

Schriften zum Steuerrecht

---

Band 169

# Gemeinnützigkeit des Sports

Ist die Sportförderung  
in Deutschland reformbedürftig?

Von

Katharina Marx



Duncker & Humblot · Berlin

KATHARINA MARX

Gemeinnützigkeit des Sports

Schriften zum Steuerrecht

Band 169

# Gemeinnützigkeit des Sports

Ist die Sportförderung  
in Deutschland reformbedürftig?

Von

Katharina Marx



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Friedrich-Schiller-Universität Jena  
hat diese Arbeit im Jahr 2021 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnetet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten  
© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen  
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach  
Printed in Germany

ISSN 1435-7925  
ISBN 978-3-428-18490-3 (Print)  
ISBN 978-3-428-58490-1 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

# Inhaltsverzeichnis

## *Teil 1*

<b>Fragestellung und Gang der Untersuchung</b>	13
--	----

## *Teil 2*

<b>Sport als gemeinnütziger Zweck in der aktuellen Rechtsordnung</b>	15
A. Die Förderung des Sports im heutigen Gemeinnützigkeitsrecht .....	15
I. Der Begriff der Sportförderung im Gemeinnützigkeitsrecht .....	15
II. Wirtschaftliche Bedeutung der Gemeinnützigkeit für Sportvereine: Steuervergünstigungen und sonstige steuerliche Vorteile im Überblick .....	16
III. Meinungsstand zur Gemeinnützigkeit des Sports .....	18
B. Der Sportbegriff in der Abgabenordnung .....	19
I. Sport als gemeinnütziger Zweck .....	19
II. Der Sportbegriff im Sinne des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO .....	20
III. Zwischenfazit .....	22
C. Die Subsumtion ausgewählter Sportarten unter den Sportbegriff des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO .....	23
I. Automobilsport .....	23
1. Einstufung als Sport im Sinne des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO .....	24
2. Kritik: unzureichendes Maß körperlicher Ertüchtigung .....	25
3. Kritik: Zweckkollision .....	25
4. Zur Einordnung .....	26
II. Flugsport .....	27
1. Segel- und Motorflugsport .....	27
2. Ballonfahren .....	28
3. Modellflug .....	29
4. Zur Einordnung .....	29
III. Schach .....	30
1. Fiktion des Schach als Sport .....	30
2. Zur Einordnung .....	31
IV. Bridge, Skat und Go .....	32
1. Skat, Go und ähnliche Spiele .....	32

2.	Turnierbridge .....	34
3.	Zur Einordnung .....	35
V.	Schießsport .....	36
1.	Allgemeiner Schießsport .....	36
2.	IPSC-Schießen .....	37
3.	Paintball .....	40
4.	Zur Einordnung .....	42
VI.	Tischfußball/Drehstangen-Tischfußball .....	43
1.	Tipp-Kick .....	43
2.	Drehstangen-Tischfußball .....	44
3.	Zur Einordnung .....	45
VII.	Hundesport, Pferderennsport, Reitsport .....	46
1.	Hundesport .....	46
2.	Pferderennsport .....	47
3.	Reitsport .....	50
4.	Zur Einordnung .....	50
VIII.	Minigolf, Kegeln, Bowling, Billard, Darts .....	50
1.	Minigolf .....	51
2.	Kegeln .....	52
3.	Billard .....	53
4.	Darts .....	54
5.	Bowling .....	54
6.	Zur Einordnung .....	56
IX.	Tanzen .....	56
1.	Einstufung des Tanzens als Sport .....	56
2.	Zur Einordnung .....	59
X.	Neuere Sportarten, Trendsportarten .....	59
1.	Yoga .....	60
2.	Trendsportarten .....	60
3.	Zur Einordnung .....	61
XI.	E-Sport .....	61
1.	Begriff des E-Sports .....	62
2.	Entwicklung in der öffentlichen Wahrnehmung .....	62
3.	Zur Einordnung des E-Sports im Gemeinnützigerrecht .....	64
a)	Zur möglichen Erfassung des E-Sport im Rahmen des Sportbegriffs gemäß § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO .....	65
b)	Zur Möglichkeit einer anderweitigen Berücksichtigung des E-Sports im Gemeinnützigerrecht .....	69

aa) Einstufung als gemeinnützig über die Öffnungsklausel nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO .....	70
bb) Erweiterung des Katalogs des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO .....	71
D. Zwischenfazit .....	71

