



Morten Dibbert

Der Sportverein im Vereins- und Steuerrecht

Die Folgen des Bestehens einer Profisportabteilung
innerhalb eines eingetragenen Vereins
aus vereinsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht
am Beispiel des Profifußballs

Kapitel 1 Einleitung und Gang der Untersuchung

Derzeit gibt es viele Berichte und Diskussionen über die immer größer werden den wirtschaftlichen Ausmaße des Fußballs im Allgemeinen und der Bundesliga in Deutschland im Speziellen. Nach jeder Saison kann die Deutsche Fußball Liga (DFL) neue Rekordzahlen beim Umsatz oder den Zuschauerzahlen vermelden. Vor diesem Hintergrund ist es erstaunlich, dass einige an der Bundesliga teilnehmende Klubs noch immer als eingetragene Vereine organisiert sind. Wie das Beispiel des Hamburger SV (HSV) oder des VfB Stuttgart zeigt, gibt es Bestrebungen die Rechtsform der Lizenzspielerabteilung zu ändern.¹ Diese Änderung der Rechtsform wird in den genannten Fällen häufig mit finanziellen Aspekten begründet, jedoch existieren auch zwingende gesetzliche Gründe für diesen Schritt. Der eingetragene Verein ist nach der in dieser Arbeit vertretenen Ansicht nicht mehr die zeitgemäße Rechtsform für Sportvereine mit Umsätzen im zwei- oder dreistelligen Millionenbereich.

I. Entwicklung des Vereinsrechts

Die heutige Formulierung des § 21 BGB beinhaltet das BGB schon bei seinem Inkrafttreten am 01.01.1900.² Darüber hinaus gab es auch damals die Abgrenzung zwischen nichtwirtschaftlichen und wirtschaftlichen Vereinen (§§ 21, 22 BGB). Bis zum heutigen Tag hat sich weder an der Formulierung des § 21 BGB noch an der Unterteilung in zwei Vereinsklassen etwas geändert. Auf Basis des § 21 BGB in der im Reichsgesetzblatt 1896 veröffentlichten Fassung wurden viele Vereine der Bundesliga gegründet³, wenn sie nicht schon vorher aufgrund von Landesrecht bestanden. Somit hat sich an der rechtlichen Grundlage für die Vereine seit über einem Jahrhundert nichts geändert.

1 Vgl. <http://www.faz.net/aktuell/sport/fussball/bundesliga/hsv-mitglieder-stimmen-fuer-profi-ausgliederung-12957468.html> (Abrufdatum: 19.08.2014).

2 RGBL 1896, S. 195, Nr. 21.

3 Sehr viele Vereine der Bundesliga wurden um 1900 herum gegründet, etwa der FC Bayern München (27.02.1900), Borussia Dortmund (18.12.1909) oder der FC Schalke 04 (04.05.1904).

II. Entwicklung der Gemeinnützigkeit⁴

Die erste gesetzliche Regelung des heutigen steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts fand sich in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts.⁵ So befreite etwa § 6 Nr. 10 des Sächsischen Staatseinkommensgesetzes von 1878 juristische Personen von der Einkommensteuer, wenn diese ausschließlich kirchlichen, gemeinnützigen, wohltätigen Besoldungs- und Pensionszwecken dienten.⁶ Diese Steuerbefreiung war eine Antwort auf die Ausdehnung der Einkommensteuer auf juristische Personen.⁷ Im Jahre 1934, noch vor dem Zweiten Weltkrieg, wurde der allgemeine Teil des Gemeinnützigkeitsrechts in den §§ 17 – 19 des Steueranpassungsgesetzes geregelt.⁸ Zur Erläuterung erging 1941 die Gemeinnützigkeitsverordnung⁹, die nach Ende des Krieges und Gründung der Bundesrepublik Deutschland 1953¹⁰ angepasst wurde. Durch Inkrafttreten der Abgabenordnung 1977 wurden die Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts vereinigt.¹¹ Eine Veränderung des Gemeinnützigkeitsrechts, die auch die Sportvereine betroffen hätte, hatte sich 1988 angedeutet. Das Gutachten der unabhängigen Sachverständigenkommission¹² schlug vor das Gemeinnützigkeitsrecht dahingehend zu reformieren, dass reine Freizeitaktivitäten nicht mehr unter den Gemeinnützigkeitskatalog fallen sollten.¹³ Dies hätte zur Folge gehabt, dass Sportvereine in Deutschland ihren Status als gemeinnützige Körperschaften verloren hätten. Der Gesetzgeber hat sich dem Vorschlag der Kommission jedoch nicht angeschlossen, sondern den Katalog noch erweitert.¹⁴

