

Bochumer Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Roman Seer

23

Kristina Dudde

Die Umsatzbesteuerung gemeinnütziger Sportvereine



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

1. Teil – Einführung in die Thematik

I. Anlass der Untersuchung – Die besondere Bedeutung des Sportvereins im sozialen Gefüge Deutschlands und im Steuerrecht

In Deutschland gibt es zurzeit etwa 87.000 Turn- und Sportvereine mit rund 27 Millionen Mitgliedern, die im Deutschen Olympischen Sportbund (DOSB) organisiert sind.¹ Hinzu kommen noch zahlreiche Sportvereine und -clubs, die nicht überregional durch den DOSB repräsentiert werden. Dazu zählen insbesondere die auch bei „Normalverdiennern“ immer beliebter werdenden Golfclubs.

Allein die Anzahl von im DOSB organisierten Mitgliedern zeigt bereits, dass es für einen Großteil der deutschen Bevölkerung von besonderer Bedeutung ist, die Freizeit mit der Ausübung von Sport zu verbringen. Gleichzeitig spricht die Menge der bestehenden Sportvereine auch dafür, dass es vielen Deutschen zusätzlich darauf ankommt, die Freizeit nicht für sich allein zu verbringen, sondern sich stattdessen in einer Gemeinschaft von Gleichgesinnten sportlich zu betätigen. Der Sportverein ist somit der organisatorische Verbund für alle, die sich gemeinschaftlich körperlich ertüchtigen wollen. Die Organisationsform „Verein“ ist als Treffpunkt für alle sportbegeisterten Bürger zu einer wichtigen Einrichtung im gesellschaftlichen Leben Deutschlands geworden.

Auch dem deutschen Gesetzgeber ist diese besondere Stellung der Sportvereine im gesellschaftlichen Gefüge nicht verborgen geblieben. In diesem Bewusstsein hat sich der Gesetzgeber stets bemüht, die Sportvereine primär in finanzieller Hinsicht zu fördern. Dabei wurde diese Förderung durch den Staat auf zwei Wegen erreicht: Erstens durch die Gewährung von direkten Zuwendungen in Form von Fördermitteln, die v.a. durch die Gemeinden direkt oder durch die Sportverbände indirekt an den Verein ausgeschüttet werden und zweitens durch die Gewährung einer Vielzahl von steuerlichen Vergünstigungen.

Durch die letzte Art der Förderung soll sichergestellt werden, dass die Sportvereine nicht mehr als unbedingt nötig steuerlich und auch bürokratisch belastet werden. Der Arbeitsaufwand für die ehrenamtlichen Vorstände durch das Aus-

1 Der DOSB ist aus dem Zusammenschluss zwischen dem Deutschen Sportbund (DSB) und dem Nationalen Olympischen Komitee (NOK) am 20.5.2005 entstanden. Vgl. Angaben des DOSB unter www.dosb.de.

füllen von Steuererklärungen und die Aneignung der dazu notwendigen steuerlichen Kenntnisse soll so gering wie möglich gehalten werden².

Aufhänger für diese Vergünstigungen sind die Regelungen des Gemeinnützkeitsrechts. Wird der einzelne Sportverein als gemeinnützig anerkannt, so kann er die steuerlichen und sonstigen Vergünstigungen für sich in Anspruch nehmen. Bei Sportvereinen ging der Gesetzgeber sogar soweit, den Sport unmittelbar als förderungswürdigen Zweck zu deklarieren. Daraus folgt, dass unter Beachtung der übrigen Voraussetzungen, dem Sportverein grundsätzlich die Gemeinnützigkeit zugesprochen werden kann (§ 52 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 21 AO).

Mit dieser grundsätzlichen Anerkennung der Förderungswürdigkeit des Sports seitens des Gesetzgebers wurden die Voraussetzungen für die Gewährung von solchen Steuerbefreiungen und Vergünstigungen geschaffen, die an die Gemeinnützigkeit des Vereins anknüpfen. Im Hinblick auf die Umsatzsteuer ist dabei v.a. auf den ermäßigen Steuersatz von 7% für bestimmte steuerbare Leistungen der gemeinnützigen Einrichtung gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a) UStG hinzuweisen. Daneben hat der Gesetzgeber jedoch auch spezielle, auf den Sportverein zugeschnittene Vergünstigungen in das deutsche Umsatzsteuergesetz eingeführt. So werden v.a. Leistungen des Vereins von der Steuer ausgenommen, die im Zusammenhang mit sportlichen Veranstaltungen stehen.

