

I. Einleitung

Immer öfter werden Aufgaben im Dienste der Öffentlichkeit von Non-Profit-Organisationen (NPOs) wahrgenommen. Selten ist es diesen Organisationen möglich, sämtliche Vorhaben ausschließlich aus Eigenmitteln zu finanzieren. Bei der Finanzierung sowohl der laufenden Zweckerfüllung als auch unregelmäßiger Investitionsprojekte spielen daher Subventionen von öffentlichen und institutionellen Stellen eine zentrale Rolle.

Der folgende Beitrag zielt auf die Darstellung der umsatzsteuerlichen Behandlung dieser Subventionen ab. Aus Sicht der NPOs besonders relevante Themen sind die Umsatzsteuerpflicht der erhaltenen Subventionen und deren Auswirkungen auf einen eventuellen Vorsteuerabzug.

II. Was sind Subventionen?

Subventionen sind meist Geld-, seltener Sachzuwendungen, die von der öffentlichen oder von privater Hand gewährt werden, sofern förderungswürdiges Verhalten und/oder ein förderungswürdiger Zweck vorliegt.¹

A. Positivabgrenzung

Die Definition des förderungswürdigen Zwecks ist dabei weit zu fassen, da beispielsweise auch Absiedlungsbeihilfen als Entschädigung für vermögensrechtliche Nachteile, Zuschüsse zur allgemeinen Verlustabdeckung oder solche zur Verbesserung der Liquiditätssituation sowohl von Unternehmen als auch von NPOs als Subventionen gelten.² Allgemeiner gesagt wird eine Subvention gewährt, wer dadurch einen gesellschaftspolitischen Zweck verfolgt.³ Jedoch darf nicht schon von vornherein eine konkrete Handlung beabsichtigt sein, aus welcher der Subventionsgeber einen direkten/unmittelbaren Nutzen ziehen kann.⁴

In Bezug auf ideelle und gemeinnützige Vereine bzw andere Körperschaften ist zu unterscheiden, ob die Subvention betriebsbezogen oder zur allgemeinen Förderung des Rechtsträgers gewährt wurde. Würde die Investition ohne das Bestehen eines Betriebes nicht gewährt, so ist sie ebendiesem Betrieb zuzuordnen und dort als Einnahme zu erfassen. Geht mit der Gewährung der Subvention zusätzlich der Erhalt einer Vereinsleistung einher, so wird es sich regelmäßig um unechte Subventionen des betrieblichen Bereichs handeln.⁵

1 Rz 2539 EStR 2000.

2 Vgl Seiser, SWK 36/2005, S 969.

3 Vgl H. Grünberger, Praxisratgeber für Vereine mit Vereinsgesetz 2002 (2003) 60.

4 Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine⁴ (2013) 411.

5 Vgl H. Grünberger, Praxisratgeber für Vereine – mit Vereinsgesetz 2002 (2003) 81.

Subventionen, die nicht mit einem gesonderten Betrieb in Zusammenhang stehen, sind dem nicht steuerbaren außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen.⁶

Wie bereits erwähnt werden Subventionen in der Praxis aus einer Vielzahl von Gründen gewährt. Ebenso gibt es verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten, wie ein solcher Zuschuss gewährt werden kann. Die Finanzverwaltung nennt in den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) die folgenden Arten – unabhängig von der Gewährung aus öffentlichen oder privaten Mitteln.

Investitionszuschuss

Dieser dient der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Die Anschaffung einer einzelnen neuen Maschine ist hier ebenso gemeint wie der Aufbau eines völlig neuen Produktionszweiges.

Für Subventionen von privater Seite bestehen jedoch größtenteils Gegenleistungsverpflichtungen, beispielsweise die Gewährung eines Zuschusses zur Errichtung einer neuen Schankanlage durch die Brauerei unter der Voraussetzung einer Mindestabnahmemenge.

Annuitätzuschuss

Der Zuschuss dient der Verwendung zur Rückzahlung eines Investitionskredits. Üblicherweise beinhaltet der Zuschuss, wie die Annuität selbst, einen Tilgungs- und einen Zinsanteil.

Aufwands-(Ertrags-)Zuschuss

Gemeint sind Zuwendungen, die zur Abdeckung von sofort abziehbaren Aufwendungen gegeben werden und ein bestimmtes Verhalten des Subventionsempfängers auslösen sollten. Dieses Verhalten kann sich für den Empfänger sowohl als aufwandswirksame Maßnahme als auch im Rahmen einer ertragsmindernden Verpflichtung niederschlagen und als Gegenleistung angesehen werden.