*Teil 3***Rechtliche Rahmenbedingungen  
der gemeinnützigeitsrechtlichen Förderung des Sports** 73

A. Anfänge und Entwicklung der Gemeinnützigkeit .....	73
B. Gemeinnützigkeit des Sports in Deutschland .....	74
I. Sport im Katalog der gemeinnützigen Zwecke .....	74
II. Die Aufnahme des Sports in den Katalog gemeinnütziger Zwecke in der Diskussion .....	77
C. Der verfassungsrechtliche Rahmen des Gemeinnützigeitsrechts .....	79
D. Die Substitutionswirkung des Gemeinnützigeitsrechts .....	82
I. Daseinsvorsorge .....	82
II. Pluralistische Gemeinwohlaufgaben .....	83
III. Bereichernde Wirkung .....	83
IV. Die Substitutionswirkung der Sportförderung .....	84
V. Ermessensspielraum .....	84
E. Zwischenfazit .....	85

*Teil 4***Allgemeine gesetzliche Grundlagen der Feststellung  
der Gemeinnützigkeit von Vereinen zur Förderung des Sports** 87

A. Selbstlose Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet nach der Abgabenordnung .....	87
I. Gemeinnütziger Zweck, Öffnungsklausel .....	88
II. Förderung der Allgemeinheit .....	88
1. Beschränkung der Förderung auf Mitglieder .....	89
2. Finanzielle Aufnahmebeschränkungen .....	90
a) Kostspielige Sportarten .....	90
b) Durchschnittsbeträge der Finanzverwaltung .....	91
c) Abgrenzung Beitrag – freiwillige Spende .....	93
3. Frauen- und Männer sportvereine .....	94

III.	Selbstlosigkeit .....	96
1.	Abgrenzung eigenwirtschaftlicher Betätigung .....	97
2.	Förderung des bezahlten Sports, § 58 Nr. 8 AO .....	98
IV.	Unmittelbarkeit .....	99
V.	Negativabgrenzungen .....	100
1.	Private Freizeit- und Lebensgestaltung .....	101
2.	Kein Verstoß gegen die Rechtsordnung .....	102
B.	Formelle Satzungsmäßigkeit .....	104
C.	Systematisches Verständnis des § 52 Abs. 1 und 2 AO .....	105
I.	Zur Problemstellung .....	106
II.	Stellungnahme .....	108
D.	Zwischenfazit .....	110

*Teil 5*

<b>Besondere Fragen der laufenden gemeinnützigen Tätigkeit und Finanzierung von Vereinen zur Förderung des Sports</b>	113
A. Die vier Vermögensphären .....	113
I. Ideeller Bereich .....	114
II. Vermögensverwaltung .....	115
1. Auslagerungsmodell .....	115
a) Vereinsrechtliche Grundlagen des Auslagerungsmodells .....	116
b) Das Auslagerungsmodell im gemeinnützigenbereich der Vermögensverwaltung .....	119
2. Die sogenannte „50+1“-Regelung .....	121
III. Zweckbetrieb .....	123
IV. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb .....	123
B. Sportliche Veranstaltung .....	124
I. Begriff der sportlichen Veranstaltung .....	125
II. Regelungsinhalt, § 67a Abs. 1 AO .....	126
III. Verzicht auf Anwendung der Zweckbetriebsgrenze, § 67a Abs. 2, 3 AO .....	128
IV. Sportliche Veranstaltung in der Umsatzsteuer .....	128
C. Zwischenfazit .....	131

