

- ein Verstoß gegen die gesetzlichen Vorschriften toleriert wird.
- Alternativen zum Status als Idealverein wären
- ein Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft oder eine Abspaltung, allerdings nur bei einer Änderung der Ligastatuten oder
  - eine Konzessionierung als wirtschaftlicher Verein i.S.v. § 22 BGB.

Trotz der Entscheidung des *AG München* ist damit das Konstrukt „Bundesliga(ideal)verein“ weiterhin fragil. Die Praxis steht zwischen den Stühlen der Ligastatuten und einer konsistenten Rechtsanwendung.

## Gemeinnützigkeit der Sportvereine und Sportverbände – ein Überblick

Johannes Fein, Frankfurt am Main\*

*Die weit überwiegende Zahl der Sportvereine und Sportverbände ist als gemeinnützig anerkannt. Das Gemeinnützigkeitsrecht gewährt ihnen zahlreiche steuerliche Begünstigungen. Für Sportvereine und Sportverbände gelten allerdings vielfältige gemeinnützigkeitsrechtliche Sonderregelungen. Der nachfolgende Beitrag ist daher als Orientierung gedacht, um sich mit den Grundlagen der Besteuerung von gemeinnützigen Sportvereinen und ihren spezifischen Problembereichen vertraut zu machen.*

### A. Körperschaftsteuerliche Behandlung von gemeinnützigen Sportvereinen

#### I. Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG

Körperschaften, die nach der Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung steuerbegünstigten Zwecken dienen, sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG i.V.m. § 51 Abs. 1 AO von der Körperschaftsteuer befreit. Hierzu muss der Sportverein die Anforderungen der §§ 51 ff. AO erfüllen, insbesondere ausschließlich und unmittelbar den gemeinnützigen Zweck der Förderung des Sports i.S.v. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO verfolgen und dadurch die Allgemeinheit fördern i.S.v. § 52 Abs. 1 AO.<sup>1</sup>

##### 1. Förderung des Sports i.S.v. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO

Sport i.S.v. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO ist im Wesentlichen auf „körperliche Ertüchtigung“ gerichtet. Nicht vorausgesetzt wird, dass dies durch Leibesübungen erfolgt. Erforderlich ist aber eine körperliche, über das ansonsten übliche Maß hinausgehende Aktivität, die durch äußerlich zu beobachtende Anstrengungen oder durch die einem persönlichen Können zurechenbare Kunstbewegung gekennzeichnet ist. Dies erfordert besondere körperliche Fertigkeiten, die nur durch Training zu erreichen sind. Sport ist insbesondere als Leistungs- und Wettkampfsport nach einem strengen Regelwerk auszuüben.<sup>2</sup>

Die bloße Freizeitgestaltung ist nicht gemeinnützig. Während bei der sportlichen Betätigung ein spielerisches Element Nebenzweck sein kann, tritt die körperliche Aktivität bei der

Freizeitbeschäftigung in den Hintergrund. Freizeitbeschäftigung wird daher als zweckfreie Beschäftigung aus Freude an ihr selbst angesehen, die nur dem Zeitvertreib dient.<sup>3</sup>

Die Förderung des bezahlten Sports ist kein gemeinnütziger Zweck, da der Profisport die eigenwirtschaftlichen Zwecke der bezahlten Sportler fördert.<sup>4</sup> Allerdings ist es nach § 58 Nr. 8 AO unschädlich, wenn ein Sportverein neben dem unbezahlten Sport als Nebenzweck auch den bezahlten Sport fördert.<sup>5</sup> Die Profiabteilung eines gemeinnützigen Sportvereins ist als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb körperschaftsteuerpflichtig.

##### 2. Förderung der Allgemeinheit i.S.v. § 52 Abs. 1 AO

Sport dient aufgrund des Elementes der körperlichen Ertüchtigung der Volksgesundheit und fördert so die Allgemeinheit. Hinzu kommt die soziale Funktion des Sports, der zum Handeln nach Regeln zwingt und Sprachbarrieren sowie soziale Unterschiede überwindet.<sup>6</sup>

Da die Förderung des Sports durch Sportvereine in der Regel ausschließlich gegenüber den eigenen Mitgliedern erfolgt, muss die Mitgliedschaft im Sportverein zumindest jedem potentiell zugänglich sein, um die Allgemeinheit gemäß § 52 Abs. 1 S. 2 AO zu fördern.<sup>7</sup> Der potenzielle Zugang zum

\* Johannes Fein, Rechtsanwalt bei der WINHELLER Rechtsanwalts-gesellschaft mbH in Frankfurt am Main, berät Sportvereine, Sportverbände, Sportler, Trainer und Sponsoren in allen Angelegenheiten des Sportrechts, insbesondere bei Fragen des Vereins- und Verbandsrechts, des Steuerrechts und des Gemeinnützigkeitsrechts.

1 Neben den hier besprochenen Voraussetzungen muss der Sportverein nach den §§ 51 ff. AO noch die Vorgaben der gesetzlichen Mustersatzung beachten (§ 60 Abs. 1 S. 2 AO), einen strukturellen Inlandsbezug aufweisen (§ 51 Abs. 2 AO) und darf keine verfassungsfeindlichen Aktivitäten verfolgen (§ 51 Abs. 3 AO), um gemeinnützig zu sein.  
 2 BFH, Urt. v. 29.10.1997 - I R 13/97 = DStR 1998, 113; FG Köln, Urt. v. 17.10.2013 - 13 K 3949/09 = DStRE 2015, 358.  
 3 BFH, Urt. v. 29.10.1997 - I R 13/97 = DStR 1998, 113.  
 4 BFH, Urt. v. 24.06.2015 - I R 13/13 = DStR 2015, 2428.  
 5 AEAO zu § 52 AO Nr. 7.  
 6 Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 146. EL 2016, § 52 AO Rn. 44.  
 7 Geibel, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 52 AO Rn. 22.

Sportverein ist insbesondere dann ausgeschlossen, wenn der Kreis der Mitglieder durch hohe Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge (einschließlich Mitgliedsumlagen) bewusst klein gehalten wird.<sup>8</sup>

### 3. Selbstlosigkeit

Ein gemeinnütziger Sportverein darf nach dem Gebot der Selbstlosigkeit in § 55 Abs. 1 S. 1 AO keine eigenwirtschaftlichen Zwecke verfolgen, weder zugunsten seiner Mitglieder noch für sich selbst.<sup>9</sup> Die besondere Förderung einzelner Amateursportler zu Satzungszwecken ist unschädlich. Das Gebot der Selbstlosigkeit wird durch Vorschriften über die ordnungsgemäße Mittelverwendung in § 55 Abs. 1 Nr. 1-5 AO konkretisiert.<sup>10</sup> Ausnahmen sind in § 58 Nr. 6-10 AO geregelt.

