



BMF – VI/6 (VI/6)

12. Jänner 2004
06 5004/10-IV/6/01

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel
Großbetriebsprüfung
Finanzpolizei
Steuerfahndung
Bundesfinanzgericht

Vereinsrichtlinien 2001

Die Vereinsrichtlinien 2001 (VereinsR 2001) stellen einen Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Vereinen dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Die Ausführungen der VereinsR 2001 sind formal auf Körperschaften in der Rechtsform des Vereines nach dem Vereinsgesetz beschränkt. Sie sind aber vor allem hinsichtlich der allgemeinen Ausführungen über die Begünstigungsvorschriften der Bundesabgabenordnung grundsätzlich auf alle Körperschaften anwendbar. Dies hat in der Praxis besonders für Stiftungen, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechtes und Kapitalgesellschaften Bedeutung. Die Ausführungen der VereinsR 2001 sind in solchen Fällen aber unter Beachtung der besonderen gesetzlichen Grundlagen dieser Rechtsformen zu sehen. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.

Es ist darauf hinzuweisen, dass voraussichtlich mit 1. Juli 2002 ein neues Vereinsgesetz in Kraft treten wird und sich die Ausführungen der VereinsR 2001 in der gegenwärtigen Form auf die derzeitige Rechtslage beziehen. Nach dem derzeitigen Wissensstand sind allerdings

keine wesentlichen Auswirkungen dieses neuen Vereinsgesetzes auf den abgabenrechtlichen Bereich zu erwarten.

Die VereinsR 2001 sind ab der Veranlagung 2001 generell anzuwenden. Bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 2000) sind die VereinsR 2001 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit haben oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsehen. Rechtsauskünfte des Bundesministeriums für Finanzen in Einzelfällen sind - sofern sie den VereinsR 2001 nicht widersprechen - weiterhin zu beachten.

Die VereinsR 2001 sind als Zusammenfassung des für Vereine zu beachtenden Abgabenrechts und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. In die VereinsR 2001 wurden die weiter anwendbaren Teile der Vereinsrichtlinien, AÖF Nr. 211/1982, übernommen. Neben den VereinsR 2001 bleiben keine gesonderten Erlässe bestehen.

Bundesministerium für Finanzen, 12. Jänner 2004

1 Allgemeiner Teil

Vereine

1

Die Ausführungen der Vereinsrichtlinien sind formal auf Körperschaften in der Rechtsform des Vereines nach dem Vereinsgesetz beschränkt. Sie sind aber vor allem hinsichtlich der allgemeinen Ausführungen über die Begünstigungsvorschriften der Bundesabgabenordnung grundsätzlich auf alle Körperschaften anwendbar. Dies hat in der Praxis besonders für Stiftungen, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechtes und Kapitalgesellschaften Bedeutung. Die Ausführungen der Vereinsrichtlinien sind in solchen Fällen aber unter Beachtung der besonderen gesetzlichen Grundlagen dieser Rechtsformen zu sehen.

2

Ein Verein im Sinne des § 1 Vereinsgesetz 2002 ist ein auf Dauer angelegter, mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteter Zusammenschluss von mindestens zwei Personen auf Grund von Statuten, zur Verfolgung eines bestimmten, gemeinsamen, ideellen Zweckes. Er darf nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein und sein Vermögen nur im Sinne des Vereinszweckes einsetzen. Das Vereinsgesetz ist auf Zusammenschlüsse die, zwingend oder in freier Rechtsformwahl, in anderer Rechtsform gebildet werden nicht anzuwenden.

Vom Vereinsgesetz sind daher neben Kapitalgesellschaften und Genossenschaften insbesondere ausgenommen:

- auf Gewinn gerichtete Vereine nach dem Vereinspatent 1852, RGBI 253 idF BGBl. Nr. 64/1979, die auf Grund der Aufhebung des Vereinspatents 1852, RGBI 253 idF BGBl. Nr. 64/1979, durch das Erste Rechtsbereinigungsgesetz, BGBl. I 191/1999, ab 1.1.2000 nicht mehr gegründet werden können. Diese fallen auf Grund ihre Gewinnorientierung als abgabenrechtlich begünstigungsfähige Körperschaften aus.
- Vereine für Bank- und Kreditgeschäfte sowie Sparkassenvereine, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen und Pfandleihanstalten. Diese sind auf Grund ihrer ausschließlich erwerbswirtschaftlichen Ausrichtung nicht den abgabenrechtlich begünstigungsfähigen Körperschaften zuzurechnen.
- Orden und Kongregationen sowie Religionsgesellschaften überhaupt, die auf Grund ihrer Verankerung als kirchliche Organisationen abgabenrechtlich zu den Körperschaften öffentlichen Rechtes zählen.

- Die gemäß der Gewerbebesetze errichteten Genossenschaften und Unterstützungskassen der Gewerbetreibenden. Diese sind auf Grund ihrer ausschließlich erwerbswirtschaftlichen Ausrichtung nicht den abgabenrechtlich begünstigungsfähigen Körperschaften zuzurechnen.
- Verbindungen von Personen, die sich ohne ausdrücklich normierte Organisation und Mitgliedschaft zur Erreichung bestimmter erlaubter Ziele nicht auf Dauer oder nur fallweise zusammenfinden. Sie sind mangels körperschaftlicher Organisation nicht begünstigungsfähig.

3

Zweck des ideellen Vereines ist es, seinen ideellen Zweck ohne Gewinnabsicht zu erfüllen. Die Erfüllung seiner Aufgaben wird primär aus Mitgliedsbeiträgen, Spenden und Subventionen finanziert werden. In der Regel wird damit nicht das Auslangen gefunden, weshalb ideelle Vereine oft eine wirtschaftliche (Neben-)Tätigkeit entfalten. Dadurch wird oft eine vereins- und abgabenrechtliche Abgrenzung zum Typus "wirtschaftlicher Verein" erforderlich.

4

Ideelle Vereine können auch als Hauptvereine und Zweigvereine auftreten. Weiters bestehen Dachverbände in denen selbständige Vereine zusammengeschlossen sind. Alle drei Vereinsformen besitzen grundsätzlich eigenständige Rechtspersönlichkeit, sind aber bei der abgabenrechtlichen Beurteilung gemeinsam zu betrachten (siehe Rz 121). Sektionen (Zweigstellen) sind rechtlich unselbständige Teile des Gesamtvereines, denen lediglich (in der Art einer Betriebstätte) eine gewisse Selbständigkeit in der Tätigkeit zukommt.

5

Die Organisation des Vereines wird in den Statuten geregelt. Der Mindestinhalt der Statuten ist in [§ 3 Abs. 2 Vereinsgesetz 2002](#) geregelt. Die Vereinstätigkeit muss auf längere Dauer ausgerichtet sein. Als Mitglieder können sowohl natürliche wie auch juristische Personen beitreten. Die Organe des Vereins sind in der Regel die Mitglieder- bzw. Generalversammlung, das Leitungsorgan (der Vorstand), das aus mindestens zwei natürlichen Personen bestehen muss, die Rechnungsprüfer und allenfalls ein Aufsichtsorgan (vergleichbar dem Aufsichtsrat) sowie ein Schiedsgericht.

Die Bildung des Vereines muss der Vereinsbehörde angezeigt werden, welche den Verein binnen vier (sechs) Wochen untersagen kann. Wenn keine Untersagung erfolgt oder wenn die Vereinsbehörde vor Ablauf der Frist mit Bescheid erklärt, nicht zu untersagen, kann der Verein seine Tätigkeit aufnehmen.

Vereinsbehörde ist die Bezirksverwaltungsbehörde bzw. Bundespolizeidirektion. Gegen von den Vereinsbehörden erlassene Bescheide kann Beschwerde an das Landesverwaltungsgericht erhoben werden. Die Vereinsbehörden haben für ihren Bereich ein Vereinsregister zu führen, das Bundesministerium für Inneres ein Zentrales Vereinsregister. Das Vereinsregister ist als öffentliches Buch anzusehen, in das jedermann Einsicht zu gewähren ist. Es beinhaltet die wesentlichen Daten über den Verein wie Sitz, Anschrift, Organe usw.

Der Verein kann sich freiwillig auflösen oder behördlich unter bestimmten Voraussetzungen aufgelöst werden. Im Liquidationsstadium bleibt der Verein rechtsfähig.

5a

Vereinsgesetzlich ist zwischen Errichtung und Entstehung des Vereines zu unterscheiden. Die Errichtung ist mit der Vereinbarung von Statuten erfolgt. Rechtspersönlichkeit erlangt der Verein aber erst mit Entstehung, die gegeben ist, sobald von der Vereinsbehörde eine Aufforderung zur Aufnahme der Vereinstätigkeit erlassen hat, oder die vier(sechs)wöchige Frist ab der Anmeldung verstrichen ist. Abgabenrechtlich ist die Steuerrechtssubjektivität des Vereines mit der Errichtung anzunehmen, sofern es in der Folge zur Entstehung kommt. Steuerlich relevante Sachverhalte die von den handelnden Personen im Namen des Vereines in der Zeit zwischen Errichtung und Entstehung verwirklicht worden sind, sind dem Verein zuzurechnen (vgl. auch § 4 Abs. 1 KStG 1988).

