vom 2. Oktober 1968 (I R 40/68, BStBl II 1969, 43) 50  
entschieden, dass der satzungsmäßige Zweck eines Reitsportvereins keineswegs allein  
durch Unterhaltung eines Pferdepensionsbetriebes erreicht werden könne und nur auf  
diesem Weg seine einzig mögliche Erfüllung finde. Die Erfüllung des Satzungszweckes  
bedinge vielmehr, dass die Mitglieder in ihrer überwiegenden Mehrzahl über eigene Pferde  
verfügen, die sie reiten, aufstallen und pflegen. Dass die Eigentümer der Pensionspferde  
deren Benutzung durch andere, insbesondere jugendliche Vereinsmitglieder erlauben, sei  
kein Indiz für die Notwendigkeit der Unterhaltung eines Pensionsbetriebs zur Erreichung des  
Satzungszwecks. An diesen Grundsätzen hat der BFH im Urteil vom 19. Februar 2004 (V R  
39/02, BStBl II 2004, 672) festgehalten. Der abweichenden Ansicht des Klägers kann der  
erkennende Senat nicht folgen. Sie wird durch den feststehenden Sachverhalt nicht getragen.

Es ist immer eine Frage des Einzelfalles, in welchem Umfang sich ein Jugendlicher oder 51  
Erwachsener in einer bestimmten Sportart engagieren will. Manchen genügen bereits  
Grundkenntnisse, wofür die vereinseigenen Pferde ausreichen. Im Übrigen trifft es nicht zu,  
dass mit allen Pensionspferden Reitunterricht für Fortgeschrittene erteilt werden kann. Dies  
hat der Vorstandsvorsitzende des Klägers in der mündlichen Verhandlung eingeräumt. Wären  
die Pensionspferde unerlässlich für den Satzungszweck des Klägers, hätte er in die  
Einstellungsverträge eine entsprechende Verpflichtung aufgenommen, die im Zweifel von den  
Eigentümern jedoch nicht akzeptiert worden wäre. Dass gleichwohl im Einzelfall immer  
genügend Pensionspferde für den Reitunterricht der Fortgeschrittenen zur Verfügung stehen,  
liegt nach Einschätzung des Senats daran, dass die Einsteller ein eigenes wirtschaftliches  
Interesse daran haben, Reitbeteiligungen für Jugendliche einzurichten. Sie stellen damit zum  
einen sicher, dass ihre Pferde auch dann zuverlässig geritten werden, wenn sie als  
Eigentümer selbst dazu nicht in der Lage sind. Zum anderen ermöglicht eine von den  
Jugendlichen zu zahlende Gegenleistung den Einstellern, die nicht unerheblichen Kosten aus  
den Pensionsverträgen weiterzugeben. Der Kläger hat in den Einstellungsverträgen eine  
Reitbeteiligung ausdrücklich akzeptiert.

cc) Unabhängig davon, dass die Einstellerverträge für die Förderung des Reitsportes nicht 52  
unerlässlich waren, scheidet die Steuerbefreiung auch deshalb aus, weil sie im Wesentlichen  
dazu bestimmt gewesen sind, dem Kläger zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu  
verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeit von der Mehrwertsteuer  
unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt worden sind.

Dass die Einstellungsverträge entgegen der Darstellung des Klägers im Klageverfahren in 53  
den Streitjahren tatsächlich im Wesentlichen dazu bestimmt waren, der Einrichtung  
zusätzliche Einnahmen zu verschaffen, ergibt sich aus den Jahresabschlüssen. Darin hat der  
Kläger die Einnahmen aus der Pferdeboxvermietung nebst Futterverkauf, Hallennutzung und  
Anhängerplatzvermietung nicht dem Bereich Zweckbetrieb, sondern dem übrigen Bereich des  
wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zugeordnet. Dies ist ein Indiz dafür, dass der Vorstand des  
Klägers den Sachverhalt in den Streitjahren ebenfalls so beurteilt hat, mag er dabei auch dem  
steuerlichen Berater gefolgt sein.

Bei der Prüfung, ob eine Einrichtung ohne Gewinnstreben eine Tätigkeit in unmittelbarem 54  
Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen  
Unternehmen durchgeführt hat, kommt es auf die Konkurrenzsituation an, die auf dem Markt  
für die jeweilige Tätigkeit herrscht (BFH-Urteil vom 25. Januar 2006 V R 46/04, BStBl II 2006,  
481). Eine Wettbewerbssituation wird weder dadurch ausgeschlossen, dass die fragliche  
Tätigkeit im Rahmen einer geschlossenen Gesellschaft nur gegenüber den Mitgliedern der

Einrichtung durchgeführt wird, noch dass in der unmittelbaren Umgebung der Einrichtung keine gewerblichen Unternehmer vorhanden sind und aus diesem Grund die fragliche Tätigkeit tatsächlich überwiegend nur gegenüber Mitgliedern der Einrichtung erbracht wird (BFH-Urteile vom 21. April 2005 V R 6/03, BStBl 2005, 899 und vom 18. August 2005 V R 20/03, BStBl II 2005, 910). Der Grundsatz der umsatzsteuerlichen Neutralität gebietet es, Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung nicht unterschiedlich zu behandeln. Dieser Aspekt spielt bei der Pferdepensionshaltung durch gemeinnützige Vereine eine erhebliche Rolle, weil diese in erheblichem Umfang in Konkurrenz zu gewerblichen Pensionsställen stehen (BFH-Urteile vom 2. Oktober 1968 I R 40/68, BStBl II 1969, 43 und vom 19. Februar 2004 V R 39/02, BStBl 2004, 672).

