

RECHT & RFG FINANZEN FÜR GEMEINDEN

Mit Sach-
register
2003–2014

Herausgeber **Walter Leiss, Alois Steinbichler**
Schriftleitung und Redaktion **Markus Achatz, Peter Pilz**
Redaktion **AlexanderENZinger, Christoph Grabenwarter, Ferdinand Kerschner,
Wolfgang Meister, Christoph Nestler, Katharina Pabel, Alfred Riedl**

September 2015

03

101 – 136

Schwerpunkt

Steuerrecht

Statistikmeldungen bei Einheiten des öffentlichen Sektors

Tanja Koller, Peter Pilz und Vedran Bijelac ➔ 104

Vereinsrichtlinien Wartungserlass 2015

Christoph Nestler und Wilfried Krammer ➔ 108

Auswirkungen der geänderten Umsatzerlösdefinition durch das

RÄG 2014 *Gerhard Prachne, Annette Köll und Markus Haslinger* ➔ 111

Checkliste: Rückgängigmachung von Ausgliederungen

Katja Pilz und Petra Simonis ➔ 115

Übersicht

Steuer-Radar ➔ 117

Beiträge

Bauen im Grünland am Beispiel Oberösterreich

Ulrike Doleschal ➔ 122

Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde *Stefan Leo Frank* ➔ 118

Neues zum Kostendeckungsgebot für Wasserdienstleistungen

Florian Stangl ➔ 128

Erfolgreich durch interne Kommunikation *Herbert Thumpser* ➔ 134

Vereinsrichtlinien Wartungserlass 2015 – mehr als eine sportliche Herausforderung!

Profisport nicht mehr gemeinnützig

RFG 2015/21

KStG;
EStG;
WerbeAbG

Profisportler;
Profibetrieb;
Ausgliederung

Auf nur 15 Seiten wird mit dem Wartungserlass 2015 zu den Vereinsrichtlinien die bisherige Verwaltungspraxis hinsichtlich Profisportvereinen grundlegend geändert. Die weitreichenden Auswirkungen werden im vorliegenden Beitrag dargestellt.

Von Christoph Nestler und Wilfried Kramer

A. Änderungen durch den Wartungserlass 2015

Die Förderung des Körpersports ist als gemeinnütziger Zweck in § 35 Abs 2 BAO genannt. Die Gemeinnützigkeit erfordert die Förderung der Allgemeinheit, weshalb nur die Förderung des Amateursports steuerlich gemeinnützig sein kann. Die Förderung des Profisports dient hingegen eigenwirtschaftlichen Zwecken und nicht der Allgemeinheit, weshalb Profisportvereine grundsätzlich nicht gemeinnützig sind.¹⁾

Bisher wurde dieser gesetzliche Rahmen von der Finanzverwaltung jedoch sehr großzügig ausgelegt; es wurde vertreten, dass auch Profisportvereine steuerlich gemeinnützig sind, solange nicht mehr als die Hälfte aller Spieler im Verein Profisportler sind.²⁾ Somit konnten sich Profisportvereine durch das Unterhalten von zusätzlichen Amateurmanschaften die steuerliche Gemeinnützigkeit und somit zahlreiche abgabenrechtliche Begünstigungen sichern.

Mit dem Wartungserlass 2015 ändert sich diese begünstigende Rechtsauslegung und es wird klargestellt, dass der Profibereich eines Sportvereins einen begünstigungsschädlichen Betrieb darstellt, der ohne Ausgliederungsmaßnahmen zum Verlust sämtlicher abgabenrechtlicher Begünstigungen des gesamten Sportvereins führt. Des Weiteren werden erstmals die Begriffe Profisportler und Profibetrieb definiert.

derungsmaßnahmen zum Verlust sämtlicher abgabenrechtlicher Begünstigungen des gesamten Sportvereins führt. Des Weiteren werden erstmals die Begriffe Profisportler und Profibetrieb definiert.

1. Definition Profisportler

Profisportler ist jeder Sportausübende in Mannschaftssportarten³⁾, der für seine sportliche Tätigkeit für den Sportverein vom Sportverein oder von einem Dritten (zB Sponsor) Vergütungen von mehr als € 21.000,- pro Saison erhält. In diese Betragsgrenze sind neben dem Monatsbezug (Fixum) auch sämtliche variable Entgeltbestandteile (Leistungsprämien, Punkteprämien etc) und Sachbezüge (Dienstauto, Dienstwohnung) einzubeziehen. Nicht zu berücksichtigen sind fremdüblich vergütete Tätigkeiten für andere Funktionen im Verein (zB Vergütungen, die der Sportler zusätzlich als Jugendtrainer erhält).