1.1 Voraussetzungen für das Vorliegen begünstigter Zwecke

1.1.1 Allgemeines (§ 34 BAO)

1.1.1.1 Begünstigungsvoraussetzungen

6

Die in verschiedenen Abgabengesetzen enthaltenen Befreiungen und sonstigen abgabenrechtlichen Begünstigungen bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (im folgenden als begünstigte Zwecke bezeichnet) stehen der jeweiligen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (im folgenden Rechtsträger genannt) dann zu, wenn sie die in den §§ 34 bis 47 BAO genannten Voraussetzungen erfüllt.

Nach § 34 Abs. 1 BAO ist Voraussetzung für das Einräumen von Steuerbegünstigungen, dass der Rechtsträger nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder seiner sonstigen Rechtsgrundlage (siehe Rz 105 ff) und nach der tatsächlichen Geschäftsführung (siehe Rz 126 ff) ausschließlich (siehe Rz 113 ff) und unmittelbar (siehe Rz 119 ff) der Förderung begünstigter Zwecke (siehe Rz 13 bis 39) dient.

7

Rechtsträger, die im Inland weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung haben, können vom Finanzamt aufgefordert werden, nachzuweisen, dass sie die Voraussetzungen für die abgabenrechtlichen Begünstigungen erfüllen. Dieser Nachweis kann unter anderem durch eine Bestätigung des Sitzfinanzamtes erbracht werden. Jedenfalls hat die Beurteilung durch die Abgabenbehörde nach dem österreichischen Recht zu erfolgen.

8

Die Begünstigungen stehen dem Rechtsträger auch dann zu, wenn er gleichzeitig mehrere begünstigte Zwecke, zB einen gemeinnützigen und einen mildtätigen Zweck verfolgt (VwGH 24.4.1978, 1054/77).

1.1.1.2 Kreis der Begünstigten

9

Als begünstigte Rechtsträger kommen grundsätzlich alle juristischen Personen des privaten Rechts in Betracht, insbesondere Vereine im Sinne des Vereinsgesetzes 2002, aber auch Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Stiftungen und Anstalten, ferner Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (körperschaftsteuerrechtlich) bzw. gegebenenfalls die Körperschaften des öffentlichen Rechts selbst.

1.1.1.3 Verfahren

10

Über Begünstigungen ergeht kein gesonderter Feststellungsbescheid, sondern es wird im jeweiligen Besteuerungsverfahren vom Finanzamt entschieden, ob Begünstigungswürdigkeit vorliegt (VwGH 24.4.1953, 0337/52; VwGH 2.7.1953, 2019/51). Das Finanzamt hat dabei die Voraussetzungen für die Begünstigungen von Amts wegen zu prüfen, ein Antrag des Rechtsträgers ist nicht erforderlich.

11

Die Abgabenbehörde hat auf Anfragen betreffend das Vorliegen der Begünstigungen in unverbindlicher Form dazu Stellung zu nehmen. Diese Stellungnahme ist kein Bescheid. Allerdings ist bei einem der zuständigen Behörde richtig offen gelegten Sachverhalt hinsichtlich der in der Stellungnahme abgegebenen Beurteilung der Vertrauensschutz gegeben (siehe dazu die Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, BMF-010103/0023-VI/2006 sowie den Erlass über Auskünfte zu sachverhaltsbezogenen Anfragen, BMF-010106/0030-IV/2/2012). Auskünfte sind allerdings nur in einem solchen Umfang zu erteilen, der der Besorgung der übrigen Aufgaben der Verwaltung nicht wesentlich beeinträchtigt. Es besteht keine Verpflichtung zu umfangreichen Ausarbeitungen oder zur Erstellung von (Rechts-)Gutachten.

12

Der Rechtsträger hat gemäß § 120 BAO von sich aus zu prüfen, ob Tatbestände verwirklicht sind, die eine Abgabepflicht auslösen und dies der zuständigen Abgabenbehörde anzuzeigen. Solange dies nicht der Fall ist, besteht gemäß § 133 Abs. 1 BAO eine Verpflichtung zum Einreichen von Abgabenerklärungen nur über Aufforderung durch die Abgabenbehörde.

Jedenfalls ist der Rechtsträger verpflichtet, Aufzeichnungen zu führen, die es der Abgabenbehörde ermöglichen festzustellen, ob die Begünstigungsvoraussetzungen vorliegen (VwGH 28.4.1993, 90/13/0245).

1.1.2 Gemeinnützige Zwecke (§§ 35, 36 BAO)**1.1.2.1 Tätigkeit des begünstigten Rechtsträgers****13**

Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Die Tätigkeit des Rechtsträgers muss dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützen und von einer selbstlosen (uneigennützigen) Gesinnung der hinter dem Rechtsträger stehenden Personen (Gründer, Mitglieder) getragen sein. Die in § 35 Abs. 2 BAO genannten begünstigten Zwecke stellen eine beispielhafte Aufzählung dar. Auf das ABC der begünstigten Zwecke Rz 40 bis 104 wird verwiesen.

1.1.2.2 Allgemeinheit**14**

Eine der notwendigen Begünstigungsvoraussetzungen ist die Förderung der Allgemeinheit. Der Begriff Allgemeinheit ist nicht stets mit der gesamten Bevölkerung gleichzusetzen, eine Einschränkung in sachlicher oder regionaler Hinsicht ist grundsätzlich zulässig. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt aber nach der negativen Abgrenzung des § 36 Abs. 1 BAO nicht vor, wenn der geförderte Personenkreis nach den Rechtsgrundlagen des Rechtsträgers (Statuten usw.) oder durch die tatsächliche Geschäftsführung (wie zB die Höhe des Mitgliedsbeitrages) eng begrenzt oder dauernd nur klein ist, auch wenn der Rechtsträger grundsätzlich Zwecke verfolgt, die als begünstigt anzusehen wären. Eine statutarisch vorgesehene Möglichkeit des Vorstandes, die Aufnahme eines Mitgliedes ohne Begründung abzulehnen, stellt für sich keine Verletzung der Begünstigungsvoraussetzungen dar. Ob der geförderte Personenkreis zu eng begrenzt ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

15

Bei Beurteilung der Frage, ob die Höhe des Mitgliedsbeitrages prohibitiv ist und daher zu einer engen Begrenzung der Mitgliederzahl führt, ist auch der Gesichtspunkt der Kosten der

Ausübung des Vereinszweckes zu berücksichtigen. Als Obergrenze wird aber in der Regel ein Betrag von jährlich 2.160 Euro (monatlich 180 Euro) anzusehen sein. Bei kostenintensiven Vereinszwecken erscheinen daneben Beitrittsgebühren bis zum fünffachen Jahresmitgliedsbeitrag unbedenklich. Bei entsprechenden Voraussetzungen, wie etwa der Rückzahlbarkeit bei vorzeitigem Austritt, scheint auch das Zehnfache des Jahresbeitrages vertretbar.

16

Eine Einschränkung der Zahl bzw. des Kreises der Förderer ist nicht begünstigungsschädlich.

17

Wird ein grundsätzlich begünstigter Zweck im Sinne des § 35 BAO verfolgt und ist der geförderte Personenkreis nicht durch Statuten, Satzungen usw., sondern lediglich durch den Förderungsgegenstand klein, liegt kein Verstoß gegen die Vorschrift des § 36 BAO vor.

Beispiel:

a) Die kulturelle Förderung der Arbeitnehmer eines Unternehmens durch einen vom Unternehmer und dem Betriebsrat getragenen Verein ist nicht als Förderung der Allgemeinheit anzusehen.

b) Bezweckt ein Verein die therapeutische Förderung von Lungenkranken, liegt darin ein begünstigter Zweck, auch wenn die Zahl der Lungenkranken in Österreich relativ klein ist.

18

Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht vor, wenn der satzungsmäßige Zweck des Rechtsträgers auf die Unterhaltung und die Geselligkeit gerichtet ist, außer es sind diese Zwecke nur völlig untergeordnet.

19

Eine Förderung der Allgemeinheit liegt weiters nicht vor, wenn Förderer und Geförderte ident sind, es sei denn, die Mitgliedschaft steht der Allgemeinheit offen.

Beispiel:

Ein Sportverein mit geschlossener Mitgliederzahl, der nur die sportlichen Aktivitäten seiner Mitglieder fördert, ist nicht gemeinnützig. Fördert der Sportverein zwar nur die sportlichen Aktivitäten seiner Mitglieder, steht die Mitgliedschaft aber jedem offen, ist er gemeinnützig.

20

Die Einstellung der Allgemeinheit gegenüber dem Förderziel muss positiv sein. Bestehen in einem nicht unbeträchtlichen Teil der Bevölkerung Bedenken gegenüber dem Förderziel, kann der Zweck des Rechtsträgers nicht als gemeinnützig anerkannt werden. Einem Meinungswandel in der Bevölkerung ist bei der steuerlichen Beurteilung Rechnung zu tragen.

Dies gilt sinngemäß auch für die tatsächliche Geschäftsführung.

Die Berücksichtigung der Einstellung der Bevölkerung findet aber dort ihre Grenze, wo verfassungsrechtlich gewährleistete Rechte von Minderheiten in Gefahr geraten (zB die Religionsfreiheit). Auch bei der Förderung von mildtätigen Zwecken ist mangels Erfordernis der Förderung der Allgemeinheit (siehe Rz 28) die Einstellung der Bevölkerung unbeachtlich.