Zinszuschuss

Hier kommt es lediglich zur Stützung der Zinsen, die durch die Fremdkapitalaufnahme zu einem bestimmten Zweck verursacht werden.

B. Negativabgrenzung

Zusätzlich zu den Subventionen gibt es noch weitere Möglichkeiten für den Verein, materielle Mittel zu lukrieren. Der Fokus an dieser Stelle soll auf Einnahmen gelegt werden, welche auf gewisse Weise Berührungspunkte mit den Subventionen aufweisen und daher von diesen klar abgegrenzt werden müssen.

6 Rz 340 VereinsR 2001.

1. Mitgliedsbeitrag

Ideelle Vereine und/oder gemeinnützige Körperschaften unterscheiden sich auf Basis des Vereinsgesetzes 2002 (VerG 2002) insbesondere durch den Ausschluss des Gewinnstrebens von anderen Organisationsformen. Im weitaus überwiegenden Teil der Fälle müssen Vereinsaktivitäten aus dem eigenen Vermögen, aus Subventionen, Spenden und natürlich Mitgliedsbeiträgen finanziert werden anstatt aus den erwirtschafteten Gewinnen der Vorperioden. Fremdkapital ist für diese Körperschaften aufgrund des erhöhten Risikos des Rückzahlungsausfalles nur unter erschwerten Bedingungen zu lukrieren.⁷

Die Festlegung von Mitgliedsbeiträgen fällt unter das dispositive Recht der Vereine und hat in den Statuten zu erfolgen. Sie unterliegen unabhängig davon, ob der Verein begünstigt ist oder nicht, nicht der Besteuerung und sind grundsätzlich dem außerbetrieblichen Vereinsbereich zuzuordnen. Die Einhebung von Mitgliedsbeiträgen allein führt daher noch nicht per se zur Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes.⁸

Im Rahmen eines steuerlich begünstigten Vereins ist die Höhe des Mitgliedsbeitrages, gemeinsam mit jener von eventuellen Beitrittsgebühren, Kriterium hinsichtlich der Förderung der Allgemeinheit. Schon in den Vereinsrichtlinien wird jedoch darauf hingewiesen, dass auch der Gesichtspunkt der Kosten der Ausübung des Vereinszwecks zu berücksichtigen ist.⁹

Es ist jedoch nicht auszuschließen, dass in den Statuten Mitgliedsbeiträge in Form von Arbeits- oder Sachleistungen vorgesehen sind.¹⁰ Dies wird vor allem für Musik- und Theatervereinen relevant sein, wo sich die Mitglieder regelmäßig zur Teilnahme an der Proben- und Aufführungstätigkeit sowie an Aufführungen verpflichten.

a) Echter Mitgliedsbeitrag

„Echte“ Mitgliedsbeiträge sind Beiträge, welche die Mitglieder eines Vereines statutengemäß für die Erfüllung des Gemeinschaftszwecks zu entrichten haben. Ohne die Entrichtung des Mitgliedsbeitrages ist eine Vereinszugehörigkeit nicht möglich.¹¹

Aus der Leistung des Mitgliedsbeitrages ergibt sich für die Vereinsmitglieder noch kein konkreter Nutzen. Der Zahlung des Mitgliedsbeitrages steht keine konkrete Gegenleistung des Vereins gegenüber. Dennoch kann der Verein seinen

7 Vgl. Matznetter in Lansky/Matznetter/Pätzold/Steinwandtner/Thunshirn, Rechnungslegung der Vereine³ (2011) Rz 439.

8 Rz 286 VereinsR 2001.

9 Rz 15 VereinsR 2001.

10 Vgl. Krejci/S. Bydlinski/Rauscher/Weber-Schallauer, Vereinsgesetz 2002 Kurzkommentar² (2009) § 1 Rz 49.

11 Vgl. H. Grünberger, Praxisratgeber für Vereine mit Vereinsgesetz 2002 (2003) 80.

Rechtsanspruch auf Entrichtung gerichtlich, im Klageweg, gelten machen.¹² Da kein Leistungsaustausch zugrunde liegt, handelt es sich jedenfalls um Einnahmen aus dem nichtunternehmerischen Bereich des Vereins und somit um nicht umsatzsteuerbare Entgelte.¹³

