

**Achtung:** Es handelt sich bei diesem Artikel um eine Zusammenfassung der wichtigsten Punkte und ersetzt eine Auseinandersetzung der Verantwortlichen mit der Rechtsgrundlage nicht! Die Rechtsauskünfte dienen ausschließlich der Information der AdressatInnen. Sie wurden nach bestem Wissen und Gewissen erstellt. Die BSO kann für deren Vollständigkeit und Richtigkeit dennoch keine Haftung übernehmen.

# Wie können gemeinnützige Sportvereine Kommunalsteuer sparen?

*Der gesamte Themenbereich Beschäftigungsverhältnisse, Rechnungslegung und Steuern wird für gemeinnützige Sportvereine immer komplexer. Einerseits unterscheidet sich die Rechtslage heute – insbesondere betreffend die Behandlung von Beschäftigungsverhältnissen im Hinblick auf arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Aspekte – maßgeblich von jener vor wenigen Jahren, andererseits hat sich auch die Verwaltungspraxis erheblich geändert. Über viele Jahrzehnte als gültig angenommene Grenzen verschieben sich zunehmend zu Lasten der Vereine und auch das Netz der Kontrollen ist heute wesentlich enger gesponnen (Stichwort: Finanzpolizei) als dies vor noch gar nicht so langer Zeit der Fall war. Umso mehr sind die Vereinsorgane gefordert, sich auch mit steuerlichen Fragen verstärkt auseinander zu setzen. Einen interessanten Aspekt stellt in diesem Zusammenhang die Kommunalsteuer dar.*

## **Keine generelle Befreiung von der Kommunalsteuer**

Um das Wichtigste gleich vorweg zu nehmen: eine generelle Befreiung gemeinnütziger Sportvereine von der Kommunalsteuer gibt es nicht. Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die DienstnehmerInnen einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Das Unternehmen umfasst dabei die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers, das ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinn (Einnahmenüberschuss) zu erzielen fehlt.

Die Frage der Liebhaberei ist somit für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft in diesem Zusammenhang irrelevant (Rz 568 VereinsR<sup>1</sup>). Ebenso irrelevant ist die Frage, ob Umsatzsteuerpflicht besteht oder nicht (Rz 569 VereinsR). Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind,

<sup>1</sup> Vereinsrichtlinien 2001, Erlass des BMF, GZ 06 5004/10-IV/6/01 idF GZ 010216/0002-IV/6/2017 vom 04.12.2017

dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

Steuerbefreiungen sieht das Kommunalsteuergesetz lediglich für Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen vor, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen. Gemeinnützige Sportvereine sind somit nicht generell von der Kommunalsteuer ausgenommen. Daher hat sich jeder Verein, der DienstnehmerInnen beschäftigt, mit der Frage der Kommunalsteuerpflicht zu befassen. Eine teilweise Steuerbefreiung kann gegeben sein, wenn der Sportverein auch mildtätige Zwecke verfolgt oder die in diesem Absatz beschriebenen besonderen gemeinnützigen Zwecke. Zu beachten ist aber, dass in einem solchen Fall der Verein diese (zusätzlichen) Zwecke auch in seinem Statut verankern muss, um den Anforderungen des § 34 Abs 1 BAO zu genügen, andernfalls die abgabenrechtlichen Begünstigungen, die der gemeinnützige Verein in Anspruch nehmen möchte, möglicherweise generell verweigert werden können.

#### **Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer**

Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer ist die Summe der Arbeitslöhne, die an die DienstnehmerInnen der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger/bei der Empfängerin der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen oder nicht. Die Arbeitslöhne sind nur insoweit steuerpflichtig, als sie mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen. Auch wenn der gemeinnützige Sportverein also keine generelle Befreiung von der Kommunalsteuer genießt, kann es durchaus sein, dass nur ein Bruchteil der tatsächlich bezahlten Arbeitslöhne der Kommunalsteuer unterliegt. Maßgeblich

ist dabei die Beurteilung, inwieweit die Arbeitslöhne mit einer unternehmerischen (also selbständig ausgeübten, gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit) im Zusammenhang stehen.

#### **Abgrenzung der unternehmerischen Tätigkeit**

Nicht unternehmerisch tätig sind Vereine, wenn sie nur in Erfüllung ihrer satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben tätig werden, ohne Einzelleistungen an die Mitglieder (oder Dritte) zu erbringen.<sup>2</sup> Der betriebliche (=unternehmerische) Bereich umfasst hingegen alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten (Rz 461 VereinsR). Hilfgeschäfte (z. B. aus Anlagenverkauf) sind dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen, wenn die Gegenstände zuletzt im unternehmerischen Bereich Verwendung gefunden hatten (Rz 461 VereinsR).