Werden allerdings Ziele verfolgt, die mit der österreichischen Rechtsordnung nicht in Einklang stehen, kann der Zweck der Körperschaft nicht als gemeinnützig anerkannt werden.

1.1.2.3 Wirtschaftliche und eigennützige Zwecke

21

Die Förderung des Erwerbes und der Wirtschaft fällt nicht unter die gemeinnützigen Zwecke (VwGH 26.5.1970, 0111/69). Der Umstand, dass durch die Förderung bestimmter Gewerbetreibender auch die Volkswirtschaft gefördert wird, stellt eine bloß mittelbare Förderung der Allgemeinheit dar (VwGH 25.11.1970, 1073/69). Eine Förderung der Allgemeinheit liegt weiters nicht vor, wenn die beruflichen oder wirtschaftlichen Interessen von bestimmten Personengruppen gefördert werden (Berufs- und Wirtschaftsverbände, Interessenvertretungen).

Beispiel:

Ein nicht geschlossener Verein zum Bezug von verbilligten Waren gilt nicht als gemeinnützig, da er die wirtschaftlichen Interessen seiner Mitglieder fördert.

Eine Förderung auf materiellem Gebiet im Sinne des § 35 Abs. 2 BAO liegt nur dann vor, wenn zur Erreichung gemeinnütziger Zwecke im Sinne der BAO neben ideellen Mitteln auch materielle Mittel eingesetzt werden und materielle Hilfeleistungen erbracht werden, wie zB bei der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke und gebrechliche Personen oder der Bekämpfung von Elementarschäden.

1.1.2.4 Politische Zwecke

22

Die Verfolgung politischer Zwecke ist keine Förderung gemeinnütziger Zwecke. Politische Parteien, denen nach [§ 1 Abs. 4 Parteiengesetz 2012](#) Rechtspersönlichkeit zukommt, sind gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) abgabenrechtlich wie Körperschaften des öffentlichen Rechts zu behandeln. Gesellige und gesellschaftliche Veranstaltungen von wahlwerbenden politischen Parteien, deren nicht gemeinnützigen Gliederungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, sowie nahestehenden Organisationen können allerdings unter den Voraussetzungen des [§ 5 Z 12 lit. b KStG 1988](#) von der Körperschaftsteuer befreit sein.

1.1.2.5 Religiöse Zwecke

23

Die Verfolgung religiöser Zwecke für sich ist so wie jede andere ausschließlich weltanschauliche Ausrichtung nicht als gemeinnützig anzuerkennen. Liegen die Voraussetzungen des § 38 BAO vor, sind die abgabenrechtlichen Begünstigungen auf Grund der Verfolgung kirchlicher Zwecke zu gewähren (siehe Rz 30 ff und Rz 95 bis 104).

24

Eine Vereinigung von Anhängern einer Religion, welche gesetzlich nicht anerkannt ist, kann aber bei Zutreffen der in den Rz 13 bis 29 genannten Voraussetzungen grundsätzlich gemäß §§ 35 bzw. 37 BAO wegen Betätigung für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke begünstigt sein (VwGH 26.5.1982, 13/0039/79; 82/13/0100; 82/13/0101; 82/13/0102).

25

Aus dem Gebot des § 35 Abs. 2 erster Satz BAO, wonach eine Förderung der Allgemeinheit nur bei einem Nutzen der Tätigkeit für das Gemeinwohl anzunehmen ist, ergibt sich jedoch als Voraussetzung für die Beurteilung als gemeinnützig, dass die Einstellung der Allgemeinheit gegenüber der Tätigkeit der betreffenden Vereinigung eine positive sein muss. Das Erfordernis der Förderung der Allgemeinheit ist somit nicht erfüllt, wenn gegen die betreffende Vereinigung in maßgeblichen Bevölkerungskreisen Vorbehalte bestehen.

26

Das Erfordernis einer ausschließlichen und unmittelbaren Förderung der Allgemeinheit ist auch dann nicht gegeben, wenn die Vereinigung überwiegend Leistungen (Kurse, Seminare uÄ) gegen Entgelt anbietet und in erster Linie diejenigen Personen gefördert werden, welche die entgeltlichen Dienste der Vereinigung in Anspruch nehmen (VwGH 20.5.1987, 84/13/0267).

27

Ein Verein, dessen Aufgabe darin besteht, die - sei es auch religiösen - Zwecke einer Vereinigung, die nicht gesetzlich als Kirche oder Religionsgesellschaft anerkannt ist (siehe Rz 31 und 37), zu fördern, erfüllt nicht das Erfordernis der Unmittelbarkeit der Förderung begünstigter Zwecke gemäß § 40 Abs. 1 BAO (vgl. VwGH 30.4.1999, 98/16/0317).

1.1.3 Mildtätige Zwecke (§ 37 BAO)

28

Mildtätige Zwecke sind solche, die darauf gerichtet sind, Personen zu unterstützen, die materiell oder persönlich hilfsbedürftig sind. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht erforderlich (VwGH 24.4.1978, 1054/77), wohl aber die Verfolgung selbstloser Zwecke (VwGH 3.12.1969, 0823/69).

29

Ob Hilfsbedürftigkeit in materieller Hinsicht gegeben ist, ist nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 zu beurteilen. Mildtätige Zwecke sind daher solche, die darauf gerichtet sind, folgende Personen zu unterstützen:

- Personen, die sich infolge ihrer wirtschaftlichen Lage in materieller Not befinden und einer materiellen Hilfe zur Verbesserung ihrer Lage bedürfen, weil sie den notwendigen Lebensbedarf für sich und gegebenenfalls auch für die mit ihnen in Familiengemeinschaft lebenden Unterhaltsberechtigten und ebenfalls hilfsbedürftigen Angehörigen nicht oder nicht ausreichend aus eigenen Kräften und Mitteln, zu denen sowohl das Einkommen als auch das Vermögen zu zählen sind (vgl. VwGH 18.06.1979, [0095/78](#)), beschaffen können. Dies ist in Anlehnung an das ASVG jedenfalls anzunehmen, wenn der hilfsbedürftigen Person pro Monat für ihren Lebensbedarf nicht mindestens ein Betrag zur Verfügung steht, der den Richtsätzen des [§ 293 Abs. 1 ASVG](#), BGBl. Nr. 189/1955, in der jeweils geltenden Fassung entspricht (Basis 2017: Einzelperson 889,84 Euro, in Familiengemeinschaft lebende Ehegatten 1.334,17 Euro)
- Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind (vgl. VwGH 29.04.1991, [90/15/0168](#)), wobei es in diesem Fall auf ihre wirtschaftliche Lage nicht ankommt.

Darauf, ob die Hilfsbedürftigkeit vorübergehend, auf längere Zeit oder dauernd besteht, kommt es ebenfalls nicht an.

1.1.4 Kirchliche Zwecke

30

Kirchlich sind gemäß § 38 BAO ausschließlich solche Zwecke, durch deren Erfüllung gesetzlich anerkannte Kirchen oder Religionsgesellschaften gefördert werden.

1.1.4.1 Begriff der "gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften"

31

Eine religiöse Vereinigung kann unmittelbar durch Gesetz oder durch Verordnung des Bundesministers für Bildung, Wissenschaft und Kultur gemäß Gesetz vom 20.5.1874 betreffend die gesetzliche Anerkennung von Religionsgesellschaften, RGBl. Nr. 68/1874 die gesetzliche Anerkennung als Kirche (christliche Religionsgemeinschaft) oder als Religionsgesellschaft (nichtchristliche Religionsgemeinschaft; Oberbegriff) erwirken.

Durch diese gesetzliche Anerkennung erlangt die betreffende Religionsgemeinschaft den Status einer Körperschaft öffentlichen Rechts. Gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften sind (Stand Dezember 2016):

- die Katholische Kirche (lateinischer, griechischer, armenischer Ritus)
- die Evangelische Kirche A. und H.B.
- die Griechisch-orientalische (=orthodoxe) Kirche in Österreich
- die Israelitische Religionsgesellschaft
- Diözese von Wien und Österreich der Russisch-orthodoxen Kirche
- die Islamische Glaubensgemeinschaft in Österreich
- die Altkatholische Kirche Österreichs
- die Evangelisch-methodistische Kirche in Österreich
- die Kirche Jesu Christi der Heiligen der letzten Tage (Mormonen) in Österreich
- die Armenisch-Apostolische Kirche in Österreich
- die Neuapostolische Kirche in Österreich
- die Österreichische Buddhistische Religionsgesellschaft
- die Syrisch-Orthodoxe Kirche in Österreich
- Jehovas Zeugen in Österreich
- Koptisch-Orthodoxe Kirche in Österreich
- Alevitische Glaubensgemeinschaft in Österreich (ALEVI)
- Freikirchen (Bund der Baptistengemeinden, Bund Evangelikaler Gemeinden, ELAIA Christengemeinden, Freie Christengemeinde – Pfingstgemeinde, Mennonitische Freikirche in Österreich)

Die Katholische Kirche wurde durch das Konkordat zwischen dem Heiligen Stuhle und der Republik Österreich vom 1.5.1934, BGBl. II Nr. 2/1934 gesetzlich anerkannt. Gemäß Art. II des Konkordates werden weiters sämtliche Einrichtungen der Katholischen Kirche, die mit Rechtswirksamkeit für den staatlichen Bereich kanonisch errichtet wurden, als Körperschaften öffentlichen Rechts behandelt. Dazu zählen die Österreichische Bischofskonferenz, die Superiorenkonferenz der männlichen Ordensgemeinschaften, die Vereinigung der Frauenorden, die Kirchenprovinz, die Diözese, der Bischöfliche Stuhl, das Kapitel, die Pfarrkirche (Kirchenfabrik), das Pfründen- oder Benefizialvermögen, die Orden und Kongregationen, die Religiöse Gesellschaft, das Weltliche Institut, die Kirchliche Vereinigung, die Selbständige Stiftung, die Caritas der einzelnen Diözesen und die sonstigen vom Ordinarius errichteten und von ihm mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Institute.

