

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 16. Januar 2009*

Kristina Dudde, Rechtsanwältin:

„(Gemeinnützige) Sportvereine und Umsatzsteuer“

*Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einführung.....	2
I. Gemeinnützigkeit des Sportvereins	3
1. Vorliegen einer Körperschaft	3
2. Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks.....	3
3. Ausschließlichkeit	5
4. Unmittelbarkeit.....	5
5. Steuerlich unschädliche Betätigungen (§ 58 AO).....	6
II. Folgen der Gemeinnützigkeit	6
III. Umsatzbesteuerung von gemeinnützigen Sportvereinen	8
1. Voraussetzung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.....	8
a) Unternehmereigenschaft.....	8
b) Leistungsaustausch	8
c) Weitere Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.....	11
2. Kein Eingreifen von Steuerbefreiungen	11
a) § 4 Nr. 12 lit. a) UStG	11
b) § 4 Nr. 22 lit. a) und b) UStG	11
c) Art. 132 Abs. 1 lit. m) MwStSystRL	12
3. Steuersatz	13
IV. Ergebnis	13

Einführung

Zu Beginn ihres Vortrags stellt *Frau Dudde* die Bedeutung des Sports in Bochum und allgemein in Deutschland dar. Eine Studie der Bergischen Universität Wuppertal kommt zu dem Ergebnis, dass 64,7 % der Bochumer Bürger mindestens einmal pro Woche Sport treiben. 11,4 % der Einwohner betätigen sich weniger als einmal in der Woche sportlich und 23,9 % sind nicht sportlich aktiv.

Auf das gesamte Bundesgebiet bezogen ergeben sich folgende Zahlen:

5 Millionen Menschen sind in mehr als 20.000 Sportvereinen, 62 Mitgliedsorganisationen und 54 Stadt- und Kreissportbünden organisiert. In den Sportvereinen engagieren sich 550.000 ehrenamtliche Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. 200.000 Sportlerinnen und Sportler erwerben jährlich in NRW das Deutsche Sportabzeichen. Im Jahr 2004 erhielten Verbände und Vereine ca. 1,62 Millionen Euro als Investitionszuschüsse bzw. Darlehen für Baumaßnahmen der Vereine, 1,16 Millionen Euro für die Ausstattung der Vereine mit Grundsportgeräten, 3,0 Millionen Euro für den Breitensport, 3,5 Millionen Euro für den Leistungssport und 6,0 Millionen Euro für die Mitarbeiterqualifizierung. Aus diesen Zahlen ließe sich nach Auffassung von *Frau Dudde* die große Bedeutung des Sports für die Gesellschaft ablesen.

I. Gemeinnützigkeit des Sportvereins

Zu Beginn ihrer Betrachtung stellt *Frau Dudde* die Prüfung, ob ein Sportverein unter die Regelung des § 51 AO fällt und die Kriterien der Gemeinnützigkeit erfüllt. Die Voraussetzungen des § 51 S. 1 AO sind das Vorliegen einer Körperschaft, die Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks, die Ausschließlichkeit und die Unmittelbarkeit. *Frau Dudde* weist darauf hin, dass es in der Praxis deshalb Probleme geben kann, weil nicht alle vier Voraussetzungen zusammen erfüllt sind, weshalb § 58 AO eingreift, der steuerlich unschädliche Betätigungen definiert.

1. Vorliegen einer Körperschaft

Zu den Körperschaften i. S. d. § 51 S. 2 AO zählen eingetragene (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) und nicht-eingetragene (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG) Sportvereine. Eingetragene Sportvereine sind in das Vereinsregister eingetragen und damit juristische Personen. Sie bilden in der Praxis die Mehrzahl der Fälle. Nicht-eingetragene Sportvereine sind BGB-Gesellschaften. Diese Konstellation kommt in der Praxis seltener vor. Denkbar sei hier z. B. der Kegelclub. Sportvereine erfüllen regelmäßig die Definition der Körperschaft des § 51 S. 2 AO.

