ProMemoria – Durchblick:

Aktuelle Brennpunkte gemeinnütziger Einrrichtungen von einem Steuerexperten verständlich beschrieben

Der Betrieb eines Schwimmbades durch einen gemeinnützigen Sportverein

1. Angesichts immer enger werdender Haushalte stehen viele Kommunen vor der Entscheidung Schwimmbäder zu schließen. Als Alternative wird häufig die Übertragung des Schwimmbades auf einen örtlichen Sportverein überlegt. Dieser soll dann das Schwimmbad, welches ihm unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird, in eigenem Namen und auf eigene Rechnung betreiben. In der Regel erhält der Verein hierzu einen Betriebskostenzuschuss der Kommune. Dieser Beitrag beschäftigt sich mit der Frage, wie der Betrieb eines öffentlichen Schwimmbades durch einen als steuerbegünstigt anerkannten Sportverein gemeinnützigkeitsrechtlich zu beurteilen ist.

2. Im Mittelpunkt soll die Frage stehen, inwieweit der Verein hierbei einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb oder aber einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet. Folgende Nutzungen sind denkbar:

- Schulschwimmen
- Vereinsschwimmen (Training/Wettkämpfe/ausschließliche Nutzung des Bades durch Vereinsmitglieder)
- Durchführung von Schwimmkursen
- Öffentlicher Schwimmbadbetrieb

3. Sowohl der Zweckbetrieb wie auch der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb stellen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 Abgabenordnung (AO) dar. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 14 AO wird durch eine selbständige nachhaltige Tätigkeit begründet, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht; die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Der öffentliche Schwimmbadbetrieb, d.h. die Nutzung des Bades durch jedermann gegen Zahlung eines Entgelts, stellt einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.

4. Hinsichtlich des Schulschwimmens ist dessen gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung abhängig von der konkreten Ausgestaltung. Behält sich die Kommune bei der Überlassung des Schwimmbades bereits ausdrücklich bestimmte Zeiten für Zwecke des Schulschwimmens vor und ist die Überlassung des Bades daher entsprechend eingeschränkt, fehlt es insoweit bereits an einer dem Sportverein zuzurechnenden Nutzung des Schwimmbades. Ist die Nutzung des Bades für Zwecke des Schulschwimmens jedoch so gestaltet, dass der Schulträger das Bad vom Verein wieder zurückmietet, liegt bei bloßer Vermietung des Schwimmbads auf längere Dauer eine Nutzung im Rahmen der steuerbegünstigten Vermögensverwaltung vor, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausschließt. Eine Vermietung auf längere Dauer ist in Anlehnung an Abschnitt 78 Abs. 2 Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR) bei stundenweiser Nutzungsmöglichkeit des Schwimmbads durch die Schulen anzunehmen, wenn die Nutzung mehr als ein Schulhalbjahr (mindestens 6 Monate) erfolgt. Unselbständige Nebenleistungen des Vereins, wie Reinigung und Instandhaltung des Schwimmbads, gehören mit zur Vermögensverwaltung (Vfg. OFD Chemnitz vom 22. Dezember 2004, OFD Münster vom 19. November 2004).

5. Beim Vereinsschwimmen gilt es zu differenzieren, ob das das Schwimmbad nutzende Vereinsmitglied hierfür ein besonderes Entgelt entrichtet oder aber ob die Schwimmbadnutzung mit dem Vereinsbeitrag bereits abgegolten ist. Hierbei ist die umsatzsteuerliche Beurteilung zu Grunde zu legen. Soweit ein Verein zur Erfüllung seiner den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsgemäßen Gemeinschaftszwecke tätig wird und dafür echte Mitgliederbeiträge erhebt, die dazu bestimmt sind, ihm die Erfüllung dieser Aufgaben zu ermöglichen, fehlt es an einem Leistungsaustausch mit dem einzelnen Mitglied. Erbringt der Verein dagegen Leistungen, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen, und erhebt er dafür Beiträge entsprechend der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme seiner Tätigkeit, so liegt ein Leistungsaustausch vor (Abschn. 4 Abs. 1 und 2 UStR). Entscheidend ist somit, ob das Vereinsmitglied im Rahmen des Vereinsschwimmens das Bad auf Grund des von ihm gezahlten Mitgliedsbeitrags nutzen kann (= kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) oder aber hierfür entsprechend des Umfangs der Inanspruchnahme ein besonderes Entgelt entrichten muss (= wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb).