Dasselbe gilt sinngemäß für die Einrichtungen der anderen gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften.

1.1.4.2 Abgabenrechtliche Rechtstellung der anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften

32

Gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften und deren Einrichtungen sind als Körperschaften öffentlichen Rechts abgabenrechtlich begünstigt (ua. beschränkte Körperschaftsteuerpflicht gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) mit abzugspflichtigen Erträgen im Sinne des [§ 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988](#); Gebührenbefreiung gemäß [§ 2 Z 3 GebG](#)).

33

Hoheitsbetriebe von anerkannten Kirchen oder Religionsgesellschaften fallen infolge der Bestimmung des [§ 2 Abs. 3 UStG 1994](#) grundsätzlich nicht unter den Unternehmensbegriff des UStG 1994. Betriebe gewerblicher Art, die von anerkannten Kirchen oder Religionsgesellschaften unterhalten werden, trifft als abgabenrechtlich eigenständige Rechtssubjekte die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 2](#) in Verbindung mit [§ 2 KStG 1988](#) (siehe KStR 2013 Rz 44 und 45). Gemäß [§ 2 UStG 1994](#) ist jedoch die anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft selbst im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

1.1.4.3 Kirchliche Zwecke

34

Durch § 38 BAO wird nicht die anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft selbst wegen Förderung kirchlicher Zwecke begünstigt, sondern ein Verein (eine Körperschaft iSd KStG 1988), welcher der anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft dient. In § 38 Abs. 2 BAO werden bestimmte Betätigungen beispielsweise als kirchliche Zwecke angeführt.

Generell stellen nur solche Betätigungen eine Förderung kirchlicher Zwecke dar, welche in Zusammenhang mit der kirchlichen Lehre und der Religionsausübung der betreffenden Religionsgesellschaft stehen. Eine Förderung kirchlicher Zwecke liegt somit vor, falls die Betätigung, wenn sie von der anerkannten Kirche selbst durchgeführt würde, deren Hoheitsbereich zuzuordnen wäre. Eine Betätigung, deren Durchführung durch die anerkannte Kirche selbst einen Betrieb gewerblicher Art begründen würde, wäre hingegen nicht begünstigt.

35

So sind beispielsweise die von katholischen Orden und Kongregationen geführten Schulen mit Öffentlichkeitsrecht als Hoheitsbetriebe anzusehen. Dies gilt auch für die mit solchen Schulen verbundenen Internate und Schülerheime desselben Rechtsträgers, wenn sie wie die

Bundeskönvikte nach dem Prinzip der Selbsterhaltung betrieben werden und keine auf Gewinn gerichtete Tätigkeit ausüben. Desgleichen ist die Herausgabe von Kirchenzeitungen, Broschüren und ähnlichen Publikationen als Hoheitsbetrieb zu beurteilen, wenn die darin enthaltenen Beiträge auf die Erweiterung des religiösen Gewissens, die Stärkung des Charakters und die moralische und religiöse Standfestigkeit des Lesers gerichtet sind, wenn diese Art der Belehrung auch deutlich als Hauptzweck in Erscheinung tritt und wenn darüber hinaus der für den kommerziellen Pressebetrieb typische Inhalt (zB Annoncen, Todesanzeigen usw.) von untergeordneter Bedeutung (dh. nicht mehr als 10% der Druckseiten) ist. Entgeltlich durchgeführte Führungen in Kirchen, Klöstern und Stiften erfüllen in der Regel nicht die Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art, da sich diese wirtschaftliche Betätigung von den übrigen hoheitsrechtlichen Aufgaben des betreffenden kirchlichen Rechtsträgers nicht genügend abgrenzen und abspalten lässt.

1.1.4.4 Förderung nicht anerkannter Religionsgesellschaften

36

Die Förderung nicht anerkannter Religionsgesellschaften stellt keine Förderung kirchlicher Zwecke iSd § 38 BAO dar. Die Prüfung, ob eine steuerpflichtige Vereinigung eine Religionsgesellschaft ist, kann sinnvoll nicht im jeweiligen Einzelfall den Abgabenbehörden überlassen werden, sondern ist eine Folge der Anerkennung als Religionsgesellschaft, welche nach dem Anerkennungsgesetz vorzunehmen ist. Die einfachgesetzliche Vorschrift des § 38 BAO, die an die Unterscheidung zwischen anerkannten und nicht anerkannten Religionsgesellschaften verschiedene Rechtsfolgen knüpft, ist daher verfassungsrechtlich unbedenklich (VfGH 12.12.1988, B 13,150/88).

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in Rz 23 bis 29 verwiesen.

1.1.4.5 Religiöse Bekenntnisgemeinschaften

37

Religiöse Bekenntnisgemeinschaften iSd § 1 Bundesgesetz über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekenntnisgemeinschaften, BGBl. I Nr. 19/1998 sind Vereinigungen von Anhängern einer Religion, die gesetzlich nicht anerkannt sind.

Eine religiöse Bekenntnisgemeinschaft erlangt die Rechtspersönlichkeit nach dem genannten Bundesgesetz über Antrag beim Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur nach Verlauf einer sechsmonatigen Nichtuntersagungsfrist. Über den Erwerb der Rechtspersönlichkeit ist ein Feststellungsbescheid zu erlassen, mit welchem der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur die Auflösung jener Vereine zu verbinden hat, deren Zweck in der Verbreitung der Religionslehre der betreffenden religiösen Bekenntnisgemeinschaft besteht. Abgabenrechtlich ist von einem bloßen Wechsel der

Rechtsform und weiterem Fortbestehen ein und desselben Steuerpflichtigen (Rechtsträgers) auszugehen (§ 2 Bundesgesetz über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekenntnisgemeinschaften, BGBl. I Nr. 19/1998).

Der Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur führt gemäß § 10 Bundesgesetz über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekenntnisgemeinschaften, BGBl. I Nr. 19/1998 ein Register über die religiösen Bekenntnisgemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit.

38

Derzeit (Stand Dezember 2016) bestehen folgende religiöse Bekenntnisgemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit:

- Baha'i Religionsgemeinschaft in Österreich
- Christengemeinschaft - Bewegung für religiöse Erneuerung - in Österreich
- Hinduistische Religionsgesellschaft in Österreich
- Kirche der Siebenten-Tags-Adventisten
- Pfingstkirche Gemeinde Gottes in Österreich
- Alt-Alevitische Glaubensgemeinschaft in Österreich (AAGÖ)
- Islamische-Schiitische Glaubensgemeinschaft in Österreich (Schia)
- Vereinigungskirche in Österreich

Eine Vereinigung, welche Rechtspersönlichkeit als Bekenntnisgemeinschaft erlangt hat, kann in weiterer Folge einen Antrag auf gesetzliche Anerkennung als Kirche oder Religionsgesellschaft nach dem Anerkennungsgesetz stellen. § 11 Bundesgesetz über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekenntnisgemeinschaften, BGBl. I Nr. 19/1998 normiert jedoch zusätzliche zu den im Anerkennungsgesetz umschriebenen Voraussetzungen.

39

Aus den genannten Bestimmungen folgt abgabenrechtlich:

Eine religiöse Bekenntnisgemeinschaft ist keine Körperschaft öffentlichen Rechts; sie unterliegt ertragsteuerlich grundsätzlich der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988). Es kann jedoch eine Förderung gemeinnütziger bzw. mildtätiger Zwecke gegeben sein (vgl. Rz 23 bis 27).

Die Förderung einer religiösen Bekenntnisgemeinschaft durch einen anderen Rechtsträger stellt keine Förderung kirchlicher Zwecke einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft gemäß § 38 BAO dar und erfüllt auch nicht das Erfordernis der Unmittelbarkeit der Verfolgung begünstigter Zwecke.

1.1.5 ABC der begünstigten Zwecke

Bei den in diesem ABC aufgelisteten Zwecken handelt es sich um eine demonstrative Aufzählung, die keinen Anspruch auf Vollständigkeit hat. Sind die Tätigkeiten (Projekte) einer Körperschaft unterschiedlichen begünstigten Zwecken zuzuordnen, ist dies für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit unschädlich, soweit diese Tätigkeiten (Projekte) in der Satzung Deckung finden.

