
Datum: 18.04.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 2738/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0418.9K2738.15.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, XI R 19/18

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Kläger den Vorsteuerabzug für Eingangsumsätze im Rahmen eines von ihm betriebenen Pferderennstalls geltend machen kann, oder ob dem entgegensteht, dass es sich hierbei um sog. Repräsentationssaufwand im Sinne des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG handelt. 1 2
- Hauptberuflich war der Kläger in den Streitjahren ...manager der von ihm beherrschten T. Das 1991 vom Kläger in der Rechtsform einer KG gegründete Unternehmen mit Sitz in A verwaltet laut eigenen Angaben derzeit ca. ... Euro in 15 unterschiedlichen E und gilt als führend im Bereich der qualitativen ...analyse. Daneben war der Kläger Inhaber eines Pferderennstalls, den er in den Streitjahren als Einzelunternehmer betrieb. Den Pferderennstall gründete er bereits im Jahr Seit ... war der Kläger zudem Präsident des L e.V. In den Streitjahren fanden u.a. in A das ...Rennen am ..., der ...Galopp am ... und ... sowie der ...Trial am ... statt. 3
- Die jährlichen Betriebseinnahmen des Rennstalls lagen in den Jahren 2007 bis 2014 zwischen ... € und ... €. Hierbei handelte es sich um Preisgelder, Transportbeihilfen sowie Besitzer- und Züchterprämien. Ferner wurden Einnahmen aus dem Verkauf der Rennpferde erzielt. 4

Im Durchschnitt gehörten ... Rennpferde zum Rennstall. Die Pferde wurden zum großen Teil angekauft, zum Teil auch selbst gezüchtet. In beiden Fällen erfolgte ein professionelles Training, nach welchem die Pferde an Rennen in ganz Europa teilnahmen. Im Streitzeitraum waren die Pferde zu ... Rennen angemeldet (sogenannte Nennungen). Tatsächlich wurden ... Rennen bestritten, bei denen in ... Fällen Preisgelder erzielt wurden. Die Diskrepanz zwischen Nennungen und den tatsächlichen Renneinsätzen liegt darin begründet, dass der Kläger in ... Fällen nach Bekanntwerden der weiteren, am Rennen teilnehmenden Pferde, die Gewinnchancen seiner Pferde neu einschätzte und diese aufgrund einer prognostizierten mangelhaften Erfolgchance zur Vermeidung unnötiger Transport- und Unterbringungskosten der Pferde zurückzog. Weitere Erlöse erzielte der Kläger aus dem Verkauf von Rennpferden, die für den Rennbetrieb nicht mehr geeignet waren. Der ertragsteuerliche Gewinn des Klägers, den er nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte, betrug in den Streitjahren:

5

2007:	- ... €,
2008:	- ... €,
2009:	- ... €,
2010:	- ... €,
2011:	- ... €,
2012:	+ ... €,
2013:	- ... €,

6

Die vom Kläger ermittelte Vorsteuer betrug danach in Summe:

7

2007:	... €,
2008:	... €,
2009:	... €,
2010:	... €,

8

2011:	... €,
2012:	... €,
2013:	... €,

Wegen der Einzelheiten wird auf die Gewinnermittlungen des Klägers für die Jahre 2007 bis 2014 verwiesen (Bl. 28 ff. der Prozessakte). 9

Ertragsteuerlich beurteilte der Beklagte den Betrieb des Pferderennstalls im Anschluss an eine steuerliche Außenprüfung als „Liebhabereibetrieb“, was zwischen den Beteiligten unstrittig ist. 10

In umsatzsteuerlicher Hinsicht vertrat der Beklagte in Einklang mit der Betriebsprüfung – insoweit wird auf den BP-Bericht vom 3. Juli 2014 verwiesen – die Auffassung, dass der Kläger mit der Haltung der Rennpferde überwiegend Repräsentationszwecke für sich und die von ihm beherrschte T verfolge und der Pferderennstall der Freizeitgestaltung des Klägers diene. Zur Begründung stützte sich der Beklagte insbesondere auf folgende, in Auszügen wiedergegebene Aussagen des Klägers in den Medien: 11