1) Vgl VereinsR Rz 72.

2) Vgl VereinsR Rz 132.

3) ZB Fußball, Eishockey, Basketball, Handball, Volleyball.

2. Definition Profibetrieb

Eine Profimannschaft liegt definitionsgemäß vor, wenn die Anzahl der in den Spielberichten von Pflichtspielen genannten Profispieler höher ist als die Hälfte der in diesen Spielberichten vorgesehenen Anzahl an einsetzbaren Spielern. Kurz gesagt, sind mehr als die Hälfte der Spieler Profis (Vergütungen > € 21.000,- pro Saison), liegt eine Profimannschaft vor. Der Wartungserlass stellt dabei ausschließlich auf die Spielberichte bei Pflichtspielen ab. Wie viele Profispieler bei Freundschaftsspielen zum Einsatz kommen, ist unerheblich.

Liegt in einer Saison eine Profimannschaft vor, führt diese mit Beginn des darauffolgenden Kalenderjahrs zu einem Profibetrieb.⁴⁾ Der Profibetrieb stellt einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb dar und führt ohne Ausgliederungsmaßnahmen zum Verlust der steuerlichen Gemeinnützigkeit des gesamten Sportvereins.

Beispiel

In der Fußballregionalliga sehen die Spielberichte 16 einsetzbare Spieler vor und es werden 35 Pflichtspiele absolviert. In der Saison 2016/2017 wird festgestellt, dass in den Spielberichten einer Mannschaft des Vereins mehr als 281 (35 Pflichtspiele x 16 einsetzbare Spieler = 560 einsetzbare Spieler) Profispieler sind und somit eine Profimannschaft vorliegt.

Da die Saison im vorliegenden Fall Mitte 2017 endet, liegt der begünstigungsschädliche Profibetrieb mit Beginn des folgenden Kalenderjahrs, somit mit 1. 1. 2018 vor. Der Profibetrieb muss daher bis spätestens 1. 1. 2018 ausgegliedert werden, damit nicht der gesamte Sportverein die steuerliche Gemeinnützigkeit verliert.

3. Ausgliederungsvarianten

Der Verlust der steuerlichen Gemeinnützigkeit des gesamten Sportvereins kann vermieden werden, wenn der Profibetrieb rechtzeitig ausgegliedert wird, wobei folgende Ausgliederungsvarianten möglich sind:

a) Variante I: eigener Rechnungskreis oder Zweigverein

Der Profibetrieb kann innerhalb des Sportvereins organisatorisch getrennt, als eigener Rechnungskreis geführt werden. Die Wirtschaftsgüter des Profibetriebs werden dabei steuerneutral in den eigenen Rechnungskreis überführt und mit dem gemeinen Wert angesetzt. Die im Restverein gewachsenen stillen Reserven bleiben somit auch nach Ausgliederung steuerfrei.

Alternativ dazu kann der Sportverein auch einen nicht gemeinnützigen Zweigverein gründen und den Profibetrieb steuerneutral in den Zweigverein überführen. Der Zweigverein setzt die übernommenen Wirtschaftsgüter ebenfalls mit dem gemeinen Wert an.

Leistungsbeziehungen zwischen dem gemeinnützigen Sportverein und dem eigenen Rechnungskreis bzw. Zweigverein sind fremdüblich abzuwickeln, um eine willkürliche Steuerung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen zu vermeiden.

Sowohl der eigene Rechnungskreis als auch der Zweigverein unterliegen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht.

Die Gemeinnützigkeit des verbleibenden Sportvereins bleibt dennoch erhalten, weil diesem auf Antrag eine Ausnahmegenehmigung gem § 44 Abs 2 BAO durch das zuständige Finanzamt zu erteilen ist.