1.1.5.1 Gemeinnützige Zwecke

Berufsausbildung

40

Die Vermittlung der Berufsausbildung und Berufsbildung, beispielsweise in Berufs- und Abendschulen, ist gemeinnützig. Dies gilt für die Lehrlingsausbildung, aber auch für die berufsbegleitende Aus- und Fortbildung von zB in der Bauwirtschaft Tätigen (VwGH 8.9.1992, 88/14/0014) bzw. von Journalisten (VwGH 19.9.1990, 89/13/0177). Dass die Aus- und Weiterbildung in erster Linie dem Personenkreis dient, der damit lernt, seine Fähigkeiten besser zu nutzen und sich Fertigkeiten anzueignen, ist Ziel der Ausbildung. Die unmittelbare Förderung eines Berufsstandes (siehe Rz 21 bzw. 79a "Wirtschaftsförderung") kann daraus noch nicht abgeleitet werden.

Beschäftigung

41

Werden schwer vermittelbare und zuvor längere Zeit arbeitslose Personen, insbesondere Suchtkranke, Arbeitsentwöhnte oder geistig bzw. körperlich Behinderte arbeitstherapeutisch beschäftigt und berufs- und sozialpädagogisch betreut werden, um deren Eingliederung in den Arbeitsprozess selbstlos zu fördern, kann darin eine gemeinnützige Tätigkeit erblickt werden. Siehe aber auch Rz 261 und 378.

Bürgerinitiativen

42

Die Tätigkeit von Bürgerinitiativen kann gemeinnützig sein. Gerade bei solchen Betätigungen bedarf es aber der Prüfung, ob die jeweiligen Bestrebungen selbstlos verfolgt werden oder ob im Grunde eigenwirtschaftliche Interessen der Mitglieder im Vordergrund stehen. Eine gewisse Beeinflussung der politischen Meinungsbildung ist zulässig, nicht aber eine parteipolitische Betätigung.

Demokratisches Staatswesen

43

Die Förderung des demokratischen Staatswesens durch staatsbürgerliche Bildung usw. kann als gemeinnütziger Zweck angesehen werden. Voraussetzung ist, dass nicht nur bestimmte Einzelinteressen politischer oder kommunaler bzw. regionaler Art verfolgt werden.

Denkmalschutz

44

Die Pflege und Erhaltung von Denkmälern im Sinne des Denkmalschutzgesetzes, BGBl. Nr. 533/1923, aber auch von Gruppen und Sammlungen von Gegenständen (zB einer Bibliothek) sowie Naturdenkmälern ist begünstigt.

Denksport

45

Die Pflege des Denksports (zB Schach) kann als gemeinnützig angesehen werden (Stärkung der geistigen Konzentrations- und Kombinationsfähigkeit).

Elementarschäden

46

Die Bekämpfung von Elementarschäden (Katastrophenschäden) ist als zulässige Förderung der Allgemeinheit auf materiellem Gebiet anzusehen (§ 35 Abs. 2 BAO).

Entwicklungshilfe

47

Begünstigt ist die Förderung von Entwicklungsländern auf wissenschaftlichem oder kulturellem Gebiet, auf dem Gebiet der Gesundheitspflege usw., nicht aber beispielsweise eine Fördertätigkeit im Bereich bestimmter Handelsbeziehungen.

Erwachsenenbildung (Volksbildung)

48

Die Förderung der Erwachsenenbildung (Hebung des allgemeinen Bildungsstandes), zB im Umgang mit neuen Medien (Internet), ist gemeinnützig. Der Umstand, dass die Bildungsarbeit einer Körperschaft auf einer bestimmten politischen oder weltanschaulichen Grundlage beruht, steht der Annahme der Gemeinnützigkeit nicht entgegen (zur Förderung politischer Zwecke siehe unten).

Zur Ausstellung eines so genannten Spendenbegünstigungsbescheides für Körperschaften, die Erwachsenenbildung auf Hochschulniveau betreiben, siehe EStR 2000 Rz 1332 ff.

Ethische Vereinigungen

49

sind gemeinnützig, sofern Persönlichkeitsbildung angestrebt und die Allgemeinheit gefördert werden soll. Eine Förderung des Gemeinwohls liegt aber insbesondere dann nicht mehr vor,

wenn die betreffende Körperschaft zu erkennen gibt, dass sie sich von der Allgemeinheit absondern möchte, oder in erster Linie religiöse Zwecke verfolgt werden.

Freizeitgestaltung und Erholung

50

Aus den im § 35 Abs. 2 BAO aufgezählten Beispielsfällen gemeinnütziger Zwecke ergibt sich, dass die Förderung der Freizeitgestaltung und der Erholung von Menschen nur dann begünstigt ist, wenn sie einem besonders schutzbedürftigen Personenkreis zugute kommt (Teil der Jugend-, Kranken- oder Altersfürsorge ist) oder auf sportlicher Grundlage erfolgt (VwGH 26.1.1994, 92/13/0059). So genannte Hobbyvereine bzw. Freizeitvereine sind nicht begünstigt.

Die Durchführung von Jugendlagern zum Zwecke von "Teambuilding" im Rahmen der Jugendarbeit (zB Jugendlager von Feuerwehrvereinen) kann einen gemeinnützigen Zweck darstellen. Bei Teambuildungsmaßnahmen spielen die Vereinsaktivitäten (wie Interaktion der Vereinsmitglieder untereinander) eine wesentliche Rolle. Teambuilding ist zB dann gegeben, wenn ein eigener Trainer - um zB gruppenspezifische Prozesse zu thematisieren - für derartige Maßnahmen engagiert wird. Reine Vereinsausflüge, bei denen das Absolvieren einer Reise im Vordergrund steht, fallen nicht darunter und stellen somit keine gemeinnützige Zweckverfolgung dar. Sie sind unter die Zuwendungen an die Vereinsmitglieder (höchstens 100 Euro pro Jahr) zu subsumieren (siehe Rz 55). Zu Vereinen, die im Bereich der Jugendfürsorge tätig sind, siehe aber Rz 608.

Fremdenverkehr (Tourismus)

51

Die Unterstützung des Fremdenverkehrs ist, weil es sich dabei um einen Zweig des Erwerbs- und Wirtschaftslebens handelt, nicht als gemeinnütziger Zweck anzusehen (VwGH 30.11.1993, 90/14/0094). Siehe Rz 21.

Friedensbewegungen

52

sind gemeinnützig, sofern nicht in erster Linie politische Zwecke verfolgt werden bzw. politische Vereine vorliegen. Dabei ist die Gemeinnützigkeit der Zweckverfolgung auch dann noch anzunehmen, wenn die Meinungen darüber auseinander gehen, wie die Ziele (Förderung der Erhaltung des Weltfriedens, Völkerverständigung usw.) am besten verwirklicht werden können.

Fürsorge und Gesundheitspflege

53

Begünstigt ist die Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, die Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen sowie (ganz allgemein) die Gesundheitsfürsorge. Siehe Rz 592 bis 652.

Gemüse-, Obst- und Gartenbau

54

Als Förderung primär eigenwirtschaftlicher Zwecke nicht begünstigt, auch wenn die Wahrung des Umweltschutzes, der Ortsbildpflege oder der Erhaltung der Kulturlandschaft mit bezweckt sind.

Geselligkeit und Unterhaltung

55

Die Förderung der Geselligkeit und der Unterhaltung ist nicht gemeinnützig, aber auch nicht gemeinnützigkeitsschädlich, wenn sie lediglich von völlig untergeordneter Bedeutung ist. Siehe auch Rz 50 "Freizeitgestaltung und Erholung" sowie Rz 18. Eine völlig untergeordnete Förderung der Geselligkeit und der Unterhaltung ist auch dann noch gegeben, wenn für jedes Vereinsmitglied nicht mehr als 100 Euro pro Jahr (brutto) für solche Zwecke (zB Weihnachtsfeste oder allgemeine Ausflüge) verausgabt werden.

Für die Beurteilung, ob eine untergeordnete Förderung der Geselligkeit und Unterhaltung vorliegt, kann aus Vereinfachungsgründen eine Durchschnittsbetrachtung angestellt werden, wenn die Aufwendungen keinem bestimmten Vereinsmitglied zuordenbar sind (zB Getränkekonsum im Rahmen einer Weihnachtsfeier). Dabei ist ausschließlich von den Teilnehmern der Aktivität auszugehen. Zur Glaubhaftmachung der Teilnahme an derartigen Aktivitäten können beispielsweise auch Gruppenfotos herangezogen werden.

Beispiel:

Ein Gesangsverein veranstaltet eine Weihnachtsfeier im örtlichen Gasthaus für seine 14 Mitglieder, wovon 13 Mitglieder teilnehmen und bezahlt dafür insgesamt 1.200 Euro. In einer Durchschnittsbetrachtung beträgt die Zuwendung für jedes Mitglied nicht mehr als 100 Euro.

Für einem bestimmten Vereinsmitglied zuordenbare Ausgaben (zB Geschenke an Vereinsmitglieder) kommt die Anwendung einer Durchschnittsbetrachtung jedoch nicht in Betracht.

Beispiel:

Einem langjährigen Mitglied eines Gesangsvereines wird im Rahmen der Weihnachtsfeier ein Jubiläumsgeschenk im Wert von 300 Euro übergeben. Der Wert des Geschenkes kann nicht in einer Durchschnittsbetrachtung auf die an der Weihnachtsfeier teilnehmenden Vereinsmitglieder aufgeteilt werden, weil das Geschenk einem bestimmten Vereinsmitglied eindeutig zuordenbar ist.