Mit dem nichtunternehmerischen Bereich zusammenhängende Einnahmen sind z. B. echte Mitgliedsbeiträge, Spenden, Schenkungen, Erbschaften und Subventionen zur allgemeinen Förderung des Vereines (Rz 462 VereinsR). Ein Verein ist auch nicht unternehmerisch tätig, soweit er satzungsgemäße Gemeinschaftsaufgaben besorgt, für die er echte Subventionen, Spenden oder so genannte echte Mitgliedsbeiträge erhält. Hingegen ist der Verein insoweit unternehmerisch tätig, als er für im Rahmen eines Leistungsaustausches erbrachte Tätigkeiten Leistungsentgelte oder so genannte unechte Mitgliedsbeiträge erhält, da diesen Beiträgen eine konkrete Gegenleistung des Vereines an den Beitragszahler gegenübersteht.<sup>3</sup> Demnach zählen bei gemeinnützigen Vereinen auch die unentbehrlichen Hilfsbetriebe im Sinne des § 45 Abs 2 BAO sowie vermögensverwaltende Tätigkeiten (z. B. Vermietung) zum unternehmerischen Bereich (Rz 570 VereinsR). Entbehrliche Hilfsbetriebe gemäß § 45 Abs 1 und 1a BAO sowie sonstige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

gemäß § 31 BAO oder gar Gewerbebetriebe ohnedies jedenfalls auch.

Auch Subventionen können zum unternehmerischen Bereich gehören (Subvention als indirektes Leistungsentgelt, siehe dazu Rz 439 bis 443 VereinsR). Im Gegensatz dazu ist ein Verein nichtunternehmerisch tätig, wenn er seine Leistungen unentgeltlich erbringt und erst die Subventionen den Verein in die Lage versetzen, seine nach dem Vereinszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können.<sup>4</sup>

#### **Behandlung von Subventionen und Zuschüssen**

Zahlungen, die als Subvention, Zuschuss, Zuwendung, Prämie, Ausgleichsbetrag, Förderungsbetrag usw. bezeichnet werden, sind dahingehend zu untersuchen, ob sie

- Entgelt für eine Leistung des Unternehmers an den Zuschussgeber (direktes Leistungsentgelt),
- (zusätzliches) Entgelt des Zuschussgebers für eine Leistung an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (so genannter unechter Zuschuss) oder
- Zahlungen, die mangels Entgeltscharakter kein Leistungsentgelt (so genannter echter Zuschuss) darstellen.

Indiz für die Einordnung ist, in wessen Interesse die Zuschussgewährung liegt und welche Zwecke der Zahlende verfolgt (Rz 439 VereinsR). Gewährt der Zahlende den Zuschuss deshalb, weil er vom Unternehmer (Zuschussempfänger) eine Leistung erhält, stellt die Zahlung steuerbares Entgelt dar. Dies ist der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt oder dem Zuschussgeber ein eigener wirtschaftlicher Nutzen zukommt. Ein direktes Leistungsentgelt und kein Entgelt von dritter Seite liegt auch dann vor, wenn der Leistungsempfänger der Zuschussberechtigte ist, der Zuschussgeber aber den Zuschuss zur Abkürzung des Zahlungsweges dem leisten-

<sup>2</sup> VwGH 03.11.1986, 86/15/0003, Rz 460 VereinsR

<sup>3</sup> VwGH 21.09.2006, 2003/15/0026, Rz 572 VereinsR

<sup>4</sup> VwGH 24.11.1999, 95/13/0185, Rz 573 VereinsR

den Unternehmer unmittelbar zuwendet (Rz 440f VereinsR).

Zahlungen von dritter Seite sind Entgelt, wenn sie der Unternehmer dafür erhält, dass er eine Leistung an eine vom Zuschussgeber verschiedene Person erbringt. Erforderlich ist ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch. Der Zuschussgeber muss die Zahlung deshalb gewähren, damit, oder weil der Unternehmer eine Leistung erbringt. Ein Einzelzusammenhang zwischen dem Zuschuss und einer bestimmten Leistung ist allerdings nicht erforderlich.<sup>5</sup> So ein Fall könnte z. B. vorliegen, wenn ein Verein von einer öffentlichen Stelle einen Zuschuss erhält, damit er seine Anlagen der Öffentlichkeit in einem gewissen Ausmaß oder für bestimmte Zwecke zur Verfügung stellt oder sein Leistungsangebot auch vereinsfremden Personen öffnet. Zuschüsse Dritter werden meist aus Gründen der Markt- und Preispolitik gewährt. Der Leistungsempfänger ist oft selbst nicht in der Lage, einen kostendeckenden Preis zu zahlen. Der Zuschussgeber hat aber ein Interesse am Zustandekommen des Leistungsaustausches (Rz 442f VereinsR).