... 12

„...“ 13

... 14

„...“ 15

... 16

„...“ 17

Hinsichtlich weiterer Artikel aus den Medien wird auf Seite 7 des Betriebsprüfungsberichts vom 3. Juli 2014 sowie auf Bd. 1 der Außenprüfungsakten (hinter Trennblatt 4) verwiesen. 18

Aus den vorgenannten Gründen versagte der Beklagte den Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen für den Pferderennstall gemäß § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG und stützte sich dabei im Wesentlichen auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 2. Juli 2008, XI R 66/06, in dem der BFH ausführte, dass das Halten von 1 oder 2 Rennpferden einen „ähnlichen Zweck“ im Sinne des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG darstellen könne. Gegen die daraufhin vom Beklagten für die Streitjahre 2007 bis 2013 erlassenen Umsatzsteuerbescheide vom 2. Dezember 2014 und 27. April 2015 legte der Kläger fristgerecht Einsprüche ein. 19

Diese Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidungen vom 23. September 2015 unter Hinweis auf sein Erörterungsschreiben vom 15. April 2015 als unbegründet zurück. Der Beklagte führte hierin zusammengefasst aus, dass weder die Größe des Betriebs noch das unstrittige Vorhandensein erheblicher Umsätze für den Streitfall von Relevanz seien. Denn 20

beide Umstände würden nichts daran ändern, dass es sich bei dem Pferderennstall um ein Freizeitvergnügen des Klägers handele. Allein dessen höherer finanzieller Aufwand könne für sich genommen keine andere Beurteilung rechtfertigen, da sowohl der Tatbestand der Freizeitgestaltung wie auch die persönliche Repräsentation aufgrund der wiederholt vom Kläger in den Medien getätigten Aussagen belegt seien. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung und das Erörterungsschreiben vom 15. April 2015 verwiesen.

Gegen die Einspruchsentscheidung hat der Kläger fristgerecht am 13. Oktober 2015 Klage erhoben, mit der er sein Begehren, den Vorsteuerabzug für die Eingangsumsätze steuerlich geltend machen zu können, weiter verfolgt. Zur Begründung führt er – zusammengefasst – aus, dass sich der Beklagte zu Unrecht im Streitfall auf das Urteil des BFH vom 2. Juli 2008, XI R 66/06 berufe. Anders als in dem vom BFH entschiedenen Fall, in dem es um das Halten von 1 oder 2 Rennpferden gegangen sei, habe er in den Streitjahren durchschnittlich ... Rennpferde in seinem Unternehmen eingesetzt. Eine solche Dimension lasse von vornherein nicht auf die Verfolgung von Repräsentationszwecken, sondern vielmehr auf das Betreiben eines wirtschaftlichen Unternehmens schließen. Auch habe der BFH in der Entscheidung lediglich angedeutet, dass das Halten von 2 Rennpferden möglicherweise Repräsentationszwecken diene; eine abschließende Stellungnahme habe der BFH hierzu nicht abgegeben. Außerdem habe der BFH judiziert, dass ein ähnlicher Zweck nur dann vorliege, wenn die Rennpferde unter anderem einer überdurchschnittlichen Repräsentation oder der Freizeitgestaltung des Steuerpflichtigen dienen. Von einer überdurchschnittlichen Repräsentation des Pferderennstalls für die T könnte allenfalls dann die Rede sein, wenn der Pferderennstall vorrangig dem Zweck gedient hätte, neue Geschäftsbeziehungen mit Vertriebs- und Geschäftspartnern der T aufzubauen bzw. solche Geschäftsbeziehungen zu vertiefen. Vertriebs- und Geschäftspartner der T hätten indes lediglich an 8 Renntagen teilgenommen.