Frau Dudde weist darauf hin, dass der Sonderfall des § 51 S. 3 AO insbesondere für Sportvereine relevant sein könne. Hiernach gelten funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften nicht als selbständige Steuersubjekte. Insbesondere bei größeren Sportvereinen ist es denkbar, dass sie für die verschiedenen angebotenen Sportarten unterschiedliche Abteilungen bilden, also z. B. eine Handballabteilung, eine Fußball- und Turnabteilung. Hier stellt sich dann die Frage, ob jede Abteilung ein nicht-eingetragener Verein ist und jede Abteilung gesondert zu betrachten ist. Dies hätte die Folge, dass jede einzelne Abteilung alle Vergünstigungen des Gemeinnützigkeitsrechts in Anspruch nehmen könnte. So wird aber nicht verfahren, sondern es wird nur auf den gesamten Verein abgestellt.

2. Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks

Unter die zweite Tatbestandsvoraussetzung des § 51 S. 1 AO, die Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks, fallen „gemeinnützige Zwecke“ nach § 52 AO, „mildtätige Zwecke“ i. S. v. § 53 AO und „kirchliche Zwecke“, die § 54 AO näher bestimmt. Für Sportvereine ist hier

die Verfolgung eines „gemeinnützigen Zwecks“ relevant. Zu den gemeinnützigen Zwecken zählt nach § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO nämlich die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport).

Frau Dudde wirft dann die Frage auf, was überhaupt unter „Sport“ zu verstehen sei. Sie präsentiert folgende Definition des Deutschen Olympischen Sportbunds:

“Seit Beginn des 20. Jahrhunderts hat sich Sport zu einem umgangssprachlichen, weltweit gebrauchten Begriff entwickelt. Eine präzise oder gar eindeutige begriffliche Abgrenzung lässt sich deshalb nicht vornehmen. Was im allgemeinen unter Sport verstanden wird, ist weniger eine Frage wissenschaftlicher Dimensionsanalysen, sondern wird weit mehr vom alltagstheoretischen Gebrauch sowie von den historisch gewachsenen und tradierten Einbindungen in soziale, ökonomische, politische und rechtliche Gegebenheiten bestimmt. Darüber hinaus verändert, erweitert und differenziert das faktische Geschehen des Sporttreibens selbst das Begriffsverständnis von Sport.” Hieran zeige sich nach Auffassung von *Frau Dudde*, wie schwierig es sei, den Sportbegriff zu definieren. Dies liege auch daran, dass es im Sport Entwicklungen gebe. So sei z. B. das Skateboardfahren bei seinem Aufkommen nicht als Sport anerkannt gewesen, heute aber schon. Der Sportbegriff sei somit dynamisch und problematisch. Der BFH verlangt einen „gewissen Grad an körperlicher Ertüchtigung“. Er verneint die Sporteigenschaft bei Skat, Schach, Go und Hundesport und bejaht sie für Motor- und Schießsport, weil hierfür eine allgemeine körperliche Fitness und bestimmte Körperbeherrschung erforderlich sei. Zudem darf die Betätigung nicht im Gegensatz zu moralischen und ethischen Werten stehen, weshalb Paintball vom BFH nicht als Sport angesehen wird. Paintball sei kriegsähnlich und verstoße gegen die Normen und Werte des Grundgesetzes.

Frau Dudde diskutiert im Folgenden, warum Sport als gemeinnützig gilt. Eine Sachverständigenkommission war nämlich einmal der Auffassung, Sport sei eine Freizeitbetätigung, die nicht förderungswürdig sei, weil die negativen Aspekte, wie Dopingfälle, Ausschreitungen in Fußballstadien und Zerstörung der Umwelt überwiegen würden. *Frau Dudde* stellt als positive Aspekte des Sports die Steigerung der körperlichen Fitness, die Randgruppenintegration und die Völkerverständigung heraus. Schließlich kann festgehalten werden, dass der Gesetzgeber eine Grundsatzentscheidung getroffen hat und Sport eine gesellschaftliche Funktion zuschreibt. Sport hat somit einen gemeinnützigen Zweck.