Insbesondere darf ein Sportverein, dessen Satzungszweck ausschließlich die Förderung des Sports ist, seine Mittel nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO nur für diesen Satzungszweck verwenden. Es ist nicht möglich, die Mittel für andere (nach § 52 Abs. 2 AO steuerbegünstigte) Nicht-Satzungszwecke zu verwenden. Aus diesem Grund wäre es schädlich für die Steuerbegünstigung eines Sportvereins, der nach seiner Satzung ausschließlich den Sport fördert, wenn er beispielsweise Mittel als Hilfe für Opfer von Katastrophen verwendet. Das *BMF* erlässt aber in Katastrophenfällen oftmals Billigkeitserlasse, die in diesen Fällen trotzdem Hilfsaktionen ermöglichen.<sup>11</sup> Existiert kein solcher Billigkeitserlass, kann der Weg aber z.B. über eine Mittelweiterleitung im Rahmen von § 58 Nr. 2 AO an eine andere Organisation oder – wenn der Sportverein selbst aktiv werden will – über eine Satzungsänderung gegangen werden. Problematisch war für gemeinnützige Sportvereine beispielsweise auch die beitragsfreie Aufnahme und Teilnahme von Flüchtlingen am Training. Dies wird in der aktuellen Praxis von der Finanzverwaltung geduldet.<sup>12</sup> Grundsätzlich gilt in Bezug auf die Beitragsbemessung aber der Gleichbehandlungsgrundsatz. Es haben daher alle Mitglieder die gleichen Beitragspflichten. Wenn Ausnahmen davon gemacht werden sollen, bedarf es dazu einer Satzungsgrundlage.

Fördert der Sportverein neben dem Amateursport auch den Profisport, so ist § 58 Nr. 8 AO wichtig, da dieser das Selbstlosigkeitsgebot im Hinblick auf § 67a AO durchbricht.<sup>13</sup> Nach § 67a AO sind auch sportliche Veranstaltungen mit bezahlten Sportlern als Zweckbetrieb anzusehen, wenn die Einnahmen aus sportlichen Veranstaltungen im Jahr nicht die Grenze von 45.000 Euro überschreiten. Die Bezahlung der Sportler würde aufgrund des Selbstlosigkeitsgebots zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen, da Berufssportler in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen, so dass ihre Förderung aus gebundenen Mitteln des Vereins dem begünstigten Zweck klar widerspricht. Die Ausnahmegesetzgebung des § 58 Nr. 8 AO verhindert diese Folge.<sup>14</sup> Die Förderung des Amateursports darf allerdings nicht lediglich von untergeordneter Bedeutung in dem Verein sein, sie muss jedoch nicht überwiegen („neben“).<sup>15</sup>

### 4. Unmittelbarkeit

Die satzungsmäßigen Zwecke müssen nach § 57 Abs. 1 S. 1 AO selbst verwirklicht werden. Eine nur mittelbare Förderung gemeinnütziger Zwecke reicht vorbehaltlich der Ausnahmen in § 58 AO nicht aus.<sup>16</sup> Der Einsatz von Hilfspersonen ist nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO zulässig, sollte aber wegen § 60 Abs. 1 AO eine Satzungsgrundlage haben.<sup>17</sup> Sportverbände können nach § 57 Abs. 2 AO steuerbegünstigt sein, auch wenn sie nur allgemeine, aus der Tätigkeit und Aufgabenstellung der Mitglieder erwachsende Interessen wahrnehmen, also nicht selbst die Förderung des Sports verwirklichen, sondern nur die Zweckverwirklichung der Mitglieder unterstützen.<sup>18</sup>

Gründen Sportvereine eine Spielgemeinschaft, führt dies in aller Regel zur Gründung einer Außen-GbR. Da die GbR als Personengesellschaft nicht Steuersubjekt ist, ergeht nur ein Grundlagenbescheid für die GbR, und die Besteuerung erfolgt auf der Ebene des Vereins. Bei Spielgemeinschaften ist – unabhängig von der Qualifizierung der Einkünfte im Feststellungsbescheid für die GbR – für die Körperschaftsteueranlagung der beteiligten Sportvereine zu entscheiden, ob ein Zweckbetrieb nach § 67a AO oder ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gegeben ist.<sup>19</sup> Bei einer Spielgemeinschaft verfolgt nicht mehr der einzelne Sportverein unmittelbar die Förderung des Sports, sondern die GbR. Um dem Unmittelbarkeitsgebot gerecht zu werden, müssen die Gesellschafter der GbR entsprechenden Einfluss auf die Geschäfte der GbR haben. Dies ist der Fall, wenn sie zur gemeinschaftlichen Geschäftsführung befugt sind, also für sämtliche geschäftsführenden Maßnahmen Einstimmigkeit erforderlich ist. Die Tätigkeit der Außen-GbR kann dann den einzelnen Sportvereinen wie deren eigene Tätigkeit zugerechnet werden. Die GbR ist damit wie eine Hilfsperson zu behandeln.<sup>20</sup> Kooperationen in Form einer GbR sind gleichwohl mit Vor-

8 BFH, Urt. v. 13.08.1997 - I R 19/96 = DStR 1997, 1679; AEAO zu § 52 AO Nr. 1.1.

9 So jedenfalls bisher die Finanzverwaltung in AEAO Nr. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

10 Mittelverwendung nur für satzungsmäßige Zwecke (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO), Verbot von Gewinnausschüttungen und sonstigen Zuwendungen (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO), keine Rückzahlungen an ausscheidende Mitglieder (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO), Verbot der Förderung von Personen mit zweckfremden Ausgaben (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO), Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) und Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO).

11 Z.B. BMF-Schreiben vom 28.06.2016, IV C 4 – S 223/07/0015:016 zur Unterstützung der Unwetter-Opfer in Deutschland im Mai/Juni 2016.

12 Vgl. Pressemitteilung der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 12.11.2015, Nr. 15-025.

13 *Gersch*, in: Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 58 Rn. 16.

14 Vgl. Regierungsentwurf eines Vereinsförderungsgesetzes, BT-Drucks 11/4176.

15 *Gersch*, in: Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 58 Rn. 16.

16 *Hakert*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 57 AO Rn. 11.

17 *Bartmuß/Werner*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 60 AO Rn. 21.

18 *Hakert*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 57 AO Rn. 56.