Angesichts der Gesamtzahl von ... Renneinsätzen und ... Nennungen sei die Teilnahme der Vertriebs- und Geschäftspartner der T von absolut untergeordneter Bedeutung und steuerrechtlich zu vernachlässigen. Darüber hinaus habe er – was zwischen den Beteiligten unstrittig ist – Vertriebs- und Geschäftspartner der T in anderen Sportarten, insbesondere zu Fußballspielen, eingeladen. Diese Kosten hätten sich auf eine Gesamtsumme von ca. 150.000 € bei insgesamt 180 Veranstaltungen im Zeitraum 2007 bis 2011 belaufen. Das verdeutliche, dass sich die Kosten für die Teilnahme der Vertriebs- und Geschäftspartner an Pferderennveranstaltungen in Höhe von ca. 18.000 € bei 8 Veranstaltungen als verschwindend gering darstelle. Für die T spiele der Pferderennstall im Grunde genommen keine Rolle.

Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 12. Februar 2009, V R 61/06 sei eine überdurchschnittliche Repräsentation dann zu verneinen, wenn der Betrieb in größerem Umfang und mit erheblichen Umsätzen betrieben werde. Das gelte selbst dann, wenn das Unternehmen – wie in seinem Fall – ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werde. Diese Voraussetzungen seien für sein Unternehmen zu bejahen. Bereits die durchschnittliche Anzahl von ... Rennpferden spreche für das Vorliegen eines Betriebs in größerem Umfang. Das gelte auch hinsichtlich der insgesamt ... Rennteilnahmen, den ... Nennungen und den in ... Fällen erzielten Preisgelder.

Darüber hinaus belegten auch die Betriebseinnahmen in einer Höhe von ... € bis ... € jährlich und die hiermit einhergehenden Betriebsausgaben, die sich zwischen ... € und ca. ... € jährlich bewegt hätten, dass der Pferderennstall das Ausmaß eines gewöhnlichen Hobbys bei Weitem überstiegen habe und daher umsatzsteuerrechtlich relevant sei. Von einer

überdurchschnittlichen Repräsentation des Pferderennstalls für die T könne nach der Entscheidung des BFH vom 12. Februar 2009, V R 61/06 damit nicht ausgegangen werden.

Wenn sich der Beklagte darauf stütze, dass der Kläger in diversen Zeitungsinterviews die Aussage getätigt habe, dass der Pferderennsport sein Hobby und seine Leidenschaft sei, rechtfertige das im konkreten Streitfall nicht, den Rennstall der Freizeitgestaltung zuzuordnen. Es gelte vielmehr, dass er „sein Hobby zum Beruf“ gemacht habe. Er betreibe einen professionellen Pferderennstall, mit derzeit ... professionellen Trainern im Inland und ... weiteren professionellen Trainern in G. Der eigentliche Betrieb des Rennstalls werde ausschließlich von dafür ausgebildeten Fachkräften ausgeübt. Außerdem würden die Pferde – und auch das ist zwischen den Beteiligten unstrittig – von professionellen Jockeys und nicht vom Kläger hobbymäßig geritten. Die betrieblichen Zahlen und Daten zeigten, dass bei dem Betrieb des Pferderennstalls der unternehmerische Aspekt eindeutig im Vordergrund gestanden habe. 25

Auch der Umstand, dass er in ... Fällen die Nennung seiner Pferde zurückgezogen habe, um hierdurch bei fehlender Gewinnchance Kosten zu vermeiden, zeige, dass er den Rennstall nicht als Hobby betreibe. Im Übrigen besuche er auch nur wenige Rennveranstaltungen, an denen seine Pferde teilnähmen, sondern vielmehr Champions League-Spiele und in der Regel an jedem zweiten Wochenende mit Geschäftsfreunden die ...spiele des B, für die er mehrere VIP-Karten besitze. Seine Freizeit sei durch seinen zeitintensiven Beruf als ...manager ohnehin auf ein Minimum reduziert, so dass kaum Freizeit verbleibe, um sich seinen Rennpferden zu widmen. 26