Prof. Seer merkt an, dass diese Staatszielbestimmung für den Breitensport haltbar sei. Die Entscheidung des Gesetzgebers, Sport als gemeinnützig anzuerkennen, sei hinzunehmen. Im Übrigen sei das Gutachten der Sachverständigenkommission nicht mehr konsensfähig gewesen, weil der Sport nicht als gemeinnützig anerkannt wurde.

Für das Kriterium der Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks sei zudem entscheidend, ob die Allgemeinheit gefördert werde. Danach muss der Sportverein der Allgemeinheit gegenüber offen sein. *Frau Dudde* weist darauf hin, dass dies bei Betriebssportgemeinschaften ein Problem sein könne, wenn in der Satzung keine Öffnungsklausel existiere. Es darf zudem zu keiner dauerhaften Begrenzung des Mitgliederkreises kommen. Diese Begrenzung könne auch durch die Höhe der Aufnahme- und Mitgliedsbeiträge erreicht werden, wie man es z. B. von exklusiven Golfclubs kenne. Bei einem jährlichen Mitgliedsbeitrag von maximal 1.023 € und einer einmaligen Aufnahmegebühr von maximal 1.534 € sei nach Auffassung von Finanzverwaltung und Rechtsprechung das Kriterium „Förderung der Allgemeinheit“ noch als erfüllt anzusehen.

Zur Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks gehört ebenfalls das Erfüllen des Kriteriums der Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 AO. Danach geschieht eine Förderung selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden. Als Kriterien für die Selbstlosigkeit gelten die Mehrung des Vermögens/der Erwerbstätigkeit der Mitglieder des Vereins und die Mehrung des eigenen Vermögens. Zudem dürfen die wirtschaftlichen Zwecke nicht im Vordergrund stehen, nur wenn die wirtschaftliche Tätigkeit zum Hauptzweck wird. Gemeint sei nicht eine „ideelle Selbstlosigkeit“. Nach der hM richtet sich das Gebot der Selbstlosigkeit an den Verein und an die Mitglieder.

3. Ausschließlichkeit

Die Voraussetzung der Ausschließlichkeit verlangt, dass der Sportverein nur gemeinnützige Zwecke verfolgen darf. Nicht gemeinnützige Zwecke dürfen nicht in die Vereinssatzung aufgenommen werden. Weitere Zwecke, wie z. B. die Förderung der Geselligkeit, dürfen somit von dem Verein nicht verfolgt werden. Das Durchführen von geselligen Veranstaltungen ist in gewissem Umfang aber erlaubt. Zudem ist die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs möglich, soweit dies kein Haupt- oder Satzungszweck des Sportvereins ist und die erwirtschafteten Mittel der Sportförderung zugute kommen.

4. Unmittelbarkeit

Die Tatbestandsvoraussetzung der Unmittelbarkeit bedeutet auf den Sportverein übertragen, dass die Satzungszwecke durch den Sportverein selbst verfolgt werden müssen und der Ver-

ein nicht nur Geldgeber sein darf. Dabei ist der Einsatz von Hilfspersonen unschädlich, wenn ihr Handeln als Handeln des Sportvereins angesehen werden kann. Hierzu zählen z. B. das Handeln des Übungsleiters oder Trainers, aber auch das des Wartungspersonals.

Eine Besonderheit ergibt sich für Dachverbände, wie DOSB oder LSB. Für sie gilt § 57 Abs. 2 AO. Sie werden Sportvereinen, die unmittelbar den Sport fördern, gleichgestellt.

5. Steuerlich unschädliche Betätigungen (§ 58 AO)

Des Weiteren geht *Frau Dudde* auf die steuerlich unschädlichen Betätigungen nach § 58 AO ein. Hierunter fällt,

- wenn ein Sportverein Räume an andere ebenfalls begünstigte Körperschaften oder an Körperschaften des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke überlässt (§ 58 Nr. 4 AO),
- wenn ein Sportverein seine Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführt, soweit dies erforderlich ist, um seine steuerbegünstigten Zwecke nachhaltig erfüllen zu können (Nr. 6),
- wenn ein Sportverein gesellige Zusammenkünfte veranstaltet, die von nur untergeordneter Bedeutung sind (Nr. 8) und
- wenn ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert (Nr. 9).