Diese kurze Aufzählung von steuerlichen Besonderheiten bei Sportvereinen lässt bereits erkennen, dass ihnen im Steuerrecht eine besondere Stellung zu kommt, die sie von anderen Personenvereinigungen unterscheidet. Aus diesem Grund ist es erstaunlich, dass dem „Phänomen Sportverein“ in der steuerrechtlichen Literatur bisher kaum Aufmerksamkeit geschenkt wurde. Zwar gibt es einige Publikationen über Vereine und Steuerrecht; diese sind jedoch zumeist nicht auf Sportvereine mit ihren ganz speziellen steuerlichen Problemen zugeschnitten. Vielmehr umfassen diese Darstellungen durch ihre allgemein gehaltenen Äußerungen über Vereine und Steuern alle denkbaren Ausgestaltungen des gesellschaftlichen Instituts „Verein“, vom Gesangsverein über den Förderverein bis hin zum Umweltschutz- und Siedlerverein. Zudem erscheinen diese Werke in der Regel in komprimierter und vereinfachter Form als steuerliche Ratgeber für Vereinsvorstände, die als handelndes Organ den steuerlichen Pflichten für den Verein nachkommen müssen³.

Keine der einschlägigen Publikationen beschäftigt sich ausdrücklich mit dem gesellschaftlichen Institut des Sportvereins als solchem oder leistet eine fundierte dogmatische Auseinandersetzung mit der steuerlichen Behandlung dieses beson-

2 Inwieweit diese steuerliche Vereinfachung für Sportvereine tatsächlich eingetreten ist, mag jedoch dahinstehen.

3 Vgl. z.B.: *Finanzministerium des Landes NRW* Vereine und Steuern Stand: 1.4.2002; *Schleifer Steuerrecht der Vereine; Stöber Handbuch zum Vereinsrecht*.

deren Vereinstypus und dem Wirken des Gesetzgebers auf diesem Gebiet. Dies gilt für das Steuerrecht im Allgemeinen und für die **Umsatzsteuer** im Speziellen.

II. Die Bedeutung der Umsatzsteuer für Sportvereine

Die Umsatzsteuer ist für Sportvereine meines Erachtens die am kompliziertesten zu handhabende Steuer. Dies mag zunächst daran liegen, dass die Umsatzsteuer die einzige Steuer ist, die bisher entsprechend der Vorgaben aus Art. 113 AEUV (vormals Art. 93 EG⁴) innerhalb der EU harmonisiert wurde. Auch für die Umsatzbesteuerung von Sportvereinen hat dabei v.a. die Richtlinie 77/388/EWG des Rates v. 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern⁵ (6. EG-Richtlinie) Bedeutung⁶. Im Rahmen der Umsetzung dieser Richtlinie wurde das deutsche Umsatzsteuerrecht in weiten Teilen neu gefasst, ergänzt und geordnet.

Die 6. EG-Richtlinie wurde durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. November 2006⁷ (MwStSystRL) neu gefasst. Durch die MwStSystRL sollten im Grundsatz keine inhaltlichen Änderungen im Vergleich zu der 6. EG-Richtlinie vorgenommen werden, vielmehr war eine Neufassung der Richtlinie aufgrund der zahlreichen, teilweise umfangreichen Änderungen in der Vergangenheit notwendig geworden. Aus diesem Grunde kann, ungeachtet der Neufassung dieser Richtlinie, die Rechtsprechung und Literatur zur 6. EG-Richtlinie zur Auslegung der Bestimmungen der MwStSystRL herangezogen und zitiert werden.