Die rechtspolitische Einordnung des Sports als gemeinnützig ist umstritten. Als Rechtfertigung werden die Tradition und insbesondere die Förderung der

4 Vgl. hierzu ausführlicher *Hammer*, StuW 2001, 19 ff.; *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 25 ff.; *Wallenhorst* in: *Wallenhorst/Halaczinsky*, S. 86 ff.

5 Vgl. *Wallenhorst* in: *Wallenhorst/Halaczinsky*, S. 86; *Hammer*, StuW 2001, 19, 20.

6 Vgl. *Hüttemann*, § 1 Rn. 14.

7 *Buchna/Seeger/Brox*, S. 20; *Hüttemann*, § 1 Rn. 14.

8 StAnpG v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925.

9 GemVO v. 16.12.1941, RStBl. 1941, 937.

10 GemVO v. 24.12.1953, RGBl. I 1953, 1592.

11 Vgl. *Hammer*, StuW 2001, 19, 22; *Wallenhorst* in: *Wallenhorst/Halaczinsky*, S. 86.

12 Schriftenreihe des BMF v. 24.03.1988, Heft 40.

13 Vgl. *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 64; *Herrenkind*, DSStZ 1988, 547, 581; *Buchna/Seeger/Brox*, S. 21.

14 Vgl. *Wallenhorst* in: *Wallenhorst/Halaczinsky*, S. 87.

Volksgesundheit, die Folge einer körperlichen Ertüchtigung ist, angeführt.¹⁵ Die Kritik bezieht sich vermehrt auf die Freizeit- und Unterhaltungsfunktion des Sports.¹⁶ Das Gemeinnützigkeitsrecht hat sich wie das Vereinsrecht im letzten Jahrhundert kaum geändert und basiert noch immer auf den Grundsätzen, die vor dem Zweiten Weltkrieg entwickelt wurden und sich im Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934 wiederfanden.¹⁷

III. Entwicklung der Fußballvereine

Organisierte Personenvereinigungen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks gab es schon im Altertum. Der erste Sportverein im heutigen Sinne gründete sich in Deutschland im Jahre 1836 in Hamburg, der Hamburger Ruder-Club. Der erste deutsche Rasensportverein wurde 1878 in Hannover gegründet und nannte sich Deutscher Fußballverein 1878 Hannover. Allerdings wurde dort ausschließlich Rugby gespielt. Die ersten „echten“ Fußballvereine in Deutschland waren die im Jahre 1880 gegründeten Bremer Football Club und Germania in Frankfurt am Main.¹⁸ Von den in der Saison 2013/14 an der Bundesliga teilnehmenden Klubs ist der HSV der älteste. Er wurde am 29.09.1887 gegründet. Der jüngste Verein ist der VfL Wolfsburg, der am 12.09.1945 gegründet wurde. Der Deutsche Fußball Bund (DFB), Dachverband sämtlicher Fußballvereine in Deutschland, wurde am 28.01.1900 in der Leipziger Gaststätte „Mariengarten“ gegründet.¹⁹ Bis zur Gründung einer gesamtdeutschen Bundesliga und der Einführung des Profitums im deutschen Fußball dauerte es aber noch mehr als ein halbes Jahrhundert. Im Jahre 1963 wurde die Bundesliga ins Leben gerufen. Zwar gab es schon im Jahre 1908 eine Diskussion über die Möglichkeit eines Berufsspielertums, jedoch wurde dieses abgelehnt.²⁰ Die Spieler von Schalke 04 wurden im Jahr 1930 zu Berufsspielern erklärt und der Verein deshalb aus dem Westdeutschen Fußball-Verband ausgeschlossen.²¹ Der in Bezug auf den heutigen Profifußball, gerade in wirtschaftlicher Hinsicht, wichtigste Schritt erfolgte am 30.09.2000, als die Verselbstständigung