*Teil 6*

<b>Legitimation der steuerlichen Begünstigung der Förderung des Sports</b>	133
A. Argumente für die Gemeinnützigkeit des Sports .....	134
I. Förderung der Gesundheit .....	134
II. Integrative und sozialisierende Wirkung .....	136
III. Wertevermittlung .....	138
IV. Identifikationsfiguren und Völkerverständigung: Rolle des Leistungssports ..	139
V. Volkswirtschaftliche Bedeutung .....	140
B. Status quo der Anerkennung als gemeinnützig, Staatszielbestimmung .....	142
C. Kritik an der Einstufung des Sports als gemeinnütziger Zweck .....	143
I. Negative Auswirkungen des (Spitzen-)Sports .....	143
1. Kritik .....	143
2. Stellungnahme .....	145
a) Gesundheitsschäden durch sportliche Betätigung .....	146
b) Phänomen des Spitzensports .....	147
c) Agonistische Elemente im Sport .....	149
d) Doping .....	151
e) Sittliche Verrohung im Umfeld des Sports .....	154
f) Schlussfolgerung .....	157
II. Zweckkollisionen/Zielkonflikte .....	158
1. Kritik .....	159
a) Zu den Zweckkollisionen im Einzelnen .....	160
b) Generelle Nachrangigkeit des Sports .....	161
c) Abwägende Ansicht .....	162
2. Stellungnahme .....	162
a) Zur Nachrangigkeit des Sports als verfassungskonforme Auslegung des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO .....	163
b) Zur Vorrangigkeit des Art. 20a GG .....	165
c) Positive Effekte der Aufrechterhaltung der Förderung des Sports .....	166
d) Bestehende gesetzliche Vorschriften zur Beschränkung schädlicher Nebenwirkungen des Sports .....	167
aa) Anti-Doping-Gesetz .....	167
bb) Bauplanungsrecht .....	169
cc) SportanlagenlärmSchutzverordnung .....	171
dd) Sonn- und Feiertagsgesetze der Länder .....	173
e) Zum Vorschlag einer Lösung von Zweckkollisionen .....	174
III. Sport als reine Freizeitgestaltung .....	176
1. Kritik .....	176

a) Keine steuerliche Begünstigung privater Freizeitbetätigung .....	177
b) Spendenabzug .....	179
2. Stellungnahme .....	180
a) Zur Nähe des Sports zur Freizeitgestaltung .....	180
b) Zweckkatalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO – Argumentation des Vergleichsschlusses .....	183
c) Abzugsfähige Zuwendungen .....	185
d) Zwischenfazit zur Berücksichtigung der freizeitlichen Elemente des Sports im Gemeinnützigenrecht .....	188
IV. Fortschreitende Kommerzialisierung .....	188
1. Kritik .....	189
2. Stellungnahme .....	190
V. Wettbewerbsverzerrung .....	194
1. Kritik .....	194
2. Stellungnahme .....	195
a) Legislatorische Rahmenbedingung des Wettbewerbs .....	196
aa) Besteuerung bestimmter Aktivitäten im Rahmen des wirtschaftlicher Geschäftsbetriebs .....	196
bb) Wettbewerb im Rahmen des Zweckbetriebs .....	197
cc) Wettbewerb in Zusammenhang mit sportlichen Veranstaltungen gemeinnütziger Körperschaften (§ 67a AO) .....	198
dd) Zwischenfazit zur legislatorischen Rahmenbedingung .....	200
b) Konkrete Wettbewerbssituationen .....	201
aa) Abgrenzung: Wettbewerb mit Sportverbänden .....	201
bb) Wettbewerb mit gemeinnützigen Vereinen .....	202
c) Zur Bewertung der Wettbewerbssituation .....	203
aa) Beurteilung am Maßstab des Art. 12 GG .....	203
bb) Beurteilung am Maßstab des Art. 3 GG .....	205
d) Zusammenfassende Stellungnahme .....	211
D. Zwischenfazit .....	211
<i>Teil 7</i>	
<b>Ergebnisse und Reformvorschläge</b>	213
<i>Teil 8</i>	
<b>Ausblick</b>	222
<b>Literaturverzeichnis</b>	224
<b>Sachverzeichnis</b>	239

## **Abkürzungsverzeichnis**

a.F.	alte Fassung
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften/Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung 1977
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Amtsgericht
AktG	Aktiengesetz
Amtsbl.	Amtsblatt
Anm.	Anmerkung
AntiDopG	Anti-Doping-Gesetz
AO	Abgabenordnung
BauGB	Baugesetzbuch
BauNVO	Baunutzungsverordnung
Bem.	Bemerkung
Beschl.	Beschluss
betr.	betreffend
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BImSchG	Gesetz zum Schutz vor schädlichen Umwelteinwirkungen durch Luftverunreinigungen, Geräusche, Erschütterungen und ähnliche Vorgänge, Bundes-Immissionsschutzgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
D-Mark	Deutsche Mark
diff.	differenzierend
ebd.	ebenda
ErbStG	Erb- und Schenkungssteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FG	Finanzgericht
FM	Finanzministerium
Fn.	Fußnote
GewO	Gewerbeordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
krit.	kritisch