Das Finanzgericht Niedersachsen habe 2005 (Az.: 5 K 642/00) in einem ähnlich gelagerten Sachverhalt, in dem der dortige Kläger Einnahmen aus einem ertragsteuerlich als Liebhabereibetrieb zu qualifizierten Pferderennstall erzielte, keinen ähnlichen Zweck im Sinne des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG gesehen. Denn nach der Entscheidung des FG Niedersachsen sei diese Regelung jedenfalls dann einschränkend auszulegen, wenn weder die Repräsentation noch die Freizeitgestaltung des Steuerpflichtigen im Vordergrund stünde. Gegen eine vollständige Neutralisierung der Vorsteuer spreche nach dem vorgenannten Urteil auch der Umstand, dass trotz Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit jeglicher Vorsteuerabzug über den Weg des Repräsentationsaufwandes im Ergebnis rückgängig gemacht würde. Es stelle ein absurdes Ergebnis dar, jemanden zunächst als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG einzustufen, um anschließend die Unternehmerstellung wieder zu verneinen. 27

Der Kläger beantragt, 28

- 1. die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide vom 2. Dezember 2014 für die Jahre 2007 ~~230~~ bis 2012 und den Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 27. April 2015 sowie die verbundenen Einspruchsentscheidungen vom 23. September 2015 aufzuheben,
- 2. im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 31

Der Beklagte beantragt, 32

die Klage abzuweisen. 33

Zur Begründung beruft er sich auf seine Ausführungen in dem Schreiben vom 15. April 2015 sowie auf die Ausführungen aus dem Betriebsprüfungsbericht der Groß- und 34

Entscheidungsgründe	35
Die zulässige Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Bescheide sind zwar zum einen insoweit rechtswidrig, als im Rahmen der Umsatzsteuerfestsetzungen Preisgelder, die abhängig von einer Platzierung gezahlt wurden, der Umsatzsteuer unterworfen worden sind. Zum anderen insoweit, als Leistungen steuerbegünstigt behandelt wurden, obgleich diese nicht für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt waren. Der Kläger ist hierdurch indes nicht in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO).	36
I. Soweit sich der Kläger gegen die Versagung des Vorsteuerabzugs aus den Eingangleistungen für den Pferderennstall gemäß § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG wendet, ist die Klage abzuweisen, da die angefochtenen Bescheide rechtmäßig sind und den Kläger nicht in seinen Rechten verletzen (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Der Beklagte hat dem Kläger zu Recht den Vorsteuerabzug aus den Eingangleistungen für den Pferderennstall versagt.	37
Gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, in Abzug bringen. Nicht abziehbar sind gemäß § 15 Abs. 1a UStG die Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt, entfallen. Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG umfasst dabei u.a. Aufwendungen für Segelyachten oder Motoryachten sowie für ähnliche Zwecke. Das gilt nach § 4 Abs. 5 S. 2 EStG nicht, wenn diese Zwecke Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind, was – dies ist auch zwischen den Beteiligten unstreitig – hier nicht der Fall ist.	38
Die Vorschrift ist zunächst anwendbar. Der Vorsteuerauschluss gemäß § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG steht sowohl hinsichtlich der laufenden Aufwendungen als auch hinsichtlich der Erwerbskosten in Einklang mit dem Unionsrecht, da diese Regelung – in der Form der Besteuerung des Aufwendungsgegenverbrauchs gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 lit. c UStG a.F. – bereits bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388 EWG (als Vorgängerrichtlinie der jetzigen Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Folgenden: MwStSystRL) im deutschen Umsatzsteuergesetz verankert gewesen ist und damit von der sog. Stand-Still-Klausel des Art. 176 Abs. 2 MwStSystRL umfasst wird (ausführlich BFH, Urteil vom 21. Mai 2014 – V R 34/13, BStBl. II 2014, 914; bestätigend BFH, Beschluss vom 2. Dezember 2014 – XI B 54/14, juris, vgl. auch BFH, Urteil vom 2. Juli 2008 – XI R 66/06, BStBl. II 2009, 206 noch zum Aufwendungsgegenverbrauch).	39
Der Vorsteuerauschluss gemäß § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG setzt auch nicht voraus, dass die genannten Aufwendungen im Rahmen eines andere Zwecke verfolgenden – als die der eventuellen Repräsentation dienenden – Unternehmens getätigt wurden. Weder lässt sich dies dem Gesetzeswortlaut entnehmen, noch wäre es mit dem Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) vereinbar, demjenigen Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug zu versagen, der z.B. einen Produktionsbetrieb betreibt und aus Repräsentationsgründen Pferde anschafft, nicht aber demjenigen, der durch die Pferde selbst einen organisatorisch selbständigen Betrieb unterhält (so BFH, BStBl. II 2009, 206). Dies verkennt etwa das Niedersächsische Finanzgericht in der vom Kläger zitierten Entscheidung (Urteil vom 29. April 2005 – 5 K 642/00, EFG 2005, 1809) wenn es dort heißt, das Abzugsverbot sei nur auf solche Fälle	40