19 AEAO Nr. 20 zu § 67a AO.

20 *Hakert*, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, Anhang zu § 57 AO Rn. 10.

sicht zu genießen, da die GbR selbst nicht gemeinnützig sein kann.<sup>21</sup> In der Folge greifen beispielsweise Befreiungsvorschriften wie § 4 UStG nicht in gleicher Art und Weise für GbRs wie für die gemeinnützigen Sportvereine, und auch der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ist auf die Außen-GbR nicht anwendbar.<sup>22</sup> Außerdem besteht kein Freibetrag für Übungsleiter nach § 3 Nr. 26 EStG und für ehrenamtlich Tätige nach § 3 Nr. 26a EStG, wenn die GbR Auftraggeber ist.

## II. Steuerfreiheit der ideellen Tätigkeit

Im ideellen Bereich werden ausschließlich und unmittelbar die steuerbegünstigten Satzungszwecke des Sportvereins, also die Förderung des Sports, verfolgt. Die Besonderheit des ideellen Bereichs ist, dass er grundsätzlich keinen Leistungsaustausch im Sinne von Leistung und (angemessener) Gegenleistung kennt. Die Einnahmen aus dem ideellen Bereich (z.B. Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse) sind steuerfrei.

## III. Steuerfreiheit im Bereich der Vermögensverwaltung

Die Steuerfreiheit der gemeinnützigen Sportvereine erstreckt sich auch auf den Bereich der Vermögensverwaltung. Dies folgt sich daraus, dass sich die partielle Steuerpflicht gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG nur auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe i.S.d. § 14 AO erstreckt.<sup>23</sup> Der Begriff der Vermögensverwaltung ist nicht gesetzlich definiert, sondern wird in § 14 S. 3 AO negativ vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abgegrenzt. Hierzu wird auf die einkommensteuerliche Unterscheidung zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) und Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) bzw. Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zurückgegriffen.<sup>24</sup> Danach ist Vermögensverwaltung die Fruchtziehung aus vorhandenem Vermögen; der Vermögensbestand bleibt grundsätzlich unangetastet und erzielt lediglich Erträge.<sup>25</sup> Beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist der Einsatz der Vermögenssubstanz zur Schaffung neuer Vermögenswerte kennzeichnend. Ertrag wird durch wiederholte, kurzfristige Vermögensumschichtungen und Ausnutzung von Preisdifferenzen erzielt.<sup>26</sup>

### 1. Vermietung und Verpachtung

Die Zuordnung zur Vermögensverwaltung kann bei der Vermietung und Verpachtung im Einzelfall fraglich sein. Kriterien für die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung einerseits und steuerpflichtigem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb andererseits in Bezug auf vermietende und verpachtende Tätigkeiten, sind insbesondere das Erbringen von Nebenleistungen sowie die Dauer der Vermietung. Unproblematisch vermögensverwaltend ist die langfristige Vermietung, ohne dass Nebenleistungen erbracht werden. Die Verwaltung der Vermietungsobjekte selbst wird dabei noch nicht als schädliche Nebenleistung eingestuft. Eine langfristige Vermietung nimmt die Praxis ab einer Dauer von sechs Monaten an. Bei ständig wechselnder kurzfristiger Vermietung an eine Vielzahl von Mietern sind Einkünfte dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen

Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Der *BFH* hat aber entschieden, dass ein Sportverein durch häufige kurzfristige Vermietungen von Sälen und Nebenräumen noch vermögensverwaltend tätig sein kann, wenn er die Räume überwiegend zur Erfüllung seiner steuerbegünstigten Zwecke nutzt und nicht ständig, sondern nur im Fall freier Kapazitäten, also zur besseren Kapazitätsauslastung, vermietet.<sup>27</sup> Überlässt der Sportverein aber z.B. seine Sportstätte an eine Gesellschaft, mit der er personell verflochten ist (z.B. Profi-Tochter-GmbH) und stellt das überlassene Wirtschaftsgut bei der Tochtergesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, fallen sowohl die Beteiligung am Unternehmen selbst als auch die Pachteinnahmen in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.<sup>28</sup>

## 2. Beteiligungen

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft<sup>29</sup> ist grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzuordnen.<sup>30</sup> Dies gilt uneingeschränkt in allen Fällen, in denen die Tochtergesellschaft selbst vermögensverwaltend tätig ist. Ist die Kapitalgesellschaft gewerblich tätig (z.B. Profi-GmbH) und nimmt der Sportverein Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Tochtergesellschaft, so unterfällt die Beteiligung dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.<sup>31</sup> Der Umfang der Beteiligung spielt für die steuerliche Einordnung keine Rolle. Es kommt nicht darauf an, ob der Sportverein nur eine geringe, eine Mehrheits- oder eine hundertprozentige Beteiligung hat. Entscheidend ist die tatsächliche Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung.<sup>32</sup> Von einer tatsächlichen Einflussnahme ist z.B. auszugehen, wenn die Leitungsorgane im Sportverein und der Tochtergesellschaft von denselben Personen besetzt sind (Personenidentität).<sup>33</sup> Ein Einfluss auf die laufende Geschäftsführung ist unschädlich, wenn die Tochtergesellschaft selbst steuerbegünstigt ist.<sup>34</sup>

21 Die GbR ist als Personengesellschaft keine Körperschaft i.S.v. § 1 Abs. 1 S. 2 AO i.V.m. § 1 Abs. 1 KStG und daher nicht gemeinnützig, vgl. *Hakert*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, Anhang zu § 57 AO Rn. 8.

22 *Hakert*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, Anhang zu § 57 AO Rn. 35.

23 Zur Steuerfreiheit der Vermögensverwaltung schon *RFH*, *Urt. v. 26.01.1932 - I A 384/30 = RStBl. 1934, 400*.

24 *BFH*, *Urt. v. 27.03.2001 - I R 78/99 = BStBl. II 2001, 449*.

25 *BFH*, *Urt. v. 26.02.1992 - I R 149/90 = BStBl. II 1992, 693*; *BFH*, *Urt. v. 10.06.1992 - IR 76/90 = BFH/NV 1992, 839*.

26 *BFH*, *Urt. v. 11.10.2012 - IV R 32/10 = BStBl. II 2013, 538*.

27 So bereits *BFH*, *Urt. v. 17.12.1957 - I 182/55 U = BStBl. III 1958, 96*.

28 *BFH*, *Urt. v. 21.05.1997 - I R 164/94 = BFH/NV 1997, 825*.