KStG	Körperschaftsteuergesetz
LFtG RLP	Rheinland-pfälzisches Landesgesetz über den Schutz der Sonn- und Feiertage mit weiteren Nachweisen
m. w. N.	
OFD	Oberfinanzdirektion
OVG	Oberverwaltungsgericht
Rz.	Randziffer
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StPO	Strafprozessordnung
TA Lärm	Technische Anleitung zum Schutz gegen Lärm
UNESCO	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization
UStAE	Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes – Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
VGH	Verwaltungsgerichtshof
Vgl.	Vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
WaffG	Waffengesetz
zust.	zustimmend
4. BIImSchV	Vierte Verordnung zur Durchführung des Bundes-Immissionsschutzgesetzes
18. BIImSchV	Achtzehnte Verordnung zur Durchführung des Bundes-Immissionsschutzgesetzes (Sportanlagenlärmverordnung)

## *Teil 1*

# **Fragestellung und Gang der Untersuchung**

Das Gemeinnützigkeitsrecht hat zuletzt einen prominenten Platz in der öffentlichen und politischen Diskussion eingenommen. Während sich Finanzverwaltung, Rechtsprechung und Schrifttum auch in der Vergangenheit im steten Diskurs zu dogmatischen Fragen, Auslegungsprinzipien und der Fortentwicklung der gesetzlichen Grundlagen befunden haben, entfachten in jüngerer Vergangenheit eine Reihe gerichtlicher Entscheidungen und journalistischer Enthüllungen Diskussionen über einzelne gemeinnützige Körperschaften, aber auch über die Rechtfertigung der Ausgestaltung der Gemeinnützigkeit insgesamt.

So hat etwa die kürzlich ergangene Attac-Entscheidung des BHF die Aufmerksamkeit der Öffentlichkeit auf die praktische Vereinbarkeit des Instituts des Gemeinnützigkeitsrechts mit der hierunter ausgeübten Einflussnahme auf die politische Willensbildung gelenkt.<sup>1</sup>

Auch die Gemeinnützigkeit des Sports ist Gegenstand kritischer Auseinandersetzungen. Konkret bilden beispielsweise Berichte über strafrechtliche Ermittlungen gegen Verantwortliche des Deutschen Fußball-Bunds e. V. (DFB),<sup>2</sup> Luxureisen von Mitgliedern des Vorstands und Ehrenmitgliedern mit einem Business Class-Lufthansa-Sonderflug, teuren Tickets und Annehmlichkeiten zum WM-Finale 2014 nach Brasilien,<sup>3</sup> kostspielige Betriebsfeiern, für die der Verband Beträge im sechsstelligen Bereich gezahlt hat<sup>4</sup> oder weitere „Lustreisen und Saufgelage“<sup>5</sup> einen Ausschnitt der negativen Berichterstattung über den als gemeinnützig eingestuften DFB. Dies sind nur einige aktuelle Beispiele, wegen derer nicht nur der Gemeinnützigkeitsstatus einzelner Körperschaften auf den Prüfstand gestellt wird, sondern die auch zum Anlass genommen werden, die Legitimation der Einstufung

---

<sup>1</sup> BFHE 263, 290 sowie BFHE 271, 53.

<sup>2</sup> Vgl. Teil 6, Abschnitt C.IV.

<sup>3</sup> Der Spiegel (online), „Sonderflug zum WM-Finale nach Rio – Neue Reiseaffäre beim DFB“, abrufbar unter: <https://www.spiegel.de/sport/fussball/dfb-sonderflug-zum-wm-finale-nach-rio-neue-reiseaffaere-beim-dfb-a-1265569.html> (zuletzt abgerufen am 01.02.2021).

<sup>4</sup> Der Spiegel (online), „Verschwenderische Betriebsfeiern – Wie der DFB Verbandsgelder verprasst“ abrufbar unter: <https://www.spiegel.de/sport/fussball/dfb-geldverschwendungen-auf-betriebsfesten-prassen-unterm-weihnachtsbaum-a-1253023.html> (zuletzt abgerufen am 01.02.2021).

<sup>5</sup> Der Spiegel (online), „Lustreisen und Saufgelage der DFB-Spitze – 20.000 Euro für eine Geburtstagsfeier“, abrufbar unter: <https://www.spiegel.de/plus/dfb-verprasst-geld-und-gefaehrdet-existenz-des-verbands-a-00000000-0002-0001-0000-000162286314> (zuletzt abgerufen am 01.02.2021).

der Förderung des Sports als gemeinnützig und die Aktualität des Katalogs der gemeinnützigen Zwecke des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO bzw. die Reformbedürftigkeit des Gemeinnützigkeitsrechts insgesamt kritisch zu untersuchen.<sup>6</sup>

