

Finanzministerium | Postfach 7127 | 24171 Kiel

Finanzämter des Landes Schleswig-Holstein

Bildungszentrum der Steuerverwaltung
des Landes Schleswig-Holstein

Groß- und Konzernbetriebsprüfung
Schleswig-Holstein beim
Finanzamt für Zentrale Prüfungsdienste

Ihr Zeichen:
Ihre Nachricht vom:
Mein Zeichen: VI 314
Meine Nachricht vom:

Karl-Heinz Gellert
karl-heinz.gellert@fimi.landsh.de
Telefon: 0431 988-8251
Telefax: 0431 988-616 8251

8. Juli 2024

Körperschaftsteuer-Kurzinformation 2024 Nr. 4

Gemeinnützigkeit;

Vermietung von Sportstätten auf kurze Dauer durch eine gGmbH;

In einem steuerlichen Einzelfall war die Frage der gemeinnützigkeitsrechtlichen Beurteilung der Vermietung von Sportstätten auf kurze Dauer durch eine gGmbH an die Nutzenden der Sportstätten, die nicht Gesellschafter der gGmbH sind, zu entscheiden.

Sachverhalt:

Die Steuerpflichtige ist eine als gGmbH errichtete und in das Handelsregister eingetragene Kapitalgesellschaft. Sie betreibt unter anderem einen 18-Loch-Golfplatz. Die satzungsmäßigen Voraussetzungen sind erfüllt.

Die gGmbH ist selbst Ausrichter von sportlichen Veranstaltungen nach § 67a AO, wie z. B. Golfunterricht oder Durchführung von Golfturnieren.

Weiterhin überlässt sie die Golfanlage auf Basis einer - beispielsweise als „Mitglieds- oder Nutzungsvertrag“ - bezeichneten zivilrechtlichen Vereinbarung entgeltlich für kurze Dauer an Nutzende, die nicht Gesellschafter der gGmbH sind.

Mit dem Vertrag wird das Recht zur Nutzung des Golfplatzes gegen Zahlung einer jährlichen Nutzungsgebühr erworben.

Rechtsfrage:

Fraglich ist, ob die nach Abschluss des sog. „Mitglieds- bzw. Nutzungsvertrages“ Nutzende der durch die gGmbH kurzfristig vermieteten Golfanlage analog der Regelung in Nr. 12 des AEAO zu § 67a gemeinnützlichkeitsrechtlich als Mitglieder gelten oder als Nichtmitglieder

anzusehen sind. Hiernach entscheidet sich, ob die entgeltliche Überlassung des Golfplatzes durch die gGmbH als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nach § 64 AO oder als steuerbegünstigter Zweckbetrieb nach § 65 AO einzuordnen ist.

Rechtliche Würdigung:

Unstreitig können Einnahmen im Zusammenhang mit von der gGmbH ausgerichteten sportlichen Veranstaltungen nach § 67a Abs. 1 AO i. V. m. Nr. 2 des AEAO zu § 67a steuerlich einem Zweckbetrieb zugeordnet werden.

Die bloße Überlassung eines Golfplatzes zur Nutzung dagegen ist keine "sportliche Veranstaltung" i. S. d. § 67a AO, weil die darin liegende Vermietung von Sportstätten lediglich die Voraussetzung für sportliche Veranstaltungen schafft (siehe Nr. 12 des AEAO zu § 67a).

Beschränkt sich die Tätigkeit einer als gemeinnützig anerkannten Körperschaft, deren Satzungszweck u. a. die Förderung des Sports (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO) ist, auf die entgeltliche Überlassung des Golfplatzes für kurze Dauer, ist nach Nr. 12 des AEAO zu § 67a grundsätzlich wie folgt zu differenzieren:

Die Einnahmen aus der entgeltlichen Überlassung des Golfplatzes an „Mitglieder“ sind einem Zweckbetrieb i. S. d. § 65 AO zuzuordnen.