29 Zur Vertiefung gemeinnützigkeitsrechtlicher Aspekte bei Beteiligungen: „Steuerbegünstigte Stiftungen oder Vereine mit Beteiligungen an erwerbswirtschaftlichen Kapitalgesellschaften“ von *Theuffel-Werbahn*, *ZStV* 2017, 1 ff.

30 *Lorenz*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 14 AO Rn. 113.

31 *BFH*, *Urt. v. 30.06.1971 - I R 57/70 = BStBl. II 1971, 753*.

32 *BFH*, *Urt. v. 30.06.1971 - I R 57/70 = BStBl. II 1971, 753*; *BFH*, *Urt. v. 25.08.2010 - I R 97/09 = BFH/NV 2011, 312*.

33 *Lorenz*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 14 AO Rn. 114.

34 *von Maydell*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 64 AO Rn. 35.

Die Beteiligung eines Sportvereins an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft ist dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, da die Gesellschafter einer Personengesellschaft Mitunternehmer sind. Unerheblich ist hierfür, inwieweit der gemeinnützige Sportverein tatsächlich Einfluss auf die Geschäftsleitung der Beteiligungsgesellschaft ausübt.<sup>35</sup> Allerdings kann die Beteiligung dem Zweckbetrieb des Sportvereins zugerechnet werden, wenn die Personengesellschaft ebenfalls steuerbegünstigte Zwecke verfolgt (ohne – mangels geeigneter Rechtsform – selbst gemeinnützig sein zu können, z.B. Spielgemeinschaft von Sportvereinen).<sup>36</sup>

#### IV. Der Zweckbetrieb im Sportverein

Ebenfalls steuerbefreit im gemeinnützigen Sportverein ist der Zweckbetrieb.

##### 1. Begriff des Zweckbetriebs

Der Zweckbetrieb ist wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S.v. § 14 AO, mit dem steuerbegünstigte Zwecke verfolgt werden. Im Gegensatz zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und der Vermögensverwaltung dient ein Zweckbetrieb also nicht primär der Mittelbeschaffung. Deswegen verstößt ein Zweckbetrieb nie gegen das Ausschließlichkeitsgebot – selbst dann nicht, wenn alle Mittel in den Zweckbetrieb fließen oder sämtliche Satzungszwecke ausschließlich durch Zweckbetriebe erfüllt werden. Unschädlich ist auch ein Verlustausgleich zwischen Zweckbetrieb und ideeller Sphäre. Der Zweckbetrieb ist grundsätzlich in § 65 AO geregelt, spezielle Zweckbetriebe finden sich in den §§ 66-68 AO. Die §§ 66-68 AO gehen dem § 65 AO als *Lex specialis* vor. Für sie gilt beispielsweise nicht die strenge Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO.

##### 2. Sportliche Veranstaltungen

Ein besonderer Zweckbetrieb der Sportvereine sind nach § 67a AO sportliche Veranstaltungen.

###### a) Anwendungsbereich

„Sportvereine“ i.S.d. § 67a AO sind alle gemeinnützigen Körperschaften, bei denen die Förderung des Sports i.S.v. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO Satzungszweck ist und deren tatsächliche Geschäftsführung diesem Zweck entspricht. § 67a AO gilt insbesondere auch für Sportverbände und für Fußballbundesligavereine, die sportliche Veranstaltungen unter Einsatz ihrer Lizenzspieler durchführen.<sup>37</sup>

Eine sportliche Veranstaltung ist jede organisatorische Maßnahme eines Sportvereins, die es aktiven Sportlern (die nicht Mitglieder des Vereins zu sein brauchen) ermöglicht, Sport zu treiben. Eine bestimmte Organisationsform oder -struktur schreibt das Gesetz nicht vor.<sup>38</sup> Die untere Grenze der sportlichen Veranstaltung ist dann unterschritten, wenn sich die organisatorische Maßnahme auf Sonderleistungen an einzelne Personen beschränkt. Die reine Freizeitgestaltung scheidet aus, da insoweit keine aktiven Sportler Sport treiben. Krite-

rien zur Abgrenzung zwischen Sport- und Freizeitveranstaltung sind:<sup>39</sup>

- regelmäßige Trainingseinheiten und Vorliegen eines Trainingsplans
- Verpflichtung von Übungsleitern
- Mitgliedschaft in Sportverbänden
- Wettkampfbeteiligungen

###### b) Einzelne sportliche Veranstaltungen

Die Ausbildung und Fortbildung in sportlichen Fertigkeiten gehört zu den typischen und wesentlichen Tätigkeiten eines Sportvereins. Sportkurse und Sportlehrgänge für Mitglieder und Nichtmitglieder (Sportunterricht) sind daher „sportliche Veranstaltungen“. Es ist unschädlich für die Einordnung als Zweckbetrieb, dass der Verein mit dem Sportunterricht in Konkurrenz zu gewerblichen Sportlehrern (z.B. Reitlehrer, Skilehrer, Tennislehrer, Schwimmlehrer) tritt, weil § 67a AO als die speziellere Vorschrift dem § 65 AO vorgeht. Die Beurteilung des Sportunterrichts als sportliche Veranstaltung hängt nicht davon ab, ob der Unterricht durch Beiträge, Sonderbeiträge oder Sonderentgelte abgegolten wird.<sup>40</sup> Eine sportliche Veranstaltung liegt auch dann vor, wenn ein Sportverein in Erfüllung seiner Satzungszwecke im Rahmen einer Veranstaltung von Dritten eine sportliche Darbietung erbringt. Die Veranstaltung, bei der die sportliche Darbietung präsentiert wird, braucht keine steuerbegünstigte Veranstaltung zu sein.<sup>41</sup> Sportreisen sind als sportliche Veranstaltungen anzusehen, wenn die sportliche Betätigung wesentlicher und notwendiger Bestandteil der Reise ist (z.B. Reise zum Wettkampfort). Reisen, bei denen die Erholung der Teilnehmer im Vordergrund steht (Touristikreisen), zählen dagegen nicht zu den sportlichen Veranstaltungen, selbst wenn anlässlich der Reise auch Sport getrieben wird.<sup>42</sup> Die Nutzungsüberlassung von Sportanlagen ist keine sportliche Veranstaltung, da sich die organisatorischen Maßnahmen auf die ordnungsgemäße Benutzung beschränken.<sup>43</sup> Auch der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung anlässlich einer sportlichen Veranstaltung sind keine sportlichen Veranstaltungen.<sup>44</sup>