Beispiele für echte Mitgliedsbeiträge

- Mitgliedsbeiträge bei einer Tierzuchtvereinigung, auch wenn die Mitgliedsbeiträge sich nach der Zahl der gehaltenen Tiere richten (VwGH 3.11.1961, 0855/61).
- Freiwillige Kostenersätze der Mitglieder für die durch den Verein erfolgte Anmietung bzw Errichtung und Erhaltung von Veranstaltungssälen (VwGH 3.11.1986, 86/15/0003).
- Beiträge an Berufs- und Interessenvertretungen sowie an so genannte Solidaritätseinrichtungen bestimmter Sektoren von Kreditinstituten sind in der Regel als echte Mitgliedsbeiträge zu qualifizieren (1302 BlgNR 18. GP betr KommStG).
- Pflichtbeiträge an eine Einrichtung (des öffentlichen Rechts), der die Förderung der Obsterzeugung obliegt und die Tätigkeiten der Werbung, Absatzförderung und Qualitätsverbesserung der Obsterzeugnisse ausübt, sind keine Leistungsentgelte (EuGH 8.3.1988, 102/86, *Apple and Pear Development Council*).

b) Unechter Mitgliedsbeitrag

Im Gegensatz dazu stehen „unechte“ Mitgliedsbeiträge. Das sind Beiträge von Mitgliedern, denen eine konkrete/individuelle Gegenleistung des Vereins gegenübersteht, insbesondere dann, wenn der Gemeinschaftszweck in der Erbringung besonderer Einzelleistungen gegenüber den einzelnen Mitgliedern besteht. Die Bezeichnung der dafür geleisteten Beiträge ist irrelevant, ebenso wie die Deckung der Vereinsleistungen im satzungsmäßigen Zweck.¹⁴ Die Leistungen des Vereines, die für „unechte“ Mitgliedsbeiträge erbracht werden, sind steuerbar, da ihnen jeweils ein Leistungsaustausch zugrunde gelegt werden kann.¹⁵

Steuerpflicht besteht, wenn die unechten Mitgliedsbeiträge in einem steuerpflichtigen Betrieb anfallen oder einen solchen überhaupt begründen.¹⁶

Die Mitgliedsbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins ermöglichen es diesem, seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung zu stellen. Selbst in dem Fall, dass Mitglieder unabhängig von ihrer tatsächlichen Nutzung der Sportanlagen einen einheitlichen Jahresbeitrag zu zahlen verpflichtet sind, können die vom Verein erbrachten Dienstleistungen eine Gegenleistung für diesen Beitrag darstellen.¹⁷ Schon die bloße Möglichkeit der

12 Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine⁴ (2013) 410.

13 Vgl Mayr/Ungericht, UStG⁴ (2014) § 1 Anm 19 sowie Rz 339, 432 VereinsR 2001.

14 Ebenda.

15 Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine³ (2009) 376.

16 Rz 339 VereinsR 2001.

17 Vgl EuGH 21.3.2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*.

Inanspruchnahme kann somit das Vorliegen unechter Mitgliedsbeiträge begründen.¹⁸

Beispiele für unechte Mitgliedsbeiträge

- Monatlicher Mitgliedsbeitrag für die Versorgung von Reitpferden der Reitvereinsmitglieder.
- „Mitgliedsbeiträge“ für Eintrittskarten von Kulturvereinen, für Versorgung der Mitglieder mit Sportartikeln, für die Einschaltung eines Inserates in der Vereinszeitung.
- „Mitgliedsbeiträge“ für die vom Verein veranstalteten Kurse und Seminare.
- Mitgliedsbeiträge an einen Flugambulanzverein (VwGH 11.9.1997, 95/15/0022).
- Mitgliedsbeiträge an einen Schadenshilfeverein bei Anwerbung von Mitgliedern aus Anlass von Schadensfällen, Übernahme von Leistungen im Zusammenhang mit dem zur Mitgliedschaft Anlass gebenden Schadensfall und fünfjähriger Bindung der Mitglieder an den Verein (VwGH 28.4.1993, 90/13/0245).

2. Sponsoring

Hierbei handelt es sich um Einnahmen eines Vereines, die als Gegenleistung für eine nachhaltige und ins Gewicht fallende Werbewirkung bei diesem angesehen werden können. Es kann sich wiederum um die Zuwendung von Finanzmitteln, Sach- oder Dienstleistungen handeln.¹⁹ Sofern diese Einnahmen mit einem ([un]entbehrlichen) Hilfsbetrieb in einem untrennbaren Zusammenhang stehen oder einen solchen gar begründen, zählen sie auch zu den Einnahmen des Betriebes.²⁰

Umsatzsteuerlich teilen die Sponsoringeinnahmen ebenfalls das Schicksal jenes Vereinsbereichs, dem sie zuzuordnen sind.