Stellt der Zuschuss kein direktes oder indirektes Leistungsentgelt dar, dann ist dieser als echter Zuschuss zu bezeichnen und die Einnahme steht somit nicht im Zusammenhang mit einer unternehmerischen Tätigkeit.

### Berechnung der Kommunalsteuer

Ist ein/e DienstnehmerIn teilweise im unternehmerischen und teilweise im nichtunternehmerischen Bereich tätig, sind die Arbeitslöhne entsprechend zuzuordnen und nur mit dem unternehmerischen Teil steuerpflichtig. Die Aufteilung wird, wenn der/die DienstnehmerIn nach der Arbeitszeit entlohnt wird, in der Regel nach dem zeitlichen Ausmaß der Tätigkeiten (zeitlicher Arbeitseinsatz) zu erfolgen haben (Rz 586 VereinsR). Führt eine zeitanteilige Aufteilung im Einzelfall zu einem unange-

messenen Ergebnis, können auch andere Aufteilungsmaßstäbe (z. B. Verhältnis der Einnahmen) herangezogen werden (Rz 587 VereinsR).

Ist die Feststellung der mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängenden Arbeitslöhne mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden, können die erhebungsberechtigten Gemeinden gemäß § 5 Abs 3 Kommunalsteuergesetz mit dem Steuerschuldner eine Vereinbarung über die Höhe der Bemessungsgrundlage treffen (Rz 588 VereinsR). Dies empfiehlt sich vor allem auch dann, wenn die Aufteilung nach anderen Kriterien als der Zuordnung der Arbeitslöhne erfolgen soll. Eine solche Vereinbarung dient der Rechtssicherheit, ist aber nicht zwangsläufig erforderlich, um die „Begünstigung“ in Anspruch nehmen zu können. Alternativ kann der Verein auch eine eigene Berechnung anstellen und der Gemeinde bei der Abfuhr der Kommunalsteuer bzw. bei der Abgabe der Steuererklärung sinnvoller Weise offenlegen, um allfällige finanzstrafrechtliche Folgen, die sich eventuell aus einer unberechtigten Kürzung der Bemessungsgrundlage ergeben könnten, zu vermeiden.

### Zusammenfassung

Körperschaften sind gemäß § 8 Z 2 Kommunalsteuergesetz nur dann und nur insoweit von der Kommunalsteuer befreit, als sie mildtätig tätig sind oder ganz bestimmte gemeinnützige Zwecke verfolgen. Die Förderung des Körpersports alleine begründet keine Befreiung.

Allerdings sind Arbeitslöhne, die im nichtunternehmerischen Bereich anfallen, nicht zur Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer zu zählen. Die Befreiung bzw. Abgrenzung erfolgt primär durch Aufteilung der Arbeitslöhne auf die jeweiligen Bereiche.

Alternativ kann die Aufteilung vor allem nach den erzielten Einnahmen erfolgen. Echte Mitgliedsbeiträge, echte Zuschüsse, Subventionen, Förderungen, Spenden,

Schenkungen, Erbschaften etc. werden dabei als nichtunternehmerische Einnahmen gelten. Einnahmen aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit oder einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb werden als unternehmerisch anzusehen sein.

Im Zweifel empfiehlt es sich, mit der Gemeinde eine Vereinbarung über das Ausmaß der Steuerpflicht der Arbeitslöhne zu schließen.

Für noch nicht verjährte Jahre kann gemäß § 201 Abs 2 Z 2 oder 3 BAO die Rückzahlung beantragt werden. Die Entscheidung über die Rückzahlung der (zu viel) entrichteten Kommunalsteuer liegt allerdings im Ermessen der Behörde.

### INFOBOX



Autor:

Mag. Herbert Houf, WP/StB

Audit Partner Austria Wirtschaftsprüfer GmbH

Wagramer Straße 19/21, Stock, 1220 Wien

Tel.: 01/269 83 71-0

E-Mail: [herbert.houf@auditpartner.at](mailto:herbert.houf@auditpartner.at)

Web: [www.auditpartner.at](http://www.auditpartner.at)

© Houf

<sup>5</sup> VwGH 20.01.1992, 91/15/0055