Heimatkunde und Heimatpflege

56

Die Förderung der Heimatkunde und Heimatpflege bedeutet eine Bereicherung des kulturellen Lebens (VwGH 24.4.1978, 1054/77). Begünstigt ist die Heimatforschung, aber auch die Wiederherstellung, Erhaltung und Pflege des bodenständigen Brauchtums. Körperschaften, deren Zweck nicht auf die Erhaltung von traditionellen Bräuchen (einschließlich Faschingsbräuchen), sondern in erster Linie auf die Durchführung von Veranstaltungen unterhaltenden und belustigenden Charakters gerichtet ist (zB Faschingssitzungen), sind nicht begünstigt.

Leistungen im Rahmen der Erfüllung hoheitlicher Tätigkeiten

56a

Die Erbringung von Leistungen im Rahmen der Erfüllung öffentlich-rechtlicher (hoheitlicher) Aufgaben für eine Körperschaft öffentlichen Rechts kann einen gemeinnützigen Zweck darstellen (VwGH 10.3.2016, [2013/15/0216](#)).

Beispiel:

Die Übernahme der Stadtwache einer Gemeinde durch eine GmbH.

Kameradschaft

57

Die Pflege der Kameradschaft ist - wie jene der Geselligkeit - kein begünstigter Zweck.

Kleingartenpflege

58

Die Förderung der Kleingartenpflege, zB durch das Unterhalten von Schrebergärten, ist nicht gemeinnützig (VwGH 26.1.1994, 92/13/0059).

Kommunikationspflege

59

Die Förderung der zwischenmenschlichen Kommunikation ist grundsätzlich nicht begünstigt. Sie kann aber ausnahmsweise dann als ein gemeinnütziger Zweck angesehen werden, wenn sie als geeignetes Mittel zur Förderung begünstigter Zwecke (zB im Fürsorgebereich) angesehen werden kann (vgl. VwGH 27.9.2000, 98/14/0227).

Konsumentenschutz

60

Körperschaften, die im Sinne des Schutzes der Konsumenten wie zB durch Lebensmittelprüfung oder Vergabe von Gütesiegeln tätig sind, sind als gemeinnützig anzusehen.

Kunst und Kultur

61

Begünstigt ist nicht nur die Förderung der Kunst (§ 35 Abs. 2 BAO), sondern auch der Kultur (zB durch Theatervereine, Literaturvereine, Museumsvereine usw.). Die ideellen Mittel der Betätigung können in der Durchführung von Vorträgen, Führungen, Ausstellungen usw., aber auch in der Förderung (Ermöglichung) eigener künstlerischer Betätigung bestehen.

Die Förderung der Vermarktung eines Produktes (zB eines unter besonderen Auflagen produzierten Genussmittels) stellt selbst dann keine unmittelbare Förderung der Allgemeinheit auf kulturellem oder sonstigem gemeinnützigem Gebiet dar, wenn man dieses als regionales Kulturgut ansieht (VwGH 19.9.2013, [2010/15/0117](#) zu einer Körperschaft zur Vermarktung von Wein).

Modellbau

62

Die Pflege des Modellbaus (Eisenbahn-, Schiff-, Flugmodellbau) ist grundsätzlich nicht begünstigt. Dasselbe gilt für den Modellsport (zB Modellflug), es sei denn die Betätigung wird sport- bzw. turniermäßig betrieben und die Pflege der Geselligkeit dabei nicht im Vordergrund steht.

Musik

63

Die Förderung der Musik und des Gesanges ist, wenn die Förderung von Kunst und Kultur und nicht bloß der Unterhaltung im Vordergrund steht, gemeinnützig (Beispiele: Musikvereine, Gesangsvereine, Konzertvereine usw.).

Natur- und Landschaftsschutz

64

Die Pflege des Natur- und Landschaftsschutzes ist begünstigt. Siehe auch Umweltschutz.

Politische Zwecke

65

Die Verfolgung parteipolitischer Zwecke (Beeinflussung der politischen Meinungsbildung, Förderung politischer Parteien usw.) kann nicht als gemeinnützig angesehen werden (VwGH 3.10.1996, 94/16/0246). Siehe auch Rz 22 bis 27.

Religiöse Zwecke

66

Siehe Rz 23 bis 27.

Resozialisierung

67

Die Wiedereingliederung von entlassenen Strafgefangenen, ehemals Süchtigen usw. in die Gesellschaft sowie in das Erwerbsleben (siehe "Beschäftigung" Rz 41) ist als gemeinnützig anzusehen.

Sammeltätigkeit

68

Die Förderung von bloßen Sammeltätigkeiten (zB Autogrammen, Briefmarken, Mineralien, Münzen usw.) kann nicht als gemeinnützig angesehen werden, es sei denn, es handelt sich um die Pflege von wissenschaftlichen Sammlungen.

Schulbildung und Erziehung

69

Die Errichtung und das Unterhalten von Einrichtungen, die eine den öffentlichen Schulen vergleichbare unterrichtende Tätigkeit entfalten oder der Erziehung dienen (Kinderhorte, Kindergärten usw.), sind gemeinnützig. Dasselbe gilt für die Tätigkeit von Eltern- und Schulvereinen.

Selbsthilfe

70

Die Tätigkeit von so genannten Selbsthilfegruppen zur Bewältigung von Behinderungen und Erkrankungen zB durch Beratung, Hilfestellung usw. kann als gemeinnützig angesehen werden.

Sparvereine

71

In der Förderung der Spargesinnung im Wege gemeinsamen Sparens kann noch keine gemeinnützige Zielsetzung erblickt werden.

Sport

72

Begünstigt ist die Förderung jeglicher Art von körperlicher Betätigung, also nicht bloß des "Körpersports" im engeren Sinne, sondern auch des Schieß-, Flug- und Motorsports. Sport ist jedenfalls jede vom Internationalen Olympischen Komitee (IOC) anerkannte Sportart. Nicht begünstigt ist die Ausübung des Berufssports (Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke) sowie der Betrieb von Freizeiteinrichtungen, auch wenn er mit der Ausübung von Sport in einem gewissen Zusammenhang steht. Bei Sportarten, die der Freizeitgestaltung nahe stehen (Billard, Dart, Minigolf, Tanzsport, Modellflug usw.), ist erforderlich, dass die

Betätigung sportmäßig bzw. turniermäßig betrieben wird und die Pflege der Geselligkeit dabei nicht im Vordergrund steht.

Studentenbetreuung

73

Die Betreuung von Studenten zB im Wege des Unterhaltens von Studentenheimen ist gemeinnützig.

Suchtbekämpfung

74

Die Bekämpfung des Alkohol-, Nikotin- Drogen- und Medikamentenmissbrauches, zB in Beratungsstellen, ist gemeinnützig (Gesundheitspflege).

Tierschutz

75

Maßnahmen zum Schutz misshandelter, ausgesetzter und verwahrloster Tiere sind begünstigt (VwGH 19.5.1949, 0400/48). Dies gilt beispielsweise auch für die Bekämpfung von Tierquälerei und die Verhinderung grausamer Tierversuche.

Tier- und Pflanzenzucht

76

Die Förderung der Tier- und Pflanzenzucht ist grundsätzlich nicht gemeinnützig, außer es handelt sich um eine Zucht, die das Aussterben von Tieren und Pflanzen verhindert oder der Landschaftspflege dient.

Umweltschutz

77

Die Förderung des Umweltschutzes kann als gemeinnützig angesehen werden (Förderung des Naturschutzes iSd § 35 Abs. 2 BAO), es sei denn, es wird im Grunde eine politische Tätigkeit ausgeübt.

Völkerverständigung

78

Die Förderung der Völkerverständigung kann, auch wenn sie in § 35 Abs. 2 BAO nicht genannt ist, als gemeinnützig angesehen werden. Siehe Rz 52 "Friedensbewegungen".

Volkswohnungswesen

79

Die Förderung des Wohnungsbaus ist im Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz geregelt. Der Gemeinnützigkeitsbegriff dieses Gesetzes deckt sich nicht mit jenem der BAO.

Wirtschaftsförderung

79a

Die Förderung der Volkswirtschaft im Wege der Verbesserung der Infrastruktur, der Ausbildung von Betriebsinhabern und Beschäftigten, der Umschulung und Rückführung von Arbeitskräften in den Arbeitsprozess usw. kann als gemeinnützig angesehen werden, sofern sich die Förderung auf die Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen richtet, auf eine größere Region bzw. auf ein Bundesland erstreckt, in der im Wesentlichen dieselben wirtschaftlichen Verhältnisse herrschen, und die Förderung nicht in erster Linie einzelnen, wenn auch in ihrer Anzahl nicht beschränkten Wirtschaftssubjekten (Betrieben) zugute kommt.