6. Diese Ausführungen gelten entsprechend für die Durchführung von Schwimmkursen, soweit diese ausschließlich für Vereinsmitglieder angeboten werden. Die Durchführung von Kursen für Vereinsfremde gegen Zahlung eines Entgelts begründet immer einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

7. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt somit beim öffentlichen Schwimmbadbetrieb, der entgeltlichen Durchführung von Schwimmkursen für Dritte wie auch bei der Durchführung des Vereinsschwimmens und von Schwimmkursen für Vereinsmitglieder gegen Zahlung eines besonderen Entgelts vor. Nach Maßgabe der §§ 65 ff AO ist dieser als steuerbegünstigter Zweckbetrieb anzuerkennen.

8. Während § 65 AO allgemein regelt, unter welchen Voraussetzungen ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einen Zweckbetrieb darstellt, stellen die vorrangig zu prüfenden §§ 66 bis 68 AO als Spezialnormen einen gesetzlichen Katalog einzelner Zweckbetriebe auf. Bei den vorliegenden Sachverhalten kommt insoweit § 67 a AO in Betracht.

9. § 67 a AO regelt die Zweckbetriebseigenschaft sportlicher Veranstaltungen. Als sportliche Veranstaltung ist die organisatorische Maßnahme eines Sportvereins anzusehen, die es aktiven Sportlern (die nicht Mitglieder des Vereins zu sein brauchen) ermöglicht, Sport zu treiben. Dies kann z.B. das Vorhalten eines Schwimmbades sein. Nach § 67 a Abs. 1 AO sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins kraft Gesetzes ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer insgesamt EUR 30.678 im Jahr nicht übersteigen. Übersteigen die Einnahmen die Zweckbetriebsgrenze von EUR 30.678, liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Liegen somit die vom Verein beim Vereinsschwimmen für die Nutzung des Schwimmbades oder für die Durchführung von Schwimmkursen gegenüber Vereinsmitgliedern erhobenen Entgelte unterhalb dieses Betrages, begründen diese Tätigkeiten immer einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb.

10. Der Verein kann auf die Anwendung des § 67 a Abs. 1 AO mit fünfjähriger Bindungswirkung verzichten, § 67 a Abs. 2 AO. Die steuerliche Behandlung seiner sportlichen Veranstaltungen richtet sich dann nach § 67 a Abs. 3 AO, der folgende Voraussetzungen für das Vorliegen eines Zweckbetriebes bei sportlichen Veranstaltungen normiert:

    1. Es nimmt kein Sportler des Vereins teil, der für seine sportliche Betätigung oder für die Benutzung seiner Person, seines Namens, seines Bildes oder seiner sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält, und
    2. es nimmt kein anderer Sportler teil, der für die Teilnahme an der Veranstaltung von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält.

    Andere sportliche Veranstaltungen sind ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, § 67 a Abs. 3 Satz 2 AO.

11. Zahlungen an einen Sportler des Vereins bis zu insgesamt EUR 358 je Monat im Jahresdurchschnitt sind für die Beurteilung der Zweckbetriebseigenschaft der sportlichen Veranstaltungen ohne Einzelnachweis als Aufwandsentschädigung anzusehen. Werden höhere Aufwendungen erstattet, sind die gesamten Aufwendungen im Einzelnen

nachzuweisen. Ein Einzelnachweis ist ebenso bei vereinsfremden Sportlern zu führen.