Diese EU-weite Harmonisierung, oder besser: die Harmonisierungsbestrebungen innerhalb der EU, sind auf der einen Seite zu begrüßen, bergen aber besonders für Sportvereine einige Gefahren in sich. So muss der Sportverein zwar grundsätzlich dem deutschen Steuerrecht Folge leisten und sich dabei an der maßgeblichen Auslegung der Rechtsnormen durch den BFH orientieren, allerdings greift nunmehr auch der EuGH durch seine Entscheidungen zunehmend in das nationale Recht ein, sodass auch dessen Interpretation des Umsatzsteuerrechts vom Verein zu beachten ist. Aufgrund dieses Dualismus wird es auch für

4 Nummerierung geändert durch den Vertrag von Lissabon vom 13.12.2007 (BGBl. 2008 II, 1038) in Kraft seit 1.12.2009 (BGBl. 2009 II, 1223).

5 ABl. EG Nr. L 145.

6 Die 2. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer wurde durch die 6. EG-Richtlinie außer Kraft gesetzt (vgl. Art. 37 der 6. EG-Richtlinie). Die Vorschriften der 1. EG-Richtlinie gelten weiterhin, werden aber durch die 6. EG-Richtlinie bzw. nunmehr durch die MwStSystRL teilweise überlagert.

7 ABl. EG Nr. L 347, S. 1.

den kleinen Sportverein mit nur wenigen Mitgliedern in Zukunft unumgänglich werden, einen qualifizierten Berater hinzuzuziehen, wenn der Verein seinen steuerlichen Pflichten in ordnungsgemäßer Weise nachkommen will. Der Vereinsvorstand, der in vielen Fällen bisher kaum einen Gedanken an eine mögliche Umsatzsteuerpflicht verschwendet hat, wäre weder zeitlich noch aufgrund seiner steuerlichen Kenntnisse fachlich in der Lage, die umsatzsteuerlichen Pflichten des Sportvereins wahrzunehmen.

Zusätzlich verkompliziert wird die steuerliche Behandlung der Sportvereine auch durch die im Rahmen des Gemeinnützigekeitsrechts vom BFH entwickelte „Sphärentheorie“, die auch erhebliche Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Behandlung des Sportvereins hat. Nach diesem vom höchsten deutschen Finanzgericht in ständiger Rechtsprechung verfolgten Ansatz, werden für Zwecke der Besteuerung von gemeinnützigen Vereinen die vom Verein erbrachten Leistungen verschiedenen Sphären zugeordnet, die steuerlich unterschiedlich behandelt werden. Ausgangspunkt dieses Sphärenmodells ist die Annahme, dass die Leistungen des gemeinnützigen Sportvereins, die dieser in Erfüllung seines satzungsmäßigen Auftrags erbringt, steuerlich begünstigt werden. Im Umsatzsteuerrecht ging man in der Vergangenheit aus diesem Grunde davon aus, dass zunächst die Leistungen, die der gemeinnützige Verein im Rahmen seiner sog. ideellen Sphäre erbringt, also solche Leistungen, die der Verein zur Verfolgung seines gemeinnützigen Zwecks erbringt, mangels Umsatzsteuerbarkeit nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Auch Leistungen, die der gemeinnützige Verein erbringt, um in einem bestimmten Umfang Geldmittel für seine Arbeit zu erwirtschaften, sind entweder über eine Steuerbefreiung oder über die Anwendbarkeit eines ermäßigten Steuersatzes begünstigt worden, soweit diese der Vermögensverwaltung oder dem Zweckbetrieb des gemeinnützigen Vereins zugeordnet werden können. Nur die Leistungen, die der gemeinnützige Verein im Rahmen seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im engeren Sinne erbringt, unterliegen nach diesem Ansatz der Umsatzsteuer mit dem Normalsteuersatz in Höhe von derzeit 19%. Die deutsche Finanzverwaltung und die deutsche Finanzrechtsprechung haben im Ergebnis die im Rahmen des Gemeinnützigekeitsrechts geltende Sphärentheorie auf die Umsatzsteuer übertragen.

III. Ziel und Aufbau der vorliegenden Dissertation

Ziel dieser Dissertation ist es, die gegenwärtige Rechtslage der Umsatzbesteuerung von Sportvereinen nach europäischem und deutschem Recht, einschließlich der Rechtsprechung des EuGH und des BFH, aufzuzeigen. Gleichzeitig sollen