II. Folgen der Gemeinnützigkeit

Im zweiten Abschnitt ihres Vortrags stellt *Frau Dudde* die Folgen der Gemeinnützigkeit für einen Sportverein dar. Es findet die sog. „Sphärentheorie“ Anwendung. Danach sind die Tätigkeiten eines Sportvereins in einen *Ideellen Bereich*, *Zweckbetrieb*, in *Vermögensverwaltung* und in *den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im engeren Sinne* einzuteilen.

Der „*Ideelle Bereich*“ ist die Sphäre, in der der Sportverein seine satzungsmäßigen Zwecke, hier die Sportförderung, verfolgt. Die Einnahmen, die diesem Bereich zugeordnet werden, sind Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegelder, Spenden und Zuschüsse.

„*Vermögensverwaltung*“ ist die Sphäre, in der der Verein sein Vermögen nutzt (§ 14 S. 3 AO). Hierzu zählen Kapitalanlagen und Vermietung und Verpachtung. *Frau Dudde* weist darauf hin, dass Vermietung kurzfristig sei und eine gewerbliche Tätigkeit darstelle, die steuerlich nicht begünstigt werde. Eine Verpachtung sei langfristig und entspreche der Vermö-

gensverwaltung. Die Abgrenzung zwischen Vermietung und Verpachtung könne u. U. in der Praxis schwierig sein. Man denke nur an die Vermietung von Sportstätten und an Bandenwerbung. Zur Vermögensverwaltung zähle aber z. B. die langfristige Vermietung von Sportanlagen, die Verpachtung der Vereinsgaststätte oder die langfristige Verpachtung der gesamten Werbefläche.

Kriterien für das Vorliegen eines *Zweckbetriebs* sind, dass

- die Tätigkeit des Vereins der unmittelbaren Verwirklichung des Vereinszwecks (hier der Sportförderung) dient,
- die Tätigkeit für die Zweckbestimmung unentbehrlich ist und
- der Sportverein mit anderen Marktteilnehmern nicht mehr als notwendig in Wettbewerb tritt. Hierfür ist potentieller Wettbewerb ausreichend und es hat eine Interessenabwägung stattzufinden, ob die Tätigkeit für die Erfüllung der Sportförderung unbedingt erforderlich ist.

Nach § 67a UStG liegt die Zweckbetriebsgrenze für sportliche Veranstaltungen seit dem 1.1.2007 bei 35.000 € inklusive USt. Diese können aus Einnahmen durch Eintrittsgelder, Übertragungsrechte, Startgelder, Kursgebühren oder Ablösezahlungen generiert werden. Bei Überschreiten dieser Grenze ist kein Zweckbetrieb mehr anzunehmen. Als sportliche Veranstaltung gelten „alle organisatorischen Maßnahmen eines Sportvereins, die es aktiven Sportlern ermöglichen, Sport zu treiben.“ Hierzu zählen z. B. Wettkämpfe, Kurse aber auch das Training, weil es für das Vorliegen einer sportlichen Veranstaltung nicht erforderlich ist, dass diese vor Publikum abgehalten wird. Vom Zweckbetrieb ausgenommen sind der Verkauf von Speisen und Getränken und Werbung, weil der Wettbewerb zu anderen Anbietern zu groß ist. Beim Verkauf von Speisen und Getränken, Fan- und Merchandisingartikeln, der kurzzeitigen Vermietung von Sportanlagen, Sportequipment und Werbeflächen sowie der Vereinsgaststätte liegt ein *wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im engeren Sinne* vor.

Nach der Vorstellung der Sphärentheorie stellt *Frau Dudde* die Frage, ob die Sphärentheorie eins zu eins für die Umsatzbesteuerung von Sportvereinen verwendet werden könne. Sie kommt zu dem Ergebnis, dass die Sphärentheorie für Zwecke der USt modifiziert werden müsse.