###### c) Zweckbetriebsgrenze nach § 67a Abs. 1 AO

Sportliche Veranstaltungen sind als (einheitlicher) Zweckbetrieb i.S.v. § 67a Abs. 1 AO zu behandeln, wenn die Bruttoeinnahmen unterhalb der Grenze von 45.000 Euro pro Jahr liegen.<sup>45</sup> Zu berücksichtigen sind alle mit den sportlichen Ver-

35 BFH, Urt. v. 27.03.2001 - I R 78/99 = BStBl. II 2001, 449.

36 Vgl. AEO Nr. 3 S. 3 zu § 64 AO.

37 Alber, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 67a AO Rn. 1; AEO Nr. 2 zu § 67a AO.

38 BFH, Urt. v. 25.07.1996 - V R 7/95 = BStBl. II 1997, 154; BFH, Urt. v. 30.03.2000 - V R 30/99 = BStBl. II 2000, 705.

39 Vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 2015, S. 79.

40 AEO Nr. 5 zu § 67a AO.

41 AEO Nr. 2 zu § 67a AO.

42 AEO Nr. 4 zu § 67a AO.

43 BFH, Urt. v. 25.07.1996 - V R 7/95 = BStBl. II 1997, 154; BFH, Urt. v. 30.03.2000 - V R 30/99 = BStBl. II 2000, 705.

44 Vgl. § 67a Abs. 1 S. 2 AO.

45 Zweckbetriebsgrenze.

anstaltungen verknüpften Einnahmen.<sup>46</sup> Der Gewinn spielt keine Rolle. Ist die Zweckbetriebsgrenze überschritten, werden alle Einnahmen aus allen sportlichen Veranstaltungen dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet. Im Zweckbetrieb nach § 67a Abs. 1 AO können Sportler aufgrund der Sonderregelung in § 58 Nr. 8 AO (angemessen) bezahlt werden, auch mit Mitteln aus dem ideellen Bereich.<sup>47</sup>

d) Verzicht auf die Anwendung der Zweckbetriebsgrenze (67a Abs. 2 und 3 AO)

Nach § 67a Abs. 2 AO kann auf die Anwendung von § 67a Abs. 1 AO bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids verzichtet werden.<sup>48</sup>

Wird auf die Anwendung von § 67a Abs. 1 AO verzichtet, dann ist nach § 67a Abs. 3 AO eine sportliche Veranstaltung als Zweckbetrieb zu qualifizieren, wenn kein bezahlter Sportler des Vereins teilnimmt und der Verein keinen vereinsfremden Sportler selbst oder im Zusammenwirken mit einem Dritten bezahlt. Im Rahmen des § 67a Abs. 3 AO wird jede sportliche Veranstaltung einzeln beurteilt.<sup>49</sup> Nimmt ein einziger bezahlter Sportler teil, gehört die sportliche Veranstaltung zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Zahlungen an einen Sportler des Vereins bis zu 400 Euro je Monat im Jahresdurchschnitt sind ohne Einzelnachweis als Aufwandsentschädigung und nicht als Vergütung anzusehen. Bei vereinsfremden Sportlern oder höherem Aufwandsersatz sind die gesamten tatsächlichen Aufwendungen im Einzelnen nachzuweisen.<sup>50</sup>

Ein Verzicht auf die Anwendung von § 67a Abs. 1 AO ist z.B. vorteilhaft, wenn an den sportlichen Veranstaltungen keine bezahlten Sportler teilnehmen und gleichwohl die Bruttoeinnahmen aller sportlichen Veranstaltungen insgesamt über 45.000 Euro pro Jahr liegen. In diesem Fall können die Veranstaltungen nach einem Verzicht auf die Anwendung von § 67a Abs. 1 AO als Zweckbetrieb geführt werden. Ein Verzicht ist auch dann sinnvoll, wenn einige der sportlichen Veranstaltungen ohne bezahlte Sportler auskommen, die Zweckbetriebsgrenze aber insgesamt überschritten wird. Mittels Verzichtserklärung können in diesem Fall zumindest diejenigen sportlichen Veranstaltungen, an denen keine bezahlten Sportler teilnehmen, als Zweckbetrieb behandelt werden. So können beispielsweise bei großen Sportvereinen die Amateur- und Jugendsportveranstaltungen Zweckbetriebe sein, während die Veranstaltungen der Profiabteilung steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sind.

Nicht sinnvoll ist ein Verzicht hingegen, wenn die Veranstaltungen dann gemäß § 67a Abs. 3 AO zwar als Zweckbetrieb einzustufen sind, aber Überschüsse erwirtschaften, die eigentlich benötigt würden, um gemeinnützigkeitsrechtlich gefährliche Verluste in steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben des Sportvereins auszugleichen. Denn diese Verluste können nur durch Gewinne aus anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, nicht aber aus Zweckbetrieben ausgeglichen werden. Umgekehrt ist zu beachten, dass sportliche Veranstaltungen, an denen bezahlte Sportler teil-

nehmen, im Verzichtsfall auch dann dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet werden, wenn die Bruttoeinnahmen insgesamt unter der Zweckbetriebsgrenze liegen. Die Folge: Erwirtschaften die sportlichen Veranstaltungen Verluste, gefährden sie die Gemeinnützigkeit des Sportvereins, wenn sie nicht mit Gewinnen aus anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder auf eine sonstige zulässige Art und Weise verrechnet werden können. Angesichts der fünfjährigen Bindungsfrist sind die Gestaltungsmöglichkeiten für kurzfristige Optimierungen selten geeignet.

## V. Partielle Steuerpflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG ist ausgeschlossen, soweit der Sportverein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, der kein Zweckbetrieb ist.<sup>51</sup> Aus dem Wort „soweit“ wird allgemein geschlossen, dass der Verlust der Steuerbefreiung sich nur auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als solchen bezieht, die übrige Tätigkeit des Sportvereins jedoch steuerbefreit bleibt. Der Sportverein wird also grundsätzlich nur für den Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs partiell körperschaftsteuerpflichtig.<sup>52</sup>

### 1. Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist gem. § 14 AO eine selbstständige, nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich.<sup>53</sup>

Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb kann bei der Vermietung von Sportstätten vorliegen. Für die Einordnung ist zwischen langfristiger Vermietung, die grundsätzlich als Vermögensverwaltung qualifiziert wird, und kurzfristiger Vermietung (z.B. stundenweise Vermietung, auch wenn die Stunden für einen längeren Zeitraum im Voraus festgelegt werden), die einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder im Einzelfall auch einen Zweckbetrieb begründet, zu unterscheiden.<sup>54</sup> Von einem Zweckbetrieb ist bei kurzfristiger Vermietung dann auszugehen, wenn die Vermietung ausschließlich an Mitglieder erfolgt.<sup>55</sup> Die Vermietung an Nichtmitglieder ist hingegen dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen, da der Verein i.S.v. § 65 Nr. 3 AO in größerem Umfang in Wettbewerb zu

46 AEAO Nr. 17 zu § 67a Abs. 1 AO.

47 AEAO Nr. 18 zu § 67a Abs. 1 AO.

48 AEAO Nr. 22 zu § 67a Abs. 2 AO.

49 AEAO Nr. 24 zu § 67a Abs. 3 AO.

50 AEAO Nr. 32 und Nr. 33 zu § 67a Abs. 3 AO.

51 von Maydell, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 64 AO Rn. 1.