anzuwenden, bei denen der private oder repräsentative Zweck neben dem eigentlichen Betriebsgegenstand liege. Die zitierte Entscheidung ist daher bereits aus diesem Grund nicht auf den Streitfall übertragbar. Denn umsatzsteuerrechtlich umfasst das Unternehmen vielmehr die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG).

Es liegen auch ähnliche Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG vor.

41

Ähnlich sind Zwecke, die in vergleichbarer Weise wie die ausdrücklich in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG genannten Gegenstände (Jagd, Fischerei, Segel- oder Motorjacht) bei typisierender Betrachtung einer überdurchschnittlichen Repräsentation, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der sportlichen Betätigung dienen. Das Abzugsverbot wurde geschaffen, weil der Gesetzgeber die genannten Ausgaben "ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation" ansah und "im Interesse der Steuergerechtigkeit und des sozialen Friedens" den Aufwand "nicht länger durch den Abzug ... vom steuerpflichtigen Gewinn auf die Allgemeinheit abgewälzt" wissen wollte (Begründung zum Regierungsentwurf des Steueränderungsgesetzes 1960, BTDrucks III/1811, S. 8). Ungeachtet ihrer betrieblichen Veranlassung dürfen die Ausgaben danach einkommensteuerlich bei der Ermittlung des Gewinns und umsatzsteuerlich nicht als Vorsteuer abgezogen werden. Eines konkret feststellbaren Zusammenhangs mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen bedarf es dafür nicht (so BFH, Urteil vom 2. August 2012 – IV R 25/09, BStBl. II 2012, 824). Aufwendungen, die jedoch ersichtlich nicht derartige Zwecke verfolgen, können vom Abzugsverbot ausgenommen sein (so BFH, BStBl. II 2009, 206 unter Verweis auf BFH-Urteile vom 7. Februar 2007 – I R 27-29/05, BFHE 216, 536; vom 3. Februar 1993 – I R 18/92, BFHE 170, 537, BStBl. II 1993, 367 und Urteil vom 10. Mai 2001 IV R 6/00, BFHE 195, 323, BStBl. II 2001, 575)