Die Förderung des Erwerbes und der Wirtschaft von Einzelpersonen (Gesellschaften), zB durch die Übernahme von Bürgschaften oder die Gewährung von günstigen Darlehen (VwGH 29.01.1996, [94/16/0196](#); 94/16/0197) bzw. von Zinszuschüssen (VwGH 27.01.1998, [97/14/0022](#)), ist nicht begünstigt. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt weiters dann nicht vor, wenn - im Wege von Berufs- und Wirtschaftsverbänden, Interessenvertretungen usw. - die wirtschaftlichen bzw. beruflichen Interessen von bestimmten Berufsständen, Personengruppen oder Wirtschaftszweigen vertreten werden (VwGH 19.9.2013, [2010/15/0117](#); VwGH 02.09.2009, [2005/15/0024](#); VwGH 20.07.1999, [99/13/0078](#)) oder eigenwirtschaftliche, private oder gesellschaftliche Interessen von Vereinsmitgliedern (VwGH 11.10.1977, [0097/77](#)) gefördert werden sollen.

Einzelheiten siehe Rz 21.

Wissenschaft und Forschung

80

Die Förderung der Wissenschaft und Forschung (Erweiterung des menschlichen Wissensstandes) ist begünstigt. Die Ergebnisse der Forschung müssen der Allgemeinheit aber zeitnah zugänglich gemacht werden und von allgemeinem Nutzen sein (Ausschluss gemeinschädlicher Forschung). Sie darf nicht in erster Linie in der Verfolgung von Interessen einzelner Auftraggeber bestehen. Auftragsforschung kann aber dann als gemeinnützig angesehen werden, wenn die daraus gewonnenen Kenntnisse dazu dienen, die Grundlagenforschung voranzutreiben, deren Ergebnisse abzusichern und auszubauen sowie neue Felder der Grundlagenforschung zu erschließen. Anwendungsorientierte Forschung, die ausschließlich auf die Vermarktung von Erkenntnissen gerichtet ist, ist nicht begünstigt.

Zur wissenschaftlichen Tätigkeit gehören die wissenschaftliche Forschung und Lehre, aber auch die praktische Anwendung von Erkenntnissen, wenn sie das Merkmal der Wissenschaftlichkeit aufweist (VwGH 22.10.1997, [95/13/0275](#)). Zur Ausstellung eines so

genannten Spendenbescheides (Begünstigungsbescheid für Forschungseinrichtungen nach [§ 4a Abs. 3 Z 6 EStG 1988](#)) siehe EStR 2000 Rz 1332 bis 1337.

Zivilschutz

81

Vereine, die dem Schutz der Bevölkerung in Katastrophenfällen dienen, sind gemeinnützig.

1.1.5.2 Mildtätige Zwecke

Bei den in diesem ABC aufgelisteten Zwecken handelt es sich um eine demonstrative Aufzählung, die keinen Anspruch auf Vollständigkeit hat.

Arbeitslosigkeit

82

Arbeitslosigkeit und Arbeitsunfähigkeit als solche bedeuten noch keine Hilfsbedürftigkeit, deren Linderung bzw. Beseitigung mildtätig wäre. Siehe aber Rz 41, "Beschäftigung".

Beratungsstellen

83

Die Errichtung und der Betrieb von Beratungsstellen für Hilfsbedürftige (zB Drogensüchtige) sind mildtätig (zur Suchtbekämpfung siehe Rz 74).

Besondere Notlagen

84

Bei den Opfern von Elementarereignissen (Naturkatastrophen, Bränden usw.) ist Hilfsbedürftigkeit anzunehmen, und zwar unabhängig von der Einkommens- und Vermögenssituation der Betroffenen. Die Hilfsbedürftigkeit ergibt sich in solchen Fällen ausschließlich aus der Natur des Ereignisses (VwGH 10.9.1998, 96/15/0272).

Betreuung

85

Die Betreuung von Kranken, Behinderten, Flüchtlingen, Süchtigen usw. durch persönliche Gespräche, Beratung und Hilfestellung, Unterstützung usw. ist mildtätig.

Dienstleistungen

86

Die Erbringung von sozialen Dienstleistungen (zB die Besorgung von Einkäufen für Gebrechliche, die Behandlung und Pflege von Schutzbedürftigen, die Betreuung von Kranken und Behinderten) ist begünstigt.

Erholung

87

Die Schaffung von Erholungsmöglichkeiten kann als mildtätig bzw. gemeinnützig angesehen werden, wenn sie besonders Schutzbedürftigen zugute kommt. Siehe auch Rz 50 "Freizeitgestaltung und Erholung".

Krankenpflege

88

Die Organisation und Erbringung von Dienstleistungen in Krankheitsfällen (zB im Wege der Hauskrankenpflege) ist eine Förderung mildtätiger Zwecke. Zur steuerlichen Beurteilung von Krankenanstalten siehe § 46 BAO.

Mahlzeitendienste

89

Essen auf Rädern und vergleichbare Verpflegungsdienste sind begünstigt.

Rettungs- und Katastrophenhilfsdienste

90

Die Organisation und Durchführung solcher Dienste ist als Verfolgung mildtätiger Zwecke anzusehen, nicht aber die Durchführung von (Kranken)Transporten, soweit sie mit der Wirtschaft in vermeidbaren Wettbewerb tritt.

Studenten

91

Studenten können nicht grundsätzlich dem Kreis hilfsbedürftiger Personen zugerechnet werden (VwGH 14.9.1994, 93/13/0203). Siehe aber Rz 53, "Fürsorge und Gesundheitspflege" sowie Rz 73 "Studentenbetreuung".

Telefonseelsorge

92

Die Gewährung von Lebenshilfe zB im Rahmen der so genannten Telefonseelsorge dient mildtätigen Zwecken.

Unterbringung

93

Die Unterbringung von Alten, Blinden, Pflegebedürftigen, Obdachlosen, Misshandelten usw. in Heimen ist begünstigt.

Unterstützungsleistungen

94

Die Unterstützung materiell (wirtschaftlich) Hilfsbedürftiger durch die Gewährung von Geldzuwendungen, durch freies oder verbilligtes Essen, durch andere Sachzuwendungen usw. ist mildtätig.

1.1.5.3 Kirchliche Zwecke

Bei den in diesem ABC aufgelisteten Zwecken handelt es sich um eine demonstrative Aufzählung, die keinen Anspruch auf Vollständigkeit hat.

Ausbildung

95

Die Ausbildung von Jugendlichen in einem Knabenseminar zur Vorbereitung auf den Priesterberuf, die Ausbildung von Geistlichen und Ordenspersonen in Priesterseminaren und dergleichen stellt in der Regel einen Hoheitsbetrieb der Körperschaft öffentlichen Rechtes dar.

Beerdigung, Totengedenken

96

Die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten in religiöser Hinsicht gehört zu den kirchlichen Zwecken (§ 38 Abs. 2 BAO).

Besichtigungsbetriebe

97

Die Besichtigung von Kirchen und Domschätzen sowie die Durchführung von Turmbesteigungen usw. sind nicht begünstigt. Mit dem Betrieb eines Museums kann allerdings ein gemeinnütziger Zweck verwirklicht werden. Siehe auch Rz 61, "Kunst und Kultur".

Besoldung, Versorgung

98

Die Besoldung der Geistlichen und der kirchlichen Dienstnehmer, die Alters- und Invalidenversorgung dieser Personen, die Versorgung ihrer Witwen und Waisen einschließlich der Schaffung und Führung besonderer Einrichtungen (Heime) für diesen Personenkreis zählen nach § 38 Abs. 2 BAO zu den kirchlichen Zwecken.

Gottesdienste, Seelsorge

99

Die Abhaltung von Gottesdiensten, kirchlichen Andachten und sonstigen religiösen oder seelsorglichen Veranstaltungen (Exerzitien und Einkehrtagen usw.) bildet eine Förderung kirchlicher Zwecke (§ 38 Abs. 2 BAO).

Gotteshäuser

100

Die Errichtung (Durchführung von Bauaufgaben), Erhaltung und Ausschmückung von Gotteshäusern (Bethäusern) und kirchlichen Gemeindehäusern bzw. Pfarrhäusern ist ein Mittel zur Förderung kirchlicher Zwecke (§ 38 Abs. 2 BAO).

Jugendreligionen

101

Die Förderung so genannter Jugendreligionen ist kein kirchlicher Zweck im Sinn des § 38 BAO und auch nicht als gemeinnützig im engeren Sinn anzusehen (siehe Rz 23 bis 27).

Religionsunterricht

102

Die Erteilung von Religionsunterricht ist ein Mittel zur Verfolgung kirchlicher Zwecke (§ 38 Abs. 2 BAO).

Verkauf

103

Der Verkauf von Messwein, Devotionalien, Andenken usw. ist nicht begünstigt (begründet aber gegebenenfalls einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes).

Vermögensverwaltung

104

Die Verwaltung des Kirchenvermögens bildet einen kirchlichen Zweck (§ 38 Abs. 2 BAO). Für den Fall des Vorliegens einer betrieblichen Tätigkeit sind aber die Ausführungen unter Rz 173 bis 183 zu beachten.

1.1.6 Rechtsgrundlage des Rechtsträgers (§ 41 BAO)

1.1.6.1 Formale Voraussetzungen

105

Eine Körperschaft ist nicht schon dann gemeinnützig, wenn sie tatsächlich gemeinnützige Zwecke verfolgt. Es kommt auch darauf an, dass sie eine Rechtsgrundlage besitzt, in der der steuerbegünstigte Zweck und die ausschließliche (siehe Abschnitt Rz 113 bis 118) und unmittelbare (siehe Rz 119 bis 122) Zweckverfolgung verankert sind (VwGH 30.4.1999, 98/16/0317).