Dagegen führen Einnahmen aus der entgeltlichen Überlassung des Golfplatzes an „Nichtmitglieder“ zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 64 AO. Denn bei einer Vermietung auf kurze Dauer an Nichtmitglieder ist davon auszugehen, dass in größerem Umfang ein Wettbewerb zu nicht begünstigten Vermietern besteht, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (vgl. § 65 Nr. 3 AO).

Für die Einordnung der Tätigkeit als Zweck- oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist entscheidend, ob es sich bei den den Golfplatz nutzenden Personen um Mitglieder oder Nichtmitglieder im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts handelt.

Nach dem Wortlaut der Nr. 12 des AEAO zu § 67a sind nur Mitglieder des „Sportvereins“ erfasst. Sportverein im Sinne des § 67a AO kann zwar auch eine gGmbH sein (vgl. Nr. 2 des AEAO zu § 67a: „[...] sind alle gemeinnützigen Körperschaften [...]“) und auch andere Regelungen, die von „Vereinen“ sprechen, dürften auf steuerbegünstigte Körperschaften anderer Rechtsformen anzuwenden sein (z. B. Nr. 13 des AEAO zu § 67a, die nur von gemeinnützigen Schwimmvereinen und BgAs von juristischen Personen des öffentlichen Rechts spricht). Allerdings kann eine Mitgliedschaft im vorgenannten Sinne nur in einem Verein begründet werden.

Eine in der Rechtsform einer gGmbH betriebene gemeinnützige Körperschaft hat keine Mitglieder und keinen Mitgliederbestand, sondern Gesellschafter. So sind in § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO ausdrücklich „Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschrift)“ genannt.

Die Sonderregelung der Nr. 12 des AEAO zu § 67a berücksichtigt die besondere Stellung des Vereins, der in erster Linie gegenüber seinen Mitgliedern tätig wird und damit nur eingeschränkt am Wettbewerb teilnimmt. Deshalb ist diese Regelung auf Sportvereine und

ihre Mitglieder und auf gGmbHs und ihre Gesellschafter bzw. gemeinnützige Genossenschaften und ihre Genossen anwendbar. Die Sonderregelung der Nr. 12 des AEAO zu § 67a ist jedoch nicht auf eine gGmbH und ihre Vertragspartner übertragbar. Dies deshalb, weil die Vertragspartner lediglich das Recht auf Nutzung der Golfanlage erwerben, jedoch keine darüber hinaus gehenden Rechte, wie sie durch die Mitgliedschaft in einem Verein (z. B. Mitbestimmungsrechte) erworben werden. Eine Gleichstellung mit der Mitgliedschaft wäre nur gegeben, wenn die Nutzer der Golfanlage Gesellschafter der gGmbH wären.

Ansonsten wäre die gGmbH gemeinnützigkeitsrechtlich auf Grund ihrer Rechtsform besergestellt, als ein Verein, bei dem die entgeltliche Überlassung des Golfplatzes an Nichtmitglieder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt. Hinzukommt, dass bei der dargestellten Sachverhaltskonstellation für die Nutzung des Golfplatzes durch die „Mitglieder bzw. Nutzenden“ von der gGmbH gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich über die in Nr. 1.1 des AEAO zu § 52 geregelten Höchstgrenzen für Beiträge und Gebühren hinaus Entgelte erhoben werden könnten.

Ich bitte daher in entsprechenden Fällen die Auffassung zu vertreten, dass die Regelung der Nr. 12 des AEAO zu § 67a, wonach die Vermietung von Sportstätten und Betriebsvorrichtungen auf kurze Dauer durch einen Sportverein an seine Mitglieder als Zweckbetrieb nach § 65 AO anzusehen ist, auf die Vermietung von Sportstätten und Betriebsvorrichtungen durch eine Kapitalgesellschaft (z. B. gGmbH) auf kurze Dauer an Personen, die nicht zugleich Gesellschafter der Kapitalgesellschaft sind, keine Anwendung findet.

(Bearbeiter: Karl-Heinz Gellert, App.8251)

Aktenzeichen: VI 314 - S 0186 a-005