III. Umsatzbesteuerung von gemeinnützigen Sportvereinen

Vereinfacht dargestellt galt bisher, dass in der ideellen Sphäre keine Steuerbarkeit möglich ist. Bei der Vermögensverwaltung existieren u. U. steuerfreie Leistungen. Beim Zweckbetrieb kommt ein ermäßigter Steuersatz zur Anwendung und bei den Einnahmen aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. e. S. ist der reguläre Steuersatz anzuwenden.

Eine Umsatzbesteuerung von Sportvereinen ist dann gegeben, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfüllt sind und keine Steuerbefreiung eingreift. Dann können noch verschiedene Steuersätze unterschieden werden.

1. Voraussetzung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen Lieferungen und Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

a) Unternehmereigenschaft

Die Unternehmereigenschaft ergibt sich aus § 2 Abs. 1 UStG. Hiernach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nach S. 3 ist gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ist bei Sportvereinen zu bejahen, weil sie Leistungen am Markt anbieten. Sie tun dies nachhaltig. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich. Zudem üben sie die Tätigkeit selbständig aus. *Frau Dudde* wirft die Frage auf, ob der Leistungsaustausch als Tatbestandteil des Unternehmerbegriffs anzusehen ist.

b) Leistungsaustausch

Nach den UStR setzt ein Leistungsaustausch voraus, dass Leistender und Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht. Es ist zu fragen, ob der Verein eine Gegenleistung an seinem Mitglied erbringt. Zudem müssen für die Annahme eines Leistungsaustausches Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. Nach *Frau Duddes* Ansicht ist das enge Finalitätserfordernis bezüg-

lich des wechselseitigen Zusammenhangs hier von der Rechtsprechung aufgeben worden. *Frau Dudde* wirft dann die Frage auf, inwieweit die bisherige Unterscheidung in echte und unechte Mitgliedsbeiträge bzw. Zuschüsse noch haltbar ist.

Unter echten Mitgliedsbeiträgen versteht man Zahlungen der Mitglieder aufgrund ihrer Stellung als Mitglied des Sportvereins. Hier ist der Ansatz bereits problematisch. Unechte Mitgliedsbeiträge sind Zahlungen, die das Mitglied vornimmt, um nicht-satzungsmäßige Leistungen des Sportvereins abzugelten. Als Beispiel führt *Frau Dudde* die Anmietung von vereins-eigenen Tennisplätzen an. Hier liegt ein Sonderinteresse des Vereinsmitglieds vor, und es ist ein Leistungsaustausch gegeben.

Prof. Seer merkt an, dass die Unterscheidung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen nicht überzeugend sei. Wenn sich z. B. nach dem Urbild des Vereins sieben Menschen zusammenschließen und gemeinsam Sport treiben, welche Leistung würde dann der Verein erbringen? Die Abgrenzung, ab wann es sich noch um einen echten Mitgliedsbeitrag handelt und ab wann man sich dem Markt öffne sei schwierig zu treffen. *Frau Dudde* ergänzt, dass Vereine heute vermehrt in Konkurrenz zu kommerziellen Anbietern stünden und vermehrt Dienstleister seien. Der Verein gebe dem Vereinsmitglied die Möglichkeit, eine Leistung in Empfang zu nehmen. *Prof. Seer* weist darauf hin, dass der EuGH eine wirtschaftliche Tätigkeit am Markt verlangt und hegt Zweifel, ob jeder Sportverein eine Leistung an seinen Vereinsmitgliedern erbringe. Er sei sich nicht sicher, ob die Abgrenzung, dass jeder Verein, der einen Mitgliedsbeitrag erhebt, automatisch zum Unternehmer wird, sinnvoll ist. Er wirft die Frage auf, ob in der Möglichkeit, die Vereinsgegenstände nutzen zu können für jede Art von Sport ein Leistungsaustausch anzunehmen sei. *Frau Dudde* bejaht dies. *Prof. Seer* ergänzt, dass eine Gegenleistung des Vereins in der Organisation von Spielen in Ligen im Verbund unter der Organisation eines Dachverbands zu sehen sei.

