

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 verzeichnet 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

Fragestellung und Gang der Untersuchung	13
--	----

Teil 2

Sport als gemeinnütziger Zweck in der aktuellen Rechtsordnung	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 Gemeinnützigkeitsrecht	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 Gemeinnützigkeitsrecht	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 gemeinnützigkeitsrechtlichen 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 Gemeinnützigkeitsrechts	79
D. Die Substitutionswirkung des Gemeinnützigkeitsrechts	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 Männersportvereine	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

**Besondere Fragen der laufenden gemeinnützigen Tätigkeit und
Finanzierung von Vereinen zur Förderung des Sports** 113

A.	Die vier Vermögenssphären	113
	I. Ideeller Bereich	114
	II. Vermögensverwaltung	115
	1. Auslagerungsmodell	115
	a) Vereinsrechtliche Grundlagen des Auslagerungsmodells	116
	b) Das Auslagerungsmodell im gemeinnützigkeitsrechtlichen Bereich 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

Legitimation der steuerlichen Begünstigung der Förderung des Sports	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 Vergleichs- schlusses	183
c)	Abzugsfähige Zuwendungen	185
d)	Zwischenfazit zur Berücksichtigung der freizeithlichen Elemente des Sports im Gemeinnützigkeitsrecht	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 ge- meinnütziger 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>		
Ergebnisse und Reformvorschläge		213
<i>Teil 8</i>		
Ausblick		222
Literaturverzeichnis		224
Sachverzeichnis		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	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FG	Finanzgericht
FM	Finanzministerium
Fn.	Fußnote
GewO	Gewerbeordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
krit.	kritisch

KStG	Körperschaftsteuergesetz
LFtG RLP m. w. N.	Rheinland-pfälzisches Landesgesetz über den Schutz der Sonn- und Feiertage mit weiteren Nachweisen
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 – Umsatz- steuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
VGH	Verwaltungsgerichtshof
Vgl.	Vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
WaffG	Waffengesetz
zust.	zustimmend
4. BImSchV	Vierte Verordnung zur Durchführung des Bundes-Immissionsschutzgesetzes
18. BImSchV	Achtzehnte Verordnung zur Durchführung des Bundes-Immissionsschutz- gesetzes (Sportanlagenlärmschutzverordnung)

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 BfH die Aufmerksamkeit der Öffentlichkeit auf die praktische Vereinbarkeit des Instituts des Gemeinnützigkeitsrechts mit der hierunter ausgeübten Einflussnahme auf die politische Willensbildung gelenkt.¹

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),² Luxureisen von Mitgliedern des Vorstands und Ehrenmitgliedern mit einem Business Class-Lufthansa-Sonderflug, teuren Tickets und Annehmlichkeiten zum WM-Finale 2014 nach Brasilien,³ kostspielige Betriebsfeiern, für die der Verband Beträge im sechsstelligen Bereich gezahlt hat⁴ oder weitere „Lustreisen und Saufgelage“⁵ 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

¹ BFHE 263, 290 sowie BFHE 271, 53.

² Vgl. Teil 6, Abschnitt C. IV.

³ 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).

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

⁵ 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-gefahrdet-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.⁶

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.

⁶ 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 kursorisch 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 bestmöglicher 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.¹ Neben den Vorschriften der Abgabenordnung enthalten insbesondere das Körperschaftsteuergesetz, das Einkommen-

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