52 von Maydell, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 14 AO Rn. 1.

53 von Maydell, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 14 AO Rn. 12.

54 AEAO Nr. 11 zu § 67a AO.

55 Alber, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 67a AO Rn. 34.

nicht begünstigten Vermietern tritt, als es bei Erfüllung seiner steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.<sup>56</sup>

Wird sowohl an Mitglieder als auch an Nichtmitglieder vermietet, so ist weiter zu unterscheiden: Bei Vermietung an Mitglieder und Nichtmitglieder zu gleichen Konditionen liegt ein einheitlicher steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, so dass auch die Vermietung an die Mitglieder zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zählt, es sei denn, die Leistungen an Nichtmitglieder liegen unter 10%.<sup>57</sup> Erfolgt die Vermietung an Nichtmitglieder zu anderen Konditionen als an Mitglieder, liegen hingegen ein Zweckbetrieb (Mitglieder) und ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Nichtmitglieder) vor.<sup>58</sup> Die mit einer Vermietung von Sportstätten zusammenhängende Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern (Tennisschläger, Golfschläger etc.) teilt das Schicksal der Hauptleistung.<sup>59</sup>

Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt auch dann vor, wenn der Sportverein einen Gewerbebetrieb, z.B. eine Vereinsgaststätte, hat. Verpachtet ein Sportverein aber den kompletten Gewerbebetrieb, so ist diese Tätigkeit der Vermögensverwaltung zuzuordnen, wenn der Sportverein nicht zusätzlich Nebenleistungen erbringt und er den Gewerbebetrieb nicht zuvor selbst betrieben hat. Werden von dem gemeinnützigen Sportverein hingegen zusätzlich Nebenleistungen, wie z.B. Werbung o.ä. erbracht, begründet die Verpachtung einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Hat der Sportverein den Gewerbebetrieb bisher selbst als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb geführt, wird dieser im Fall der Verpachtung und identitätswahrenden Fortführung durch den Pächter nach § 16 Abs. 3b EStG zunächst weiterhin dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Sportvereins zugeordnet; erst mit Erklärung der Betriebsaufgabe gilt der Betrieb als aufgegeben, so dass dann die Pachteinahmen in der Vermögensverwaltung anfallen.<sup>60</sup> Diese Überführung in die Sphäre der Vermögensverwaltung kann nach § 13 Abs. 4 KStG zu Buchwerten erfolgen, wenn der Betrieb nicht kurz nach der Überführung in die steuerfreie Sphäre der Vermögensverwaltung veräußert wird.<sup>61</sup> Eine Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt also nicht.

## 2. Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs

Die Einkünfte sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG sowohl bei der Körperschaftsteuer als auch nach § 3 Nr. 6 S. 2 GewSt bei der Gewerbesteuer von den Steuerbefreiungen ausgenommen.<sup>62</sup> Mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe werden gem. § 64 Abs. 2 AO einheitlich betrachtet.<sup>63</sup> Insbesondere für die Beurteilung, ob gemeinnützigkeitsschädliche Verluste erwirtschaftet werden, ist das Ergebnis des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs maßgeblich. Nur Verluste, die nach Verrechnung der Verluste eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit Gewinnen aus anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verbleiben, sind grundsätzlich schädlich.<sup>64</sup> Auch für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens und für die Buchführungspflichten nach § 141

Abs. 1 AO kommt es auf den einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an.<sup>65</sup>

Trotz einer grundsätzlich bestehenden Steuerpflicht fällt nach § 64 Abs. 3 AO dann keine Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer an, wenn die Einnahmen aus allen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben die Freigrenze von 35.000 Euro im Jahr nicht übersteigen.<sup>66</sup> Einnahmen i.d.S. sind alle leistungsbezogenen Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer aus dem laufenden Geschäft, z.B. die Einnahmen aus dem Verkauf von Speisen und Getränken.<sup>67</sup>

Nicht jedes Übersteigen der Freigrenze führt zwangsläufig zu einer Steuerschuld, die sonstigen Freibeträge und Abzugsmöglichkeiten der Einzelsteuergesetze sind anwendbar.<sup>68</sup>

## 3. Verlust der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG bei umfangreicher wirtschaftlicher Tätigkeit

Unproblematisch fördern Sportvereine durch den klassischen Amateur- und Breitensport den Sport i.S.v. § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO. Die Förderung des bezahlten Sports (Profisport) ist allerdings wie ausgeführt keine gemeinnützige Tätigkeit, weil sie nicht selbstlos erfolgt und hierdurch eigenwirtschaftliche Zwecke der Clubs und der bezahlten Sportler gefördert werden. Dies bedeutet allerdings nicht, dass dem gemeinnützigen Sportverein die Unterhaltung einer Profiabteilung generell verboten ist. Vielmehr ist es für die Gemeinnützigkeit nach § 58 Nr. 8 AO unschädlich, wenn der Sportverein neben dem gemeinnützigen Breitensport auch den Profisport fördert. Der Sportverein ist dann mit diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach den allgemeinen Regeln steuerpflichtig, die Steuerbegünstigung der ideellen Bereiche bleibt unberührt. Kritisch wird es allerdings, wenn die Profiabteilung zum Selbstzweck erstarkt und gegen das Ausschließlichkeitsgebot nach § 56 AO verstoßen wird.<sup>69</sup> Hiervon ist beispielsweise im Bundesligafußball auszugehen, da in diesen Fällen der Profifußball mehr als nur dienende Funktion hat. Solange die Bundesligamannschaft profitabel wirtschaftet, mag dies von den Finanz-

56 BFH, Urt. v. 09.04.1987 - V R 150/78 = BStBl. II 1987, 659.

57 BFH, Urt. v. 02.03.1990 - III R 77/88 = BStBl. II 1990, 750; BFH, Urt. v. 10.01.1992 - III R 201/90 = BStBl. II 1992, 684.