15 BT-Drucks. 11/8459, 11; *Leisner-Egensperger* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 52 Rn. 189.

16 Vgl. *Seer* in: Tipke/Kruse, § 52 Rn. 44; *Herrenkind*, DStZ 1988, 547, 554; *Jachmann* in: Beermann/Gosch, AO, § 52 Rn. 105.

17 StAnpG v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925.

18 Vgl. www.dfb.de/?id=500154.

19 Vgl. zur Geschichte des DFB www.dfb.de/?id=500154 (Abrufdatum: 19.08.2014).

20 Vgl. www.dfb.de/?id=500154 (Abrufdatum: 19.08.2014).

21 Vgl. www.dfb.de/?id=500154 (Abrufdatum: 19.08.2014).

des Profifußballs beschlossen wurde. 2001 wurde der Ligaverband gegründet, der mit der DFL als operative Einheit seitdem unabhängig agiert und für den Profifußball in Deutschland zuständig ist. Nach dieser „Verselbständigung“ des Profifußballs war es den Vereinen auch erlaubt ihre Lizenzspielerabteilung auf eine Kapitalgesellschaft auszugliedern. Voraussetzung für die Erteilung einer Lizenz zur Teilnahme am Spielbetrieb ist allerdings, dass der Verein weiterhin eine Mehrheit der Stimmen an der Kapitalgesellschaft hält.²² Von den 18 Klubs, die in der Saison 2013/14 in der Bundesliga spielten, haben 12 ihre Lizenzspielerabteilung bereits ausgegliedert.²³ Der HSV und der VfB Stuttgart planten einen solchen Schritt, wobei der HSV ihn in der Sommerpause umgesetzt hat.

Seit der Gründung der Bundesliga hat sich der Profifußball fast komplett geändert und stellt heutzutage einen signifikanten Wirtschaftsfaktor in Deutschland dar. Die Umsatzerlöse der Bundesliga steigen von Jahr zu Jahr an. In der Saison 2012/13 haben die 18 teilnehmenden Klubs zusammen einen Umsatz von 2,17 Mrd. € erzielt.²⁴ Die Steuern und Abgaben betrugen 711 Mio. €.²⁵ Auch die Spieler profitieren von der immer größer werdenden wirtschaftlichen Kraft der Bundesliga. Haben die Halbprofis zu Beginn der Bundesliga 1963 aus heutiger Sicht nur sehr geringe Beträge erhalten²⁶, verdienen heute schon eher mittelmäßige Profis Millionenbeträge und die Topstars der Bundesliga zweistellige Millionenbeträge im Jahr.²⁷ In der Saison 2012/13 betrug der Personalaufwand der 18 Bundesligaklubs für die Spieler 847 Mio. €.²⁸ Genauso wie die

22 Vgl. § 8 der Satzung des Ligaverbands.

23 Neben dem HSV und dem VfB Stuttgart waren es der FC Schalke 04, der 1. FSV Mainz 05, der SC Freiburg und der 1. FC Nürnberg. In der 2. Bundesliga war das Verhältnis genau umgekehrt. Dort nahmen am Spielbetrieb 12 Klubs teil, die ihren Lizenzspielerbetrieb noch nicht ausgegliedert hatten und dementsprechend 6, die diesen bereits auf eine Kapitalgesellschaft ausgegliedert hatten. Ihre Lizenzspielerabteilung nicht ausgegliedert hatten: SC Paderborn 07, 1. FC Kaiserslautern, Karlsruher SC, Fortuna Düsseldorf, FC St. Pauli, 1. FC Union Berlin, VfR Aalen, SV Sandhausen, FC Erzgebirge Aue, VfL Bochum, Dynamo Dresden und FC Energie Cottbus.