b) Variante II: Kapitalgesellschaft

Der gemeinnützige Sportverein gründet eine nicht gemeinnützige Kapitalgesellschaft (GmbH oder AG) und bringt den Profibetrieb steuerneutral unter Anwendung des Art III UmgrStG ein. Die bisher nicht steueranhängigen Wirtschaftsgüter sind bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft gem § 18 Abs 2 KStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

c) Wahl der Ausgliederungsvariante

Hinsichtlich der Ausgliederungsvarianten sieht der Wartungserlass 2015 für Fußballvereine in der ersten und zweiten Bundesliga die zwingende Ausgliederung in eine Kapitalgesellschaft vor. Bei Fußballvereinen in unteren Spielklassen sowie bei allen anderen Sportarten hat eine Ausgliederung in eine Kapitalgesellschaft nur dann zu erfolgen, wenn der überwiegende Ressourceneinsatz des Sportvereins dem Profibereich zukommt. Bei der Beurteilung des Ressourceneinsatzes sind folgende Parameter heranzuziehen:

- Anzahl der Profispieler und Profimannschaften im Verhältnis zu Amateurspielern und Amateurmannschaften
- Größe und Verteilung des Vereinsbudgets auf den Profi- und Amateurbereich
- Umsatzrelation Profi- und Amateurbereich
- Bindung von Humanressourcen (Einsatz der Trainer, Betreuer usw)

Nur wenn der überwiegende Ressourceneinsatz im Amateurbereich liegt, ist eine Ausgliederung in einen eigenen Rechnungskreis oder Zweigverein ausreichend. Freiwillig kann immer in eine Kapitalgesellschaft ausgegliedert werden.

Anmerkung

Der Wartungserlass 2015 stellt bei der anzuwendenden Ausgliederungsvariante ausschließlich auf den überwiegenden Ressourceneinsatz ab, ohne diesen anhand von Beispielen oder zB anhand von konkreten Umsatzzahlen näher zu erläutern. Diskussionen hinsichtlich des überwiegenden Ressourceneinsatzes im Rahmen von allfälligen Betriebsprüfungen sind somit vorprogrammiert. Völlig offen bleibt auch die Frage, was passiert, wenn zB in einen eigenen Rechnungskreis ausgegliedert wurde, im Rahmen einer Betriebsprüfung aber der überwiegende Ressourceneinsatz im Profibereich festgestellt wird. Hier wäre aus Sicht der Autoren eine Klarstellung durch das BMF wünschenswert, dass die Wahl der falschen Ausgliederungsvariante keine rückwirkend

4) Durch das Abstellen auf den Beginn des folgenden Kalenderjahrs wird für Sportvereine eine gewisse Übergangszeit geschaffen, um die Ausgliederung durchführen zu können. Des Weiteren erfordert auch die Rechtsvorschrift des § 43 BAO, wonach die Voraussetzungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit für eine Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht während des gesamten Jahrs vorliegen muss, ein Abstellen auf den Beginn des Kalenderjahrs, da andernfalls die steuerliche Gemeinnützigkeit rückwirkend wegfallen würde.

kende Auswirkung auf die Gemeinnützigkeit des Sportvereins hat und der Profibetrieb lediglich pro futuro in eine Kapitalgesellschaft auszugliedern ist.⁵⁾

4. Besteuerung des Profibetriebs

a) Körperschaftsteuer

Der Profibetrieb unterliegt unabhängig von der gewählten Ausgliederungsvariante mit sämtlichen Gewinnen (zB aus Sponsoring, Ticketverkäufen) der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Bei Ausgliederung in einen eigenen Rechnungskreis oder in einen Zweigverein kommt der Freibetrag gem § 23 KStG in Höhe von € 10.000,- zur Anwendung.⁶⁾

b) Umsatzsteuer

Umsatzsteuerlich gilt der Profibetrieb als Unternehmer und muss daher für erbrachte Leistungen Umsatzsteuer in Rechnung stellen, wobei grundsätzlich der normale Umsatzsteuersatz von 20% zur Anwendung kommt. Lediglich im Bereich des Kartenverkaufs wird mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 ein begünstigter Umsatzsteuersatz in Höhe von 13% eingeführt. Trotz dieser Erleichterung werden negative Effekte im Bereich des Ticketverkaufs erwartet, da sich die Eintrittspreise dennoch um 13% erhöhen. Es bleibt abzuwarten, ob die Besucher bereit sind höhere Eintrittspreise zu bezahlen, oder ob die Umsatzsteuer zu Lasten des Gewinns des Profibetriebs gehen wird.

Einnahmeneinbußen werden auch beim Sponsoring erwartet, da Finanzsponsoren (Banken und Versicherer) aber auch Wettspielanbieter nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind und somit die vom Profibetrieb in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zum Kostenfaktor für diese Sponsoren wird.