42

Der BFH hat hierzu etwa in der Entscheidung vom 2. Juli 2008 ausgeführt, dass das Halten eines preisgekrönten Rennpferdes typischerweise einem persönlichen, gegebenenfalls betrieblichen Repräsentationsbedürfnis entspreche (so BFH, BStBl. II 2009, 206 unter Verweis auf BFH, Urteil vom 9. Oktober 1963 – I 189/61 U, BStBl. III 1964, 79). Hiervon abzugrenzen ist das – auch vom Kläger hervorgehobene – Urteil des BFH vom 12. Februar 2009, in dem dieser entschieden hat, dass der Betrieb einer Pferdezucht in größerem Umfang mit erheblichen Umsätzen bei typisierender Betrachtung nicht in vergleichbarer Weise einer überdurchschnittlichen Repräsentation diene (BFH, Urteil vom 12. Februar 2009 – V R 61/06, BStBl. II 2009, 828). Im Unterschied zum vorliegenden Fall wie auch zur BFH-Entscheidung aus 2008 (in BStBl. II 2009, 206) betrieb die dortige Klägerin jedoch eine Pferdezucht, unter anderem mit dem Betriebszweigen Hengstaufzucht, Hengsthaltung mit Besamungsstation, Stutenhaltung mit Nachzucht sowie eine Pensionspferdehaltung – nicht jedoch wie im Streitfall vornehmlich einen Pferderennstall. Der Senat hält das Urteil in BStBl. II 2009, 828 daher bereits aufgrund der unterschiedlichen Sachlage nicht für uneingeschränkt übertragbar. Denn anders als eine Zucht mit den beschriebenen Betriebszweigen tritt ein Rennstall viel stärker ins Bild der (interessierten) Öffentlichkeit und ist daher auch nach Auffassung des Senats geeigneter, einem Repräsentationsbedürfnis des Steuerpflichtigen zu dienen. Im Streitfall ist der Senat jedoch nicht gehalten, allein aufgrund typisierender Betrachtung im Halten von Rennpferden einen der Repräsentation dienenden Zweck zu sehen. Denn der Senat ist davon überzeugt, dass das Halten von Rennpferden hier überwiegend der persönlichen Repräsentation des Klägers wie auch – wenn auch in geringerem Umfang – der von ihm beherrschten T diene.

43

Erstens belegen dies die zahlreichen Nennungen in den Medien, in welchen das Engagement und besondere Interesse des Klägers in Bezug auf den von ihm betriebenen Rennstall

44

hervorgehoben wird. Der Kläger stellt hier den Pferderennsport als seine große Leidenschaft sowie sein Hobby dar, welches ihm als Ausgleich zu seiner erfolgreichen Berufstätigkeit diene. Der Kläger zeichnet dadurch das Bild eines Unternehmers, der nicht nur beruflich, sondern auch privat überaus erfolgreich agiert. Die Thematik des pferdebegeisterten Managers wird dabei nicht nur in der Sportszene, sondern vielmehr auch von überregionalen und wirtschaftsnahen Medien aufgegriffen, um den Kläger persönlich und anschaulich zu beschreiben. Das prestigeträchtige Halten mehrerer Rennpferde sowie die medial präsente und erfolgreiche Führung eines Rennstalls prägen somit in erheblichem Maße dessen Außendarstellung.

Zweitens stützt der Pferderennstall zugleich die gesellschaftlich hervorgehobene Stellung des Klägers als Präsident des L und dient damit in erheblichem Maße dessen persönlicher Repräsentation, die mit einer solch herausgehobenen Stellung verbunden ist. 45

Drittens sind auch vielfältige Bezugnahmen zur T offenkundig. In der überwiegenden Anzahl der dem Gericht zur Verfügung stehenden Interviews wird stets hervorgehoben, dass der Kläger Inhaber dieser Gesellschaft ist. Der oben beschriebene positive Abfärbefekt gilt damit für diese gleichermaßen. Darüber hinaus ist die T als Namensgeber mehrerer Pferderennen in Erscheinung getreten und vermag damit ebenfalls vom positiven und exklusiven Image des Pferderennsports zu profitieren. 46

Mit Blick auf die vorgehend beschriebene Repräsentationsgeeignetheit des Rennstalls ist zudem festzuhalten, dass es nicht erforderlich ist, dass konkret ein messbarer positiver Effekt in der Außenwirkung nachgewiesen wird. Es genügt vielmehr die im Streitfall nach Überzeugung des Senats vorliegende Geeignetheit des Rennstalls zur Repräsentation. 47