24 Vgl. Bundesligareport 2014.

25 Vgl. Bundesligareport 2014.

26 Vgl. *Havemann*, Die Bundesliga als Objekt wirtschafts- und kulturgeschichtlicher Betrachtungen – Essay, abrufbar unter www.das-parlament.de/2013/27-28/Beilage/004.html.

27 Vgl. http://www.kicker.de/news/fussball/intligen/startseite/574513/2/slideshow_die-top-ten-der-spitzenverdiener.html (Abrufdatum: 19.08.2014).

28 Vgl. Bundesligareport 2014.

Spielergehälter angestiegen sind, sind auch die Transferausgaben gestiegen. Im Jahr 1976 wechselte Roger van Gool für die damalige Rekordablöse von 1 Mio. DM vom FC Brügge zum 1. FC Köln. Heutzutage klingt dieser Betrag wie Peanuts im Fußballgeschäft. Während im internationalen Bereich Real Madrid mit dem Transfer des Walisers Gareth Bale fast die 100 Mio. € Marke geknackt hat, liegt der Rekordtransfer der Saison 2013/14 bei 37,5 Mio. €. ²⁹ Nicht geändert hat sich über die Jahre die Begeisterung der Fans für den Fußball. Durch die enorme Strahlkraft war und ist der Fußball auch eine Konkurrenz zur Unterhaltungsindustrie. Die Zuschauerzahlen steigen fast jedes Jahr an, wobei deren Gesamtsumme davon abhängig ist, welche Klubs auf- bzw. absteigen, da die Stadien teilweise große Kapazitätsunterschiede aufweisen. ³⁰ In der Saison 2012/13 schauten 13.309.831 Zuschauer die 306 Spiele live im Stadion. In der Saison 1963/64 waren es 6.626.374 Zuschauer bei 240 Spielen.

Welche wirtschaftliche Bedeutung der Fußball für eine Stadt haben kann, zeigte in der Saison 2013/14 der Abstieg des HSV in die 2. Bundesliga. Der Nettoeinkommenszufluss für die Region Hamburg und das Umland durch den HSV beträgt etwa 90 Mio. € im Jahr. ³¹

Die wirtschaftlichen Dimensionen des Profifußballs haben aber auch negative Seiten. So sind viele Klubs durch falsche Entscheidungen und schlechtes Management in finanzielle Schwierigkeiten geraten. Den HSV drücken etwa 100 Mio. € Verbindlichkeiten, die wohl nur durch den Einstieg eines Investors ausgeglichen werden können. Diese Probleme haben einige Klubs in Deutschland und speziell in Europa. Die Verbindlichkeiten der 18 Klubs der Saison 2013/14 beliefen sich auf 690 Mio. €. In Spanien, Italien oder England ist dieser Wert noch höher. Die Verbindlichkeiten aller europäischen Erstligaklubs beliefen sich im Jahre 2011 auf 18,5 Mrd. €. ³²

29 Soviel Geld zahlte der FC Bayern München für die Verpflichtung von Mario Götze von Borussia Dortmund.

30 In der Saison 2013/14 hatte Eintracht Braunschweig mit einem Fassungsvermögen von 23.325 das kleinste Stadion und Borussia Dortmund mit 80.645 das größte.

31 Vgl. www.abendblatt.de/sport/fussball/hsv/article124570650/HSV-Abstiegskampf-ist-auch-fuer-die-Stadt-ein-Millionenspiel.html (Abrufdatum: 19.08.2014).

32 Vgl. *Vöpel*, Wirtschaftsmacht Fußball, abrufbar unter www.bpb.de/apuz/163808/wirtschaftsmacht.bundesliga (Abrufdatum: 19.08.2014).