Andererseits steht dem Profibetrieb auch der Vorsteuerabzug zu, wodurch sich größere Investitionen wie zB der Bau von Sportanlagen künftig leichter realisieren lassen.

c) Einkommensteuer/Lohnsteuer

§ 3 Abs 1 Z 16 EStG sieht eine Lohnsteuerbefreiung für pauschale Reisekostenaufwandsentschädigungen

bis € 540,- pro Monat vor, die von gemeinnützigen Sportvereinen an Spieler, Sportbetreuer und Trainer ausbezahlt werden. Mit dem Wegfall der steuerlichen Gemeinnützigkeit des Profibetriebs kommt es auch automatisch zum Verlust dieser lohnsteuerlichen Begünstigung. Sofern der Profibetrieb diesen Lohnsteuernachteil auszugleichen hat, können für den Profibetrieb daraus erhebliche Mehrkosten entstehen.⁷⁾

d) Werbeabgabe

Mit dem Wartungserlass 2015 werden die in den Vereinsrichtlinien geregelten Befreiungen auch auf ausgegliederte Profibetriebe ausgedehnt.⁸⁾

5. Anwendungszeitraum

Der Erlass ist erstmals ab dem Kalenderjahr 2016 anzuwenden. Wird daher in der Saison, die 2016 endet, festgestellt, dass eine Profimannschaft vorliegt, muss diese bis 1. 1. 2017 ausgegliedert werden, um den Verlust der Gemeinnützigkeit für den gesamten Sportverein zu vermeiden.

Praxistipp

Die Erfahrung zeigt, dass die Entscheidungsfindung in Vereinen oft lange Vorlaufzeiten benötigt, weshalb eine frühzeitige Evaluierung der notwendigen Schritte empfehlenswert ist.

5) Dies wäre aus Sicht der Autoren sachgerecht, da auch im Fall der Ausgliederung in einen eigenen Rechnungskreis oder in einen Zweigverein eine Ausnahmegenehmigung gem § 44 Abs 2 BAO vorliegen muss.

6) Sofern der Freibetrag nicht bereits durch andere steuerpflichtige Betriebe des Sportvereins aufgebraucht ist.

7) Insbesondere im Sportbereich sind Nettovereinbarungen weit verbreitet, wodurch der Lohnsteuernachteil zur Gänze auf den Profibetrieb abgewälzt wird; vgl dazu auch *Krammer/Hofer*, Grundlegende Änderungen im Profisport, SWK 2015, 445.

8) Für die Werbeabgabebefreiung bei Paketwerbung wird als zusätzliche Voraussetzung bei Ausgliederung in eine Kapitalgesellschaft mittelbare oder unmittelbare Beteiligung des gemeinnützigen Sportvereins von 100% gefordert; vgl ausführlich dazu auch *Krammer/Hofer*, Grundlegende Änderungen im Profisport, SWK 2015, 445.

→ Zum Thema

Über die Autoren:

Mag. (FH) Christoph Nestler ist Steuerberater in der NÖ Gemeinde Beratungs & SteuerberatungsgesmbH in St. Pölten.

Kontaktadresse: Neue Herrengasse 10/4, 3100 St. Pölten.

Tel: +43 (0)2742 32 186

E-Mail: cnestler@noegbg.at

Internet: www.noegbg.at

Mag. Wilfried Krammer ist Steuerberater bei Deloitte in Wien. Kontaktadresse: Deloitte Tax Wirtschaftsprüfung GmbH, Renngasse 1/Freyung, 1010 Wien.

Tel: +43 (0)1 537 00 6911

Fax: +43 (0)1 537 00 99 6911

E-Mail: wkrammer@deloitte.at

Internet: www.deloitte.at

Von denselben Autoren erschienen:

Nestler, Haushaltsrechtsreform – Fluch oder Segen für die Gemeinden? RFG 2014/17;

Pircher/Nestler/Schury, Einführung und Umsetzung eines internen Kontrollsystems in Gemeinden, RFG 2015/3.

Literatur:

Zu den Vereinsrichtlinien Wartungserlass 2015 siehe auch RFG-SRa 2015/10 im letzten Heft.

→ Literatur-Tipp



Rauscher/Scherhak/Hinterleitner, Vereine, 5. Aufl. (2012)

MANZ Bestellservice:

Tel: (01) 531 61-100

Fax: (01) 531 61-455

E-Mail: bestellen@manz.at

Besuchen Sie unseren Webshop unter www.manz.at