Frau Dudde geht im Folgenden auf das EU-Recht zu dem Thema der Mitgliedsbeiträge ein und verdeutlicht dies anhand der EuGH-Entscheidung „*Kenemer Golf & Country Club*“ vom 21.3.2002 (Rs. C-174/00). In dem Fall wurde bei einem niederländischen Golfclub von der niederländischen Finanzverwaltung die Unternehmereigenschaft nicht anerkannt. Nach Auffassung des EuGH reiche die Nutzung des Vereinsangebots für die Annahme eines steuerbaren Leistungsaustausches aus. Es greife aber die aus der MwSt-Systemrichtlinie für Sportvereine resultierende Steuerbefreiung. Die nationale deutsche Rechtsprechung folgt der EuGH-Rechtsprechung und hat die Unterscheidung in echte und unechte Mitgliedsbeiträge aufgegeben. *Frau Dudde* führt hierzu beispielhaft das BFH-Urteil v. 9.8.2007 (VR 27/04) an und hält die Rechtsprechung mittlerweile für gefestigt. Die pauschale Unterscheidung zwischen echten

und unechten Mitgliedsbeiträgen sei somit aufgegeben worden. Als Folge müsste eine Einzelprüfung der vom Verein erbrachten Leistungen stattfinden. Hierzu sei eine Unterscheidung zwischen den einzelnen Mitgliedschaftsarten notwendig. *Frau Dudde* bejaht das Vorliegen eines Leistungsaustausches bei einer ordentlichen Mitgliedschaft, Kinder- und Jugendmitgliedschaft, z. T. bei einer Gastmitgliedschaft und bei der korporativen Mitgliedschaft. Sie verneint das Vorliegen eines Leistungsaustausches bei der passiven Mitgliedschaft und mangels Entgelt bei der Ehrenmitgliedschaft. Bei den Arten der Mitgliedschaft, bei denen ein Leistungsaustausch zu bejahen ist, muss weiter geprüft werden, ob der Leistungsaustausch zur USt-Pflicht führt.

Frau Dudde geht weiter auf die Zuschüsse ein. Auch hier könne zwischen echten und unechten Zuschüssen unterschieden werden. Ein echter Zuschuss versetzt den Zuwendungsempfänger ganz allgemein in die Lage, seiner satzungsgemäßen Tätigkeit nachkommen zu können. Viele Vereine sind von staatlichen Zuschüssen abhängig und sollen dann nicht noch durch USt belastet werden. Ein unechter Zuschuss ist der Zuschuss, der für eine konkrete Leistung des Sportvereins gewährt wird. Zudem existiert der Sonderfall der Preisauffüllung. Dies ist ein Zuschuss, der gewährt wird, damit der Zuwendungsempfänger konkurrenzfähig bleibt.

Prof. Seer merkt an, dass es im Vergleich zu den Mitgliedsbeiträgen ein Widerspruch sei, wenn man bei den Zuschüssen beim tradierten System bliebe. In der MwSt-Systemrichtlinie existiere eine Steuerbefreiung für den Sport und es sei daher zu fragen, warum der nationale Gesetzgeber nicht in eine Steuerbefreiung gegangen sei. Nach *Frau Duddes* Auffassung geht der Gesetzgeber wohl davon aus, dass der Großteil der sportlichen Veranstaltungen von § 4 Nr. 22 UStG erfasst sei. *Prof. Seer* äußert Zweifel, ob diese Annahme sinnvoll sei. Man müsse vielmehr davon ausgehen, dass § 4 Nr. 22 UStG auf den Mitgliedsbeitrag ausgerichtet war, weil es die Unterscheidung in echte und unechte Mitgliedsbeiträge gab. Mitgliedsbeiträge nicht hierunter zu fassen, sei vom Ergebnis gekünzelt. Die Verwaltung handle contra legem und gegen das Gemeinschaftsrecht. Man müsse sich vielmehr überlegen, ob § 4 Nr. 22 UStG nicht teleologisch extensiv gemeinschaftsrechtlich auszulegen sei.