58 Alber, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 67a AO Rn. 36.

59 BFH, Urt. v. 30.3.2000 - V R 30/99 = BStBl. II 2000, 705.

60 BFH, Urt. v. 04.04.2007 - I R 55/06 = BStBl. II 2007, 725.

61 Vgl. BMF-Schreiben vom 01.02.2002, IV A 2-S-2765-1/02 = BStBl. I 2002, 21.

62 von Maydell, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 14 AO Rn. 38.

63 von Maydell, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 14 AO Rn. 43.

64 von Maydell, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 14 AO Rn. 45.

65 von Maydell, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 14 AO Rn. 49.

66 von Maydell, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 14 AO Rn. 50.

67 von Maydell, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 14 AO Rn. 52.

68 von Maydell, in: Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 2017, § 14 AO Rn. 61.

69 Vgl. BFH, Urt. v. 04.04.2007 - I R 76/05 = DStR 2007, 1121.

ämtern noch geduldet werden.<sup>70</sup> Erwirtschaftet die Profimannschaft allerdings nachhaltige, dauerhafte Verluste, muss dies nach der Rechtsprechung<sup>71</sup> und den Verwaltungsrichtlinien<sup>72</sup> zur Versagung der Gemeinnützigkeit führen. Die mit dem Profisport verbundenen wirtschaftlichen Risiken und insbesondere die Gefahr von Verlusten bedeuten eine latente Gefahr für die Gemeinnützigkeit von Bundesligavereinen.

#### 4. Ausgliederung der Profiabteilung auf eine Tochtergesellschaft<sup>73</sup>

Die große – und z.B. im Bereich der 1. Fußball-Bundesliga häufigste – Form der Umstrukturierung ist die Ausgliederung des Lizenzspielerbereichs in eine Tochtergesellschaft. In der Regel, aber nicht zwingend, werden in diesem Zusammenhang auch weitere, mit dem Spielbetrieb in Zusammenhang stehende Geschäftsbetriebe (z.B. Ticketing, Marketing, Hospitality etc.) auf dieselbe oder zusätzliche Tochtergesellschaft(en) überführt. Das Profigeschäft verlässt also den Verein und wird von einer gewerblichen Kapitalgesellschaft betrieben. Der Verein beschränkt sich weitgehend auf seine Gesellschafterstellung und Kontrollfunktionen sowie auf seine Kernbereiche, insbesondere den Amateur-, Jugend- und Breitensport.

Bei der Ausgliederung ist insbesondere darauf zu beachten, dass die Verwendung von zeitnah zu verwendenden Mitteln gemeinnützigkeitsrechtlich schädlich ist.<sup>74</sup> Demgegenüber ist der Einsatz von nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich, da nur eine Vermögensumschichtung vorliegt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Beteiligung Vermögensverwaltung darstellt oder ob sie aufgrund von Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen ist.<sup>75</sup>

Einem von Mitgliedern oft befürchteten angeblichen Kontrollverlust durch die Ausgliederung der Profimannschaft auf eine Kapitalgesellschaft steht gegenüber, dass die Kapitalgesellschaft im Gegensatz zum Verein verpflichtet ist, ihren Jahresabschluss zu veröffentlichen. Für die Mitglieder des Sportvereins bedeutet dies vor allem mehr Transparenz, die eine wirksame Kontrolle erst möglich macht.

### B. Gemeinnützige Sportvereine und Gewerbesteuer

Parallel zum Körperschaftsteuergesetz sieht § 3 Nr. 6 GewStG die Befreiung gemeinnütziger Sportvereine von der Gewerbesteuer vor.<sup>76</sup>

### C. Die Umsatzsteuer bei gemeinnützigen Sportvereinen

Gemeinnützige Sportvereine sind nicht generell von der Umsatzsteuer befreit.<sup>77</sup> Das liegt am Charakter der Umsatzsteuer als Objektsteuer. Die Steuer knüpft an Umsätze (Lieferungen und sonstige Leistungen) an, persönliche Verhältnisse des Steuersubjektes (z.B. dessen Gemeinnützigkeit) sind zunächst nicht relevant. Somit ist jeder einzelne Umsatz auf seine

grundsätzliche Steuerbarkeit, den anwendbaren Steuersatz und mögliche Steuerbefreiungen hin zu prüfen.<sup>78</sup>

### I. Unternehmerische und nichtunternehmerische Sphären

Im ideellen Bereich gemeinnütziger Sportvereine scheidet eine Umsatzsteuerbarkeit allerdings meist schon deswegen aus, weil es an einem Leistungsaustausch fehlt. Die Leistung wird vielmehr ohne Erwartung einer Gegenleistung erbracht, und der Sportverein tritt dabei auch nicht als Unternehmer i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG auf.<sup>79</sup>

Eine Lieferung und sonstige Leistung in den anderen Sphären, d.h. im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, im Zweckbetrieb oder in der Vermögensverwaltung, ist hingegen grundsätzlich umsatzsteuerbar. Dem *EuGH* zufolge können insbesondere auch Mitgliedsbeiträge Gegenleistungen für unternehmerische Tätigkeiten sein. Danach ist z.B. schon in der Einräumung der Nutzungsmöglichkeit von Sportanlagen eine konkrete Gegenleistung für die gezahlten Mitgliedsbeiträge zu erblicken.<sup>80</sup> Die deutsche Rechtsprechung ist dieser *EuGH*-Ansicht gefolgt.<sup>81</sup> Gleichwohl hält die Finanzverwaltung an ihrer bisherigen gegenteiligen Auffassung weiter unverändert fest, da sie die Überlassung von Sportanlagen an Vereinsmitglieder nicht als Leistung ansieht, die den Sonderbelangen der einzelnen Vereinsmitglieder dient.<sup>82</sup>

### II. Befreiungen

Liegt eine umsatzsteuerbare Lieferung oder sonstige Leistung vor, ist diese umsatzsteuerpflichtig, sofern nicht eine Umsatzsteuerbefreiung aus dem Katalog des § 4 UStG vorliegt. Eine allgemeine Befreiung für Sportvereine enthält § 4 UStG nicht. Das nationale Recht befreit im Bereich des Sports insbesondere nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG sportliche Veranstaltungen

70 Die Finanzverwaltung geht lt. *Alber*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 67a AO Rn. 2, wohl davon aus, dass auch bei Profifußballvereinen die Tätigkeit im Amateur- und Jugendsport diesen Vereinen das Gepräge gibt.