12. Sportkurse und Sportlehrgänge für Mitglieder und Nichtmitglieder von Sportvereinen sind bei Anwendung des § 67a Abs. 3 AO als Zweckbetrieb zu behandeln, wenn kein Sportler als Auszubildender teilnimmt, der wegen seiner Betätigung in dieser Sportart als bezahlter Sportler im Sinne des § 67a Abs. 3 AO anzusehen ist. Die Bezahlung von Ausbildern berührt die Zweckbetriebseigenschaft nicht (AEAO zu § 67 a Ziffer 24). Dass der Verein mit seinem Angebot in Konkurrenz zu gewerblich tätigen Schwimmlehrern tritt, ist unschädlich, weil § 67 a AO als die speziellere Vorschrift dem § 65 AO vorgeht (AEAO zu § 67 a Ziffer 5 Satz 3).

13. Überschreitet der Verein bei der Durchführung des Vereinsschwimmens und der Durchführung von Schwimmkursen gegenüber Vereinsmitgliedern die Zweckbetriebsgrenze von EUR 30.678, erfüllt er jedoch die Voraussetzungen des § 67 a Abs. 3 AO so liegt auch dann ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb vor.

    Der öffentliche Badebetrieb stellt nach Auffassung der Finanzverwaltung hingegen keine sportliche Veranstaltung dar, da hierbei die öffentliche Gesundheitspflege im Vordergrund steht. Dieser kann nur unter den Voraussetzungen des § 65 AO (allgemeine Zweckbetriebsvorschrift) einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb darstellen.

14. Ein Zweckbetrieb nach § 65 AO ist gegeben, wenn

    - der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
    - die Zwecke nur durch einen solchen Zweckbetrieb erreicht werden können und
    - der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

15. Von besonderer Bedeutung ist die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO. Sie dient dem Schutz der steuerlich nicht begünstigten Einrichtungen und verlangt ein Abwägen zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem nicht durch steuerliche Be-

günstigungen beeinträchtigten Wettbewerb und dem Interesse der Allgemeinheit an der Förderung des steuerbegünstigten Zwecks. Bei der Beurteilung ist jeweils auf die gesamten Umstände des einzelnen Falls abzustellen.

16. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität gilt nicht bei den gesetzlich anerkannten Zweckbetrieben nach §§ 66 bis 68 AO (z. B. Kindergärten, Werkstätten für Behinderte, Alten- und Pflegeheime). Diese Bestimmungen sind als rechtssystematisch vorrangige Spezialvorschriften zu verstehen (BFH BStBl. II 2004, 660 zum Verhältnis von § 68 AO zu § 65 AO).

17. Der öffentliche Badebetrieb für jedermann stellt nach Ansicht der Finanzverwaltung einen Zweckbetrieb nach § 65 AO dar, wenn die nicht unmittelbar dem Schwimmen dienenden Angebote (z.B. Sauna, Solarium) von untergeordneter Bedeutung sind (Vfg. OFD Chemnitz vom 22. Dezember 2004, OFD Münster vom 19. November 2004). Insoweit bestehe auch kein schädlicher Wettbewerb zu steuerpflichtigen Schwimmbädern, da diese als Spaßbäder in der Regel anders strukturiert seien und sich ihre Angebote erheblich von dem im Wesentlichen auf das Schwimmen begrenzte Angebot der Vereinsschwimmbäder unterschieden.

18. In formeller Hinsicht ist darauf hinzuweisen, dass der Betrieb eines Schwimmbades auch von den in der Vereinssatzung genannten Zwecken gedeckt sein muss. Insoweit enthalten beide OFD-Verfügungen den Hinweis, dass hinsichtlich des für jedermann zugänglichen öffentlichen Badebetriebs die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege Satzungszweck sein müsse und der ausgeübte Zweckbetrieb in der Satzung zu nennen sei. Es wird daher bei Übernahme eines kommunalen Schwimmbades mit öffentlichem Badebetrieb durch einen gemeinnützigen Sportverein zuvor einer entsprechenden Änderung der Vereinssatzung bedürfen

Verfasser: Franz V o c h s e n **,** Rechtsanwalt und Steuerberater
Geschäftsführer der Dr. Heilmaier & Partner GmbH -Wirtschaftsprüfungsgesellschaft-

Telefon: (02151) 63 90 – 0 **Fax:** (02151) 63 90 90
Email: vochsen@heilmaier-partner.de

(Rechtsstand: April 2006)

.