Dass der Pferderennstall des Klägers ein professionell geführter Betrieb ist, welcher zugleich erhebliche Umsätze generiert, steht dem vorstehend beschriebenen Repräsentationsbedürfnis nicht entgegen. Vielmehr vermag der Kläger, der als ...manager überaus erfolgreich ist, sich entsprechend auch nur über einen herausgehobenen Betrieb in einem insoweit adäquaten Licht darzustellen. Sein erheblicher Geldeinsatz wie auch seine – vom Senat positiv unterstellt – professionelle Führung lassen den Betrieb damit nicht der Repräsentation entwachsen, sondern sind vielmehr im konkreten Fall erforderlich, um den beschriebenen Repräsentationseffekt zu erzielen. 48

Aus vergleichbaren Erwägungen ist es im Streitfall unbeachtlich, dass der Kläger die Pferde nicht selbst reitet. Zum einen kann eine erhebliche Repräsentation – wie sie nach Auffassung des Senats hier vorliegt – allgemein über das Betreiben eines Rennstalls erreicht werden und nicht nur über das eigene Reiten von Pferden. Zum anderen entspricht es auch hier vielmehr dem Bild des erfolgreichen Managers, dass der Rennstall vom Kläger betrieben wird, nicht jedoch dass dieser unbedingt notwendigerweise selbst „Hand angelegt“. 49

Der Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen für den Pferderennstall ist daher gemäß § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG zu versagen. Entsprechend sind die vom Kläger getätigten Lieferungen, die mit dem Erwerb steuerfreier Gegenstände zusammenhängen, nach § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei. Beides hat der Beklagte in seinen Bescheiden zutreffend berücksichtigt. 50

II. Die Klage ist ebenfalls unbegründet, soweit im Rahmen der Umsatzsteuerfestsetzungen Preisgelder, die abhängig von einer Platzierung gezahlt wurden, der Umsatzsteuer unterworfen wurden. Denn der Kläger schuldet die von ihm ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 S. 1 UStG. 51

- Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG u.a. sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Dieser Grundtatbestand ist unionsrechtskonform weit auszulegen, da die entsprechenden Vorgaben des Art. 2 MwStSystRL der harmonisierten Mehrwertsteuer grundsätzlich einen weiten Anwendungsbereich zuweisen. 52
- Ein Leistungsaustausch – Umsatz gegen Entgelt – setzt allerdings das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Leistung und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraus (BFH, Urteil vom 30. August 2017 – XI R 37/14, BFH/NV 2017, 1689). Dazu muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (BFH/NV 2017, 1689 m.w.N. auch zur Rechtsprechung des EuGH). 53
- Der EuGH hat hierzu in der Rechtssache Bastova (EuGH, Urteil vom 10. November 2016 – C-432/15, EU:C:2016:855, HFR 2017, 82) entschieden, dass die Teilnahme an einem Pferderennen keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung ist, wenn für die Teilnahme weder ein Antrittsgeld noch eine andere unmittelbare Vergütung gezahlt wird und nur die Eigentümer der Pferde mit einer erfolgreichen Platzierung ein – sei es auch im Voraus festgelegtes – Preisgeld erhalten. Denn die Ungewissheit einer Zahlung hebe den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der dem Leistungsempfänger erbrachten Dienstleistung und der gegebenenfalls erhaltenen Zahlung auf, da nicht davon ausgegangen werden könne, dass bereits für die bloße Teilnahme eine tatsächliche Gegenleistung erbracht werde (vgl. entsprechend bereits EuGH-Urteile Tolsma vom 3. März 1994 – C-16/93, EU:C:1994:80, HFR 1994, 357, und Cibo Participations vom 27. September 2001 – C-16/00, EU:C:2001:495, BFH/NV 2002, Beilage 1, 6). 54
- Echte Preisgelder in der Form von platzierungsabhängigen Rennpreisen bei Pferderennen unterliegen damit nicht der Umsatzsteuer (so auch *Michel*, jM 2018, 78 (79) entgegen BFH, Urteil vom 9. März 1972 – V R 32/69, 196, BStBl. II 1972, 556). Die Umsatzsteuer ist hier indes nicht zugunsten des Klägers zu kürzen, da dieser ausweislich seines Vorbringens in der mündlichen Verhandlung, hierüber im Wege der Gutschrift abgerechnet hat, wobei die Umsatzsteuer offen ausgewiesen wurde. Der Kläger schuldet daher die unrichtigerweise ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 S. 1 UStG. 55
- III. Ferner sind die Bescheide zwar insoweit rechtswidrig, als hier Leistungen steuerbegünstigt behandelt wurden, obgleich diese nicht für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt waren. Im vorliegenden Fall betrifft dies die bei den Pferderennen, die nicht von Pferdezücherverbänden veranstaltet wurden, gezahlten Antrittsgelder. Einer Änderung der angefochtenen Festsetzung steht indes das Verbot der Verböserung im finanzgerichtlichen Verfahren entgegen. Auch hier fehlt es daher entgegen § 100 Abs. 1 S. 1 FGO an einer Rechtsverletzung. 56
- Nach der gesetzlichen Grundlage des § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG in seiner unionsrechtlichen Auslegung dürfen nur sonstige Leistungen steuerbegünstigt werden, die in der Regel für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt sind. 57
- § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG geht, wie die anderen Ermäßigungstatbestände, auf Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL zurück, wonach ein Mitgliedstaat einen ermäßigten Steuersatz anwenden kann. Nach Art. 98 Abs. 2 S. 1 MwStSystRL ist diese Möglichkeit bei sonstigen Leistungen auf die in Anhang III zur MwStSystRL aufgelisteten Dienstleistungen beschränkt. 58

Nr. 1 des Anhangs III zur MwStSystRL betrifft zwar auch die Lieferung von Nahrungs-, Futtermitteln sowie Tieren, der Anwendungsbereich ist jedoch aufgrund der Rechtsprechung des EuGH auf solche Tiere zu beschränken, die gewöhnlich und allgemein dafür bestimmt sind, in die menschliche oder tierische Nahrungskette zu gelangen. Pferde fallen nicht unter den Anwendungsbereich der Vorschrift, selbst wenn einige von ihnen tatsächlich als Nahrung oder Futtermittel dienen sollten (EuGH vom 12. Mai 2011 – C-453/09, UR 2011, 827). Dienstleistungen werden von Nr. 11 des Anhangs III zur MwStSystRL umfasst, auch hier gilt jedoch, dass diese ausweislich des Wortlauts in der Regel für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt sein müssen.	59
Die vorliegenden reinen Sport- bzw. Freizeitveranstaltungen dienen damit als Leistungsprüfungen nicht der landwirtschaftlichen Erzeugung. Die dem Kläger gezahlten Antrittsgelder sind daher mit 19 % anstelle von 7 % zu versteuern. Da dies jedoch zu einer Erhöhung der Umsatzsteuer bezogen auf die mit der Klage angegriffene Steuerfestsetzung führen würde, läge insoweit eine unzulässige Verböserung vor.	60
IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	61
Die Revision wird zugelassen, weil die Rechtssache wegen der höchstrichterlich bislang nicht entschiedenen Frage, ob ein Betrieb größeren Umfangs und mit erheblichen Umsätzen nicht mehr einer überdurchschnittlichen Repräsentation i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG zu dienen geeignet ist, grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Auch weicht die Entscheidung von der des BFH vom 9. März 1972 – V R 32/69, 196, BStBl. II 1972, 556 zur Steuerbarkeit von Preisgeldern bei Pferderennen sowie von der Richtlinienanweisung der Verwaltung 12.2. Abs. 5 UStAE hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes ab.	62