71 Vgl. BFH, Urt. v. 04.04.2007 - I R 76/05 = DStR 2007, 1121.

72 AEO Nr. 1 zu § 56 AO.

73 Zur Vertiefung vereinsrechtlicher Fragen bei wirtschaftlicher Tätigkeit: „Wirtschaftlich tätige (Sport-)Vereine – Handlungsoptionen bei (drohender) Löschung aus dem Vereinsregister“ von *Dück/Stiegler/Terhorst/Weidt*, abgedruckt in diesem Heft, 41 ff.

74 OFD Frankfurt, Vfg. v. 28.03.2014 - S 0174 A-16-St 53 = BeckVerw 284629.

75 OFD Frankfurt, Vfg. v. 28.03.2014 - S 0174 A-16-St 53 = BeckVerw 284629.

76 Vgl. ausführlich: *Hawlitshbek*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 3 GewStG Rn. 1-14.

77 *Bertels*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 1 UStG Rn. 20.

78 BFH, Urt. v. 12.12.1996 - V R 23/93 = BStBl. 1997 II, 368.

79 *Bertels*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, *Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht*, 2017, § 1 UStG Rn. 25.

80 *EuGH*, Urt. v. 21.03.2003 - C-174/00 (*Kennemer Golf & Country Club*) = UR 2002, 320.

81 BFH, Urt. v. 09.08.2007 - V R 27/04 = DStR 2007, 1719; BFH, Urt. v. 11.10.2007 - V R 69/06 = BFH/NV 2008, 322; BFH, Urt. v. 20.03.2014 - V R 4/13.

82 Vgl. Abschnitt 1.4 UStAE.

gen von der Umsatzsteuer, die von gemeinnützigen Sportvereinen durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht. Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Begriff der sportlichen Veranstaltung entsprechend dem Begriff in § 67a AO auszulegen.<sup>83</sup> Demnach sieht der BFH die Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen oder -anlagen nicht als sportliche Veranstaltung i.S.v. § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG an.<sup>84</sup> Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL wiederum haben die Mitgliedstaaten bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben, von der Steuer zu befreien. Ist ein Umsatz nach deutschem Recht steuerpflichtig, gemäß Europarecht aber steuerfrei, kann sich der Steuerpflichtige direkt auf das für ihn günstigere EU-Recht berufen, wenn er möchte. Sportvereine können in diesem Fall also wählen, ob sie die Überlassung von Sportanlagen an Mitglieder als steuerpflichtig oder – gestützt auf eine europarechtliche Befreiungsvorschrift – steuerfrei behandeln.<sup>85</sup>

Die Steuerpflicht kann beispielsweise vorteilhaft sein, wenn hohe Vorsteuerbeträge angefallen sind, die dann in Abzug gebracht werden könnten. Ob sich die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs als vorteilhaft erweist, entscheidet sich allerdings erst nach der zutreffenden Bestimmung des Steuersatzes für die nach nationalem Recht steuerpflichtige Leistung des Sportvereins. Denn es ist dem gemeinnützigen Verein nicht möglich, nach Art eines „Rosinenpickens“, sich nur für

Zwecke des Vorsteuerabzugs nach nationalem Recht „besteuern“ zu lassen, sich aber zugleich hinsichtlich der Ausgangsumsätze auf die Steuerfreiheit nach der Richtlinie zu berufen. Zudem muss der gemeinnützige Sportverein die Entgelte für die Leistungen an seine Mitglieder auch vollständig der Besteuerung unterwerfen. Hierzu gehören neben den Mitgliedsbeiträgen und Aufnahmegebühren als Entgeltbestandteil auch Leistungen, die die Mitglieder im Rahmen tauschähnlicher Umsätze an den Sportverein erbringen. Zu berücksichtigen sind weiter Entgelte Dritter, die sich nach § 10 Abs. 1 S. 3 UStG auch aus öffentlichen Zuschüssen ergeben können, wenn die Mitgliedsbeiträge z.B. nicht kostendeckend kalkuliert sind.<sup>86</sup>

#### D. Fazit

Die Beratung von gemeinnützigen Sportvereinen bietet eine Reihe von Besonderheiten, die zu beachten sind, insbesondere, wenn neben die rein ideellen sportlichen Betätigungen im Jugend- und Amateursport große Profiabteilungen treten oder gar eine Ausgliederung des Lizenzspielerbetriebs auf eine Kapitalgesellschaft notwendig wird.

83 BFH, Urt. v. 11.10.2007, V R 69/06, DStRE 2008, 303.

84 BFH, Urt. v. 25.07.1996 - V R 7/95 = DStR 1997, 107.

85 BFH, Urt. v. 03.04.2008 - V R 74/07 = DStR 2008, 1481.

86 BFH, Urt. v. 20.03.2014 - V R 4/13 = DStR 2014, 1539.

## Wenn die Auslegung beim Wortlaut stecken bleibt – Kritisches zu einer vermeidbaren Rechtsschutzverweigerung bei liechtensteinischen discretionary trusts

Harald Bösch, Bregenz/Vaduz\*

*Im Beitrag wird der Gesetzesauslegung entgegen getreten, die einer wichtigen Rechtsfrage des liechtensteinischen Treuhandrechts in einem im Fürstentum entschiedenen Gerichtsfall zu Teil wurde. Konkret ging es darum, ob bestimmten Begünstigten einer liechtensteinischen Ermessenstreuhanderschaft (discretionary trust) im Rahmen der freiwilligen Gerichtsbarkeit die Legitimation zukommt, bei behaupteter Beeinträchtigung ihrer Interessen durch eine Maßnahme des Treuhänders das Gericht anzurufen. Während diese Befugnis im englischen Trustrecht aufgrund der dort geltenden beneficiary principle sogar als Begriffsmerkmal eines private express trust gilt, haben die liechtensteinischen Gerichte aufgrund einer bloßen Wortinterpretation demgegenüber die Aktivlegitimation der*

*Ermessensbegünstigten verneint. Der Verfasser zeigt auf, dass sich dieses rechtsschutzfeindliche Ergebnis bereits mittels einer ausgewogenen systematischen Auslegung hätte vermeiden lassen. Solange sich die liechtensteinischen Gerichte nicht eines Besseren besinnen, kann daher von einer „aktive(n) Kontrollfunktion“ der Begünstigten, von der ein Autor aus dem Fürstentum im letzten Heft dieser Zeitschrift (ZStV 2017, 17) berichtete, bei liechtensteinischen Ermessenstreuhanderschaften keine Rede sein.*

\* Dr. iur. Harald Bösch ist Rechtsanwalt in Bregenz mit Niederlassung in Vaduz FL.