Auf der Basis der vorstehenden Rechtsprechung ist der Kläger mit Verfügungen vom 13. August 2007 und 11. September 2007 gemäß § 79b Abs. 2 Nr. 1 FGO aufgefordert worden, bis zum 26. September 2007 vorzutragen, wie sich in den Streitjahren die Wettbewerbssituation in seinem – des Klägers – Einzugsbereich darstelle und welche sonstigen Anbieter es im Umkreis von 75 km gebe. Dabei hat der Senat berücksichtigt, dass der Kläger durch ..... mit einer nahegelegenen Zufahrt verkehrsmäßig gut erreichbar ist. 55

Hierauf haben die Beteiligten mit Schriftsätzen vom 7. und 25. September 2007 umfangreiche Liste mit Vereinen und Unternehmen eingereicht, die Pferdepensionen anbieten. Diese bestätigen, dass der Kläger insoweit im Wettbewerb mit diversen gewerblichen Unternehmen steht. 56

Soweit der Kläger dem entgegen getreten ist, ist sein Vortrag unzureichend. Dies hat der Beklagte schriftsätzlich und zuletzt in der mündlichen Verhandlung zu Recht eingewandt. Bei der Wettbewerbssituation geht es allein um Angebot und Nachfrage auf dem Gebiet der Pferdepensionen. Das Reitangebot im Übrigen ist nicht relevant. Einen Pensionsplatz benötigen auch die Eigentümer von Pferden, die keine besonderen reitsportlichen Ambitionen - wie die Teilnahme an Turnieren - haben. Im Übrigen enthält die Liste des Beklagten nicht nur reine Pensionsbetriebe. Reitunterricht, eine Reithalte sowie Außenanlagen bieten zum Beispiel die Reitanlage 6 und 7 in .... sowie 8 in ...an, um nur einige aus der Liste des Beklagten herauszugreifen. Zu ihnen hat der Kläger sich nicht geäußert. Mit dem Hinweis, dass bei ihm – dem Kläger – in den Streitjahren Pferdeboxen leergestanden haben, ist nicht dargetan, dass es keinen Wettbewerb gegeben habe. 57

Ein Anlass für weitere Ermittlungen (§ 76 Abs. 1 FGO) besteht im Streitfall nicht. 58

dd) Der Senat sieht die rechtlichen Voraussetzungen von Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie durch die zitierte BFH-Rechtsprechung als hinreichend geklärt an, so dass die vom Kläger begehrte Vorlage des Streitfalles an den EuGH nach Art. 234 EG-Vertrag nicht in Frage kommt. 59

2. Die strittigen Umsätze sind in allen Streitjahren mit dem jeweiligen Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG zu besteuern. Die Voraussetzungen für den ermäßigten Steuersatz von 7% gemäß § 12 Abs. 2 UStG liegen nicht vor. 60

a) Der Verkauf von zubereitetem Futter fällt im Streitfall nicht unter § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG in Verbindung mit Nr. 37 der Anlage dazu. Wie ausgeführt erbringt der Kläger aufgrund der Einstellungsverträge eine einheitliche Pflegeleistung, die nicht in die einzelnen Bestandteile ausgegliedert werden kann. 61

b) Das Einstellen und Betreuen von Reitpferden zur Ausübung von Freizeitsport ist kein Halten von Vieh im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG (BFH-Urteil vom 22. Januar 2004 V R 41/02, BStBl II 2004, 757).

c) Die Steuerermäßigung kann schließlich nicht aus § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 1 UStG abgeleitet werden. Denn nach Satz 2 dieser Bestimmung kommt der Steuersatz von 7% nicht zur Anwendung bei Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgen, wenn sie Leistungen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausführen. Die Pflegeleistungen des Klägers aufgrund der Einstellungsverträge sind nach § 14 AO ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Die Steuervergünstigung bleibt dem Kläger auch nicht gemäß § 64 Abs. 1 AO erhalten, weil die Pflegeleistungen kein Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO sind. Die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke des Klägers können nicht nur durch den Geschäftsbetrieb Pferdepension erreicht werden, wie § 65 Abs. 1 Nr. 2 AO verlangt. Ferner tritt der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des Klägers zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art in Wettbewerb und zwar in einem größeren Umfang, als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist, was nach § 65 Abs. 1 Nr. 3 AO einem Zweckbetrieb entgegen steht. Wegen der Einzelheiten der Begründung wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen zu Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie Bezug genommen, die mit § 65 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO im Wesentlichen übereinstimmen. Da die Pferdepension für die steuerbegünstigten Zweck des Klägers nicht zwingend notwendig ist, ist ein Wettbewerb zu nicht begünstigten Betrieben nicht unvermeidbar.

63

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

64

V. Gründe für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 FGO sind nicht ersichtlich. Die umsatzsteuerliche Behandlung von Pferde-Einstellungsverträgen ist durch das BFH-Urteil vom 19. Februar 2004 (V R 39/02, BStBl II 2004, 672) in rechtlicher Hinsicht geklärt. Der vorliegende Streit betrifft lediglich die Anwendung auf den konkreten Sachverhalt.

65