Die nachstehenden Ausführungen sollen in Ansehung aktueller Diskussionen erörtern, inwiefern die Förderung des Sports im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts weiterhin ihre Berechtigung findet. Zu diesem Zweck soll eine kritische Auseinandersetzung mit Fragestellungen der Gemeinnützigkeit erfolgen, die die steuerrechtlichen Grundsätze und Regelungszusammenhänge aus rechtshistorischem, dogmatischem und rechtspolitischem Blickwinkel betrachtet, und die jeweils dazu im Schrifttum ausgetauschten Argumente berücksichtigt. Daneben soll aber auch die Position der „betroffenen“ Sportvereine und der im Sportbereich ehrenamtlich engagierten Personen in den Blick genommen werden.

Die wichtige Funktion, die Sportvereine für das soziale Miteinander einer Gesellschaft erfüllen, wurde nicht zuletzt durch die fehlende Möglichkeit zur Vereinsbetätigung infolge der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie in besonderem Maße deutlich. Eine Herausforderung der vorliegenden Analyse liegt darin, die Besonderheiten und die Möglichkeiten des Sports, die sich jedenfalls in Bezug auf Integration, Wertevermittlung und Ausbildung mitunter in objektiv kaum messbaren, auf einer emotionalen Ebene anzusiedelnden Wirkungsweisen zeigen, an den Maßstäben einer logisch-argumentativen Materie wie der Rechtswissenschaft im Allgemeinen und dem Steuerrecht im Konkreten zu messen und zu prüfen.

---

<sup>6</sup> Vgl. beispielsweise BT-Drs. 19/8997 (Kleine Anfrage zur Gemeinnützigkeit von Organisationen im politischen Raum, die eine Antwort erbittet, um zu erörtern, „ob und inwiefern es einer gesetzlichen Neuregelung im Gemeinnützigkeitsrechts bedarf“).

## *Teil 2*

# **Sport als gemeinnütziger Zweck in der aktuellen Rechtsordnung**

Bevor eine eingehende Auseinandersetzung mit der Kritik erfolgt, die in Zusammenhang mit verschiedenen Aspekten der Berücksichtigung des Sports im Katalog der gemeinnützigen Zwecke geäußert wird, soll der folgende Abschnitt zunächst kurзорisch einen Überblick über die Sportförderung in der Systematik des geltenden Gemeinnützigkeitsrecht geben.

Sodann werden der Sportbegriff im Sinne der Abgabenordnung und verschiedene Interpretationsansätze sowie die Behandlung ausgewählter Sportarten in der derzeit Anwendung findenden Praxis untersucht.

## **A. Die Förderung des Sports im heutigen Gemeinnützigkeitsrecht**

### **I. Der Begriff der Sportförderung im Gemeinnützigkeitsrecht**

Der Begriff der Sportförderung soll, soweit er Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist, die Berücksichtigung des Sports in der Systematik des Gemeinnützigkeitsrechts umfassen, sowohl in materiell-rechtlicher Hinsicht als auch in Bezug auf die formellen, die Feststellung der Gemeinnützigkeit betreffenden und verfahrensrechtlichen Aspekte. Während im allgemeinen Sprachgebrauch „Sportförderung“ wohl hauptsächlich mit sport-politischen Bestrebungen und konkreten Maßnahmen von Sportverbänden oder Vereinen zur Erzielung bestmöglichster Resultate im Spitzensport und zur Bereitstellung einer optimalen Infrastruktur im Breitensport assoziiert wird, meint der Begriff im Sinne der nachstehenden Untersuchung die gemeinnützigkeitsrechtlichen, den Zweck der Förderung des Sports begünstigenden Vorschriften, die Gestaltungsräume für Sportvereine und andere mit dem Sport befasste Körperschaften schaffen sollen.

Dabei wird „Gemeinnützigkeitsrecht“ im Folgenden als die Summe der in deutschen Steuergesetzen enthaltenen Regelungen verstanden, die an die Erfüllung bestimmter, gemeinwohlorientierter Zwecke die Gewährung verschiedener steuerrechtlicher Begünstigungen knüpft.<sup>1</sup> Neben den Vorschriften der Abgabenordnung enthalten insbesondere das Körperschaftsteuergesetz, das Einkommen-

---

<sup>1</sup> Vgl. zum allgemeinen Gemeinnützigkeitsbegriff *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rz. 1.1 ff.; *Droege*, in: *Winheller/Geibel/Jachmann-Michel*, Grundprinzipien