Frau Dudde stellt dann die Frage, ob es bei Sportvereinen überhaupt echte Zuschüsse gebe. Im Rahmen der Daseinsvorsorge sei der Staat verpflichtet, den Staat zu fördern. Der Staat fördere den Bau von Sportstätten der Vereine, stelle selbst aber keine Sportmöglichkeiten zur Verfügung. Damit werden die staatlichen Pflichten durch den Sportverein übernommen. *Frau Dudde* stellt dann die These auf, dass sich der Staat somit von seiner Pflicht, den Sport zu fördern, „freikaufte“. *Prof. Seer* lehnt diese Auffassung ab, weil er der Meinung ist, dass der Staat den Sport fördere. Auch aus dem *Publikum* kommt der Einwand, dass der Staat nur ver-

pflichtet sei, den Sport zu fördern und nicht selbst ein Sportangebot zu unterhalten, so dass man nicht von „freikaufen“ sprechen könne.

c) Weitere Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Die beiden anderen Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG „im Inland“ und „im Rahmen seines Unternehmens“ hält *Frau Dudde* hier für nicht weiter problematisch und sieht sie deshalb als erfüllt an.

2. Kein Eingreifen von Steuerbefreiungen

Im weiteren Verlauf ihres Vortrags geht *Frau Dudde* auf die Möglichkeiten des Eingreifens einer Steuerbefreiung für Sportvereine ein.

a) § 4 Nr. 12 lit. a) UStG

Die USt-Befreiung des § 4 Nr. 12 lit. a) UStG ist für Sportvereine in Fällen der Überlassung von Sportanlagen relevant. Sportanlagen werden meist zusammen mit Betriebsvorrichtungen überlassen, so z. B. bei Tennisplätzen. Im Anschluss an die EuGH-Rechtsprechung sieht der BFH in der Überlassung einer Sportanlage eine einheitliche Leistung und einen Vertrag besonderer Art. Eine Steuerbefreiung greift somit nicht mehr.

b) § 4 Nr. 22 lit. a) und b) UStG

Von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 22 lit. a) UStG sind Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken dienen, erfasst. Sportvereine fallen hierunter.

§ 4 Nr. 22 lit. b) UStG zählt sportliche Veranstaltungen explizit auf. Der Begriff der sportlichen Veranstaltung ist in § 67a AO definiert. Hierunter fallen die Durchführung von Wettkämpfen, Training und Sportunterricht aber auch Sportreisen. Nicht erfasst sind die Überlassung von Sportanlagen und Equipment sowie das Einzeltraining, außer es ist auf einen bevorstehenden Wettkampf bezogen. Zu den in § 4 Nr. 22 lit. a) UStG genannten Vorträgen, Kursen und anderen Veranstaltungen beherrschender Art zählen Vortragsveranstaltungen zur Theorie des Sports. Die in der Vorschrift geforderte überwiegende Verwendung der Einnahmen zur

Deckung der Kosten, präzisiert *Frau Dudde* dahingehend, dass 50 % der Einnahmen für andere Zwecke verwendet werden dürften. Hierbei sei auf die Gesamtheit aller Veranstaltungen pro Jahr abzustellen. Das Problem der Regelung sei, dass die Mitgliedsbeitrags-Problematik nicht erfasst ist. Die abstrakte Bereitstellung eines Sportangebots sei nur die Voraussetzung für die sportliche Veranstaltung. *Frau Dudde* weist aber darauf hin, dass eine Berufung auf die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 lit. m) der MwSt-Systemrichtlinie möglich sei.