IV. Problemstellung und Gang der Untersuchung

Die Entwicklung des Profifußballs in den letzten Jahren offenbart, dass es sich nicht mehr nur um eine reine Freizeitangelegenheit handelt, wie dies wohl bei der Gründung der Vereine der Fall war. Die an der Bundesliga teilnehmenden Klubs stellen aufgrund ihrer wirtschaftlichen Stärke Unternehmen dar. Es stellt sich diesbezüglich die Frage, ob sie dann noch, wie es etwa beim HSV der Fall war, unter dem Dach eines eingetragenen Vereins agieren können oder ob sie nicht eine andere Rechtsform annehmen müssen. Diese Frage stellt sich gerade vor dem Hintergrund, dass sowohl das Vereinsrecht als auch das Gemeinnützigkeitsrecht ihre Wurzeln im 19. Jahrhundert haben und seit den Anfängen des 20. Jahrhunderts die Grundsätze, auf denen sie basieren, nicht mehr geändert wurden. Die Fußballvereine haben sich in dieser Zeit aber in einer Art und Weise verändert, die damals noch gar nicht absehbar war.

Es ist zweifelhaft, ob der Grundgedanke des eingetragenen und gemeinnützigen Vereins mit dem Bild übereinstimmt, welches die Klubs der Bundesliga abgeben. Die Mitglieder des HSV haben am 25.05.2014 darüber abgestimmt, ob die Lizenzspielerabteilung auf eine Kapitalgesellschaft ausgegliedert werden soll. Eine Umsetzung erfolgte im Juli 2014. Dieses Vorhaben erfolgte u.a. aufgrund der schlechten Saison 2013/14, hauptsächlich jedoch wegen der angespannten finanziellen Lage. Durch die Ausgliederung erhofft man sich professionellere Strukturen und durch den Einstieg eines oder mehrerer Investoren eine deutliche finanzielle Verbesserung. 24,9 % der Anteile an der HSV AG sollen mittelfristig von Investoren gehalten werden. Vorbild ist der FC Bayern München, der seine Lizenzspielerabteilung im Jahre 2002 ausgegliedert hat und mit der Adidas AG, der Audi AG und der Allianz SE drei Investoren gefunden hat.

Bei der Diskussion über die Ausgliederung beim HSV kam aber nie zur Sprache, dass diese eventuell sogar zwingend sein könnte, weil die bisherige Organisationsstruktur des Vereins gegen geltendes Recht verstieß. Der HSV entsprach aufgrund der Ausmaße der Lizenzspielerabteilung nicht mehr dem Bild des Vereins, der § 21 BGB zugrunde liegt und auch nicht mehr dem eines gemeinnützigen Vereins gem. §§ 51 ff.

Im Rahmen der Arbeit wird die Einordnung eines Vereins mit einer Lizenzspielerabteilung aus vereinsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht beleuchtet und werden die bestehenden Probleme und Gesetzesverstöße durch den Betrieb der Lizenzspielerabteilung im Rahmen eines eingetragenen Vereins aufgezeigt. Es wird dabei insbesondere auf die steuerrechtliche Behandlung im Hinblick auf die Steuerbefreiung einer gemeinnützigen Körperschaft eingegangen. Anschließend wird die Möglichkeit einer Umwandlung des Vereins aus

gesellschaftsrechtlicher und steuerrechtlicher Perspektive untersucht. Dabei wird insbesondere die Möglichkeit einer steuerneutralen Übertragung geprüft. Abschließend wird untersucht, ob die vorgeschlagene Lösung zur Beseitigung der Gesetzesverstöße führen kann. Als Beispiel dient der HSV, wobei die Strukturen aufgezeigt werden, die vor der Ausgliederung der Lizenzspielerabteilung auf eine AG im Juli 2014 existierten. Bei der in dieser Arbeit angesprochenen Satzung des HSV handelt es sich um die vor der Ausgliederung gültigen Satzung in Neufassung vom 27.01.2008.