Beispiele

- Ein Sportverein führt den Namen des Sponsors in der Vereinsbezeichnung oder bringt dessen Firmenlogo auf Spielerdressen und Vereinskorrespondenz an.
- Ein Theaterverein veranstaltet Aufführungen ohne Eintrittspreise, die von einem Sponsor mit entsprechender Werbewirkung finanziert werden.

Exkurs: Einkommensteuerliche Behandlung beim Sponsor

Sponsorzahlungen sind grundsätzlich nicht steuerlich absetzbar. Eine Anerkennung von Betriebsausgaben ist jedoch auf Basis des § 4 Abs 4 EStG 1988 in Verbindung mit § 12 Abs 1 KStG 1988 bzw § 16 Z 2 und 5 KStG 1988 denkbar. Voraussetzung dafür ist, dass die Zuwendungen nahezu ausschließlich betrieblich

18 Vgl *Mayr/Ungericht*, UStG⁴ (2014) § 1 Anm. 19.

19 Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine⁴ (2013) 427 f sowie *Haimerl* in *M. Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit Organisationen (2000) 135.

20 Rz 157 VereinsR 2001.

veranlasst sind (Firmenwerbung) und dass die Werbeleistung der Zahlung als angemessene Gegenleistung gegenübersteht.²¹

Zusätzlich muss vom Vorliegen einer breiten öffentlichen Werbewirkung auszugehen sein.²² Die Werbewirksamkeit ist beispielsweise abhängig vom (über)regionalen Bekanntheitsgrad des werbenden Vereins.²³ Aber auch schlicht die Sichtbarkeit, zB über Banden- oder Dressenwerbung, sowie die mediale Berichterstattung können Rückschlüsse auf die Werbewirksamkeit und somit auf die steuerliche Verwertbarkeit der Zuwendungen zulassen.²⁴

Sonderregelungen gelten für Sponsorzahlungen im Bereich kultureller Veranstaltungen. Hier wird es üblicherweise nicht möglich sein, eine bei der Veranstaltung, zB im Rahmen einer Bühnendarbietung, sichtbare Werbung zu platzieren. Vielmehr kommt es in diesem Fall auf die regionale Bedeutung der Veranstaltung und auf die Bekanntmachung des Sponsors in der Öffentlichkeit an. Dazu bestehen die folgenden Möglichkeiten, die dann wiederum die Absetzbarkeit als Betriebsausgabe zulassen:

- Erwähnung des Sponsors anlässlich der Veranstaltung (zB auf Plakaten, in denen auf die Veranstaltung hingewiesen wird, im Programmheft; Lautsprecherdurchsagen in den Pausen) **und zusätzlich**
- Hinweis auf die Sponsortätigkeit in der kommerziellen Firmenwerbung (zB Inserat- oder Plakatwerbung) **oder**
- redaktionelle Berichterstattung in den (regionalen) Massenmedien.²⁵

Beispiele

- Die Zurverfügungstellung von Spielerdressen eines Gewerbetreibenden an einen Hobbyfußballverein, der keine Meisterschaftsspiele bestreitet, löst dadurch, dass die Dressen bei gelegentlichen Fußballspielen, denen nahezu keine Zuschauer beiwohnen, getragen werden, keine entsprechende Werbewirkung aus. Die Zuwendung stellt somit einerseits beim Verein eine bloße Spende dar; andererseits kann sie beim Zuwendenden auch nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.
- Die Konzertaufführung eines gemeinnützigen Kulturvereins wird von einem Unternehmer in der Weise „gesponsert“, dass sich einerseits auf den Plakaten, auf denen das Konzert beworben wird, ein Inserat mit dessen Firmenbezeichnung befindet und andererseits in einer Tageszeitung auf die Unterstützungstätigkeit hingewiesen wird. In einem derartigen Fall ist – Beweiserbringung oder Glaubhaftmachung vorausgesetzt – in der Regel vom Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes auszugehen; die Aufwendungen sind als Betriebsausgabe abzugsfähig.

21 Rz 159, 160 VereinsR 2001.

22 Rz 160 VereinsR 2001.

23 Vgl VwGH 25.1.1989, 88/13/0073, betreffend Tennisanzüge für einen Tennisverein.

24 Rz 161 VereinsR 2001.

25 Rz 163 VereinsR 2001.