c) Art. 132 Abs. 1 lit. m) MwStSystRL

In Art. 132 Abs. 1 lit. m) der Richtlinie sind „bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben, von der USt befreit. Ein Vorsteuerabzug ist dann nicht möglich. Unter „Sport und Körperertüchtigung“ werden alle Sportarten verstanden, die vom olympischen Sportbund anerkannt wurden. „Personen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben“ sind die Mitglieder des Vereins. *Frau Dudde* weist darauf hin, dass als weitere Voraussetzungen nach Art. 134 MwStSystRL zu beachten ist, dass die Dienstleistungen unerlässlich sind und dass die Dienstleistungen nicht zu einem unmittelbaren Wettbewerb mit den der MwSt unterliegenden Unternehmen führen. Für Sportvereine gäbe es für diese beiden Voraussetzungen aber keine Konkretisierung durch die EuGH-Rechtsprechung.

Als Folgen für die „Mitgliedsbeitrags“-Problematik zeigt *Frau Dudde* auf, dass die Steuerbefreiung der MwStSystRL weitergehend ist als die des nationalen Steuerrechts, weil nicht nur organisatorische Maßnahmen wie Sportveranstaltungen umfasst sind. Die Steuerbefreiung des UStG ist demnach zu eng gefasst. Es besteht ein Umsetzungsdefizit. Die Rechtsfolge ist die unmittelbare Wirkung der Richtlinienbestimmung. Der Sportverein kann nach dem Günstigkeitsprinzip entscheiden, welche Regelung er anwenden möchte. *Frau Dudde* sagt, dass diese Erwägungen nach dem Urteil des BFH v. 11.10.2007, V R 69/06 auch für die Überlassung von Sportanlagen gelten würden.

Prof. Seer stellt an die anwesenden Vertreter der Finanzverwaltung die Frage, ob es in der Praxis häufiger Fälle gebe, in denen sich der Steuerpflichtige auf das nationale Recht beruft und von der Steuerbefreiung keinen Gebrauch machen möchte. Die Antwort lautet, dass es einige Fälle gäbe.

Als Ergebnis kann festgehalten werden, dass Leistungen des Sportvereins an Mitglieder, die mit Zahlungen des Mitgliedsbeitrags abgegolten sind, nach der MwStSystRL steuerbefreit

sind. Die MwStSystRL entfaltet aufgrund des defizitären Umsetzens ins nationale Recht unmittelbare Wirkung. Im Wege der Günstigkeitsprüfung kann sich der Sportverein auf die Befreiung berufen. Dies gilt auch für Exklusivberichterstattung sowie die Vermietung von Sportanlagen und Equipment.

3. Steuersatz

Der reguläre Steuersatz von 19 % ist bei Umsätzen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i. e. S. anzuwenden. *Frau Dudde* weist darauf hin, dass für Sportvereine § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit a) UStG, der zu einem ermäßigten Steuersatz von 7 % führt, relevant ist. Einschlägig kann zudem § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG sein, der einen ermäßigten Steuersatz für unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundene Umsätze vorsieht.

IV. Ergebnis

Frau Dudde kommt zu dem Ergebnis, dass die Sphärentheorie nicht eins zu eins auf die Umsatzbesteuerung übertragen werden könne. Durch Anwendung der MwStSystRL sind viele Leistungen des Zweckbetriebs umsatzsteuerfrei. Für den ermäßigten Steuersatz gäbe es nur einen geringen Anwendungsbereich. Zudem würden sich die Sphären teilweise verschieben. Man könne das Sphärenmodell der Gemeinnützigkeit nicht auf die Umsatzsteuer übertragen, sondern müsse die Umsatzsteuerpflicht für jede Leistung einzeln prüfen. Eine pauschale Aussage zu treffen, sei kaum möglich.

Dieser Aussage schließt sich *Prof. Seer* an. So seien auch in der ideellen Sphäre umsatzsteuerlich relevante Vorgänge zu beobachten. Er mahnt an, dass es nicht gut sei, wenn langfristig im nationalen Steuerrecht Lücken und Unsicherheiten blieben. Dies könnte zu Verängstigungen beim Steuerpflichtigen führen. Das nationale UStG müsse der MwStSystRL angepasst werden, um eine bessere Kalkulierbarkeit des Rechts zu erreichen.