1.1.6.1.1 Begünstigter Zweck und Art seiner Verwirklichung

106

Die Rechtsgrundlage der Körperschaft muss eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für begünstigte Zwecke ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben. Dies bedeutet, dass die Merkmale der Ausschließlichkeit und der

Unmittelbarkeit in der Rechtsgrundlage verankert sind (VwGH 30.4.1999, 98/16/0317). Des Weiteren müssen die Zwecke und die Art ihrer Verwirklichung, dh. die ideellen und die materiellen Mittel, so genau bezeichnet werden, dass allein auf Grund einer Einsichtnahme in die Rechtsgrundlage der Körperschaft (Statuten, Satzung, Stiftungsbrief, Gesellschaftsvertrag usw.) geklärt werden kann, ob die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen gegeben sind. Dabei kommt es nicht auf die Verwendung bestimmter Worte (VwGH 28.9.2000, 99/16/0033), sondern darauf an, ob begünstigte Zwecke tatsächlich ausschließlich und unmittelbar gefördert werden. Betätigungen, die in der Rechtsgrundlage nicht verankert sind, vermögen selbst dann keine Gemeinnützigkeit herbeizuführen, wenn sie einem an sich begünstigten Zweck entsprechen.

107

Werden in der Rechtsgrundlage neben begünstigten Zwecken auch nicht begünstigte Zwecke aufgezählt, muss bereits in dieser zum Ausdruck kommen, dass es sich bei letzteren um völlig untergeordnete Nebenzwecke (siehe Rz 114) und nicht um gleichrangige Hauptzwecke handelt (VwGH 11.4.1991, 90/13/0222).

Zum Ausschluss des Gewinnstrebens siehe Rz 115.

1.1.6.1.2 Satzungsmäßige Vermögensbindung

108

Der Zweck, für den das Vermögen der Körperschaft bei ihrer Auflösung oder bei Wegfall eines begünstigten Zwecks zu verwenden ist, muss schon in der Rechtsgrundlage so genau bestimmt sein, dass auf ihrer Grundlage geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als begünstigt anzusehen ist. Dies gilt auch für den Fall der behördlichen Auflösung des Vereines. Lediglich bei "alten" Stiftungen nach dem Bundes- Stiftungs- und Fondsgesetz bzw. den entsprechenden Landesgesetzen (siehe KStR 2001, Rz 23 bis 25), die im Übrigen die Begünstigungsvoraussetzung erfüllen, kann vom Erfordernis der formalen Vermögensbindung abgesehen werden, da diesfalls die Entscheidung über die Verwendung des verbleibenden Vermögens von der Stiftungsbehörde (Landeshauptmann bzw. Bundesminister für Inneres) zu treffen ist und daher deren gesetzliche Bindung an die Zuführung zu einem dem ursprünglichen Stiftungszweck möglichst nahe kommenden Zweck als ausreichend anzusehen ist.

108a

Gemäß [§ 39 Z 3 und Z 5 BAO](#) darf Mitgliedern im Falle deren Ausscheidens oder im Fall der Auflösung der Körperschaft der gemeine Wert ihrer Sacheinlage zurückgezahlt werden.

Gemäß [§ 30 Abs. 2 VerG](#) ist im Falle einer freiwilligen Auflösung eines Vereines die Rückzahlung von geleisteten Einlagen an die Mitglieder zulässig, wenn dies in der

Rechtsgrundlage entsprechend vorgesehen ist. Die Rückzahlung ist dabei mit dem Wert der geleisteten Einlage begrenzt.

Sieht ein Vereinsstatut die Rückzahlung von Sacheinlagen an die Mitglieder vor, stellt dies solange keine Verletzung des Grundsatzes der Vermögensbindung dar, als die Regeln des [§ 30 Abs. 2 VerG](#) eingehalten werden. Ist dies nicht der Fall, liegt ein Statutenmangel vor (zur Behebung von Statutenmängeln siehe auch Rz 111).

Kommt es zur Rückzahlung von Sacheinlagen, ist zu beachten, dass die bloße Rückübertragung des eingelegten Wirtschaftsgutes im Falle einer zwischenzeitlich eingetretenen Wertsteigerung, [§ 30 Abs. 2 VerG](#) verletzt und auch einen Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung gemäß [§ 39 Z 3 und Z 5 BAO](#) bewirkt.

109

Es ist nicht notwendig, dass das Vermögen in den genannten Fällen dem gleichen Zweck zugeführt wird, den die Körperschaft schon bisher verfolgt hat (Ausnahme: bei Vereinen, die eine Spendenbegünstigung anstreben; siehe dazu Rz 109a). Eine ausreichende Vermögensbindung liegt daher vor, wenn das gesamte Vermögen vom Empfänger für einen konkreten, abgabenrechtlich begünstigten Zweck (zB für Zwecke der Jugendfürsorge) oder aber für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der [§§ 34 bis 47 BAO](#) zu verwenden ist (also zumindest eine abstrakte Vermögensbindung für abgabenrechtlich begünstigte Zwecke gegeben ist).

Soll das Restvermögen auf einen konkret bestimmten Rechtsträger übergehen, muss es sich bei diesem um eine abgabenrechtlich begünstigte Körperschaft oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts handeln. Dabei darf das Vermögen von den übernehmenden Körperschaften nur für abgabenrechtlich begünstigte Zwecke verwendet werden (VwGH 26.06.2001, [97/14/0170](#)). Siehe Rz 867 (Musterstatuten).

109a

Für die weiter gehende Einstufung des Vereins als „begünstigter Spendenempfänger“ im Sinne von [§ 4a EStG 1988](#) sind zusätzliche Statutenerfordernisse zu erfüllen, insbesondere im Hinblick auf die Vermögensverwendung. So muss ua. das Restvermögen für die in der Satzung benannten konkreten begünstigten Zwecke iSd [§ 4a Abs. 2 Z 1 und 3 EStG 1988](#) erhalten bleiben (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 1334a).

Für die diesbezügliche Kontrolle der Statuten sowie für die Erteilung eines „Spendenbegünstigungsbescheides“ ist österreichweit das Finanzamt Wien 1/23 zuständig. Ist ein Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides beabsichtigt, wird empfohlen, diesem Finanzamt das Statut zur Vorbegutachtung zu übermitteln.

Nähere Informationen zur Adresse, zur Antragstellung, zur (auch telefonischen) Kontaktaufnahme und zu den notwendigen Voraussetzungen sind unter dem Thema „Absetzbare Spenden“ im Internet unter www.bmf.gv.at abrufbar.

Eine eventuelle Vergabe einer Steuernummer für den Verein (zB weil durch einen begünstigungsschädlichen Betrieb Körperschaftsteuerpflicht besteht) erfolgt durch das örtlich zuständige Finanzamt.

1.1.6.2 Mängel der Rechtsgrundlage

110

Liegen Satzungsängel vor, sind die abgabenrechtlichen Begünstigungen grundsätzlich zu versagen. Sie stehen hinsichtlich der Körperschaftsteuer erst ab dem Folgejahr der Behebung der Mängel bzw. hinsichtlich der übrigen Abgaben nur für Tatbestände zu, für die die Steuerschuld nach der Mängelbehebung entstanden ist ([§ 43 BAO](#); VwGH 29.07.2010, [2007/15/0137](#)).

Beispiel:

In der Vereinsversammlung am 10.06.01 wird ein schwerer Satzungsangel behoben. Ist der Verein als Unternehmer anzusehen, sind die Umsätze ab Juni 01 mit dem begünstigten Steuersatz zu versteuern bzw. bei Körpersportvereinen unecht befreit ([§ 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994](#)). [§ 5 Z 6 KStG 1988](#) ist auf den Verein ab der Veranlagung für das Jahr 02 anzuwenden (Anwendungsfall des [§ 18 KStG 1988](#), siehe KStR 2013 Rz 1415 bis 1420). Die Befreiung von der Körperschaftsteuer tritt daher erst für das Jahr 02 ein.

111

Es bestehen keine Bedenken dagegen die abgabenrechtlichen Begünstigungen auf Antrag des Vereines in gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Sachbescheiden zu gewähren, sofern sich trotz Mängel der Rechtsgrundlage, zumindest eine begünstigte Zielsetzung erkennen lässt, die Rechtsgrundlage innerhalb einer von der Abgabenbehörde gewährten Frist an die Erfordernisse der BAO angepasst wird und die Geschäftsführung der Körperschaft in der Zwischenzeit zu keinen tatsächlichen Verstößen gegen die Gemeinnützigkeitsgrundsätze (zB den Grundsatz der Mittelverwendung für begünstigte Zwecke oder der Vermögensbindung) geführt hat.

Beispiel:

In den Auflösungsbestimmungen eines eine Kantine betreibenden Sportvereines (mit im Übrigen einwandfreier Satzung) ist nur für den Fall der Auflösung der Körperschaft, nicht aber für den Fall Vorsorge getroffen, dass der bisherige Vereinszweck in einer Mitgliederversammlung geändert wird und zB fortan Freizeit Zwecke verfolgt werden. Die Klarstellung der Satzung erfolgt innerhalb der von der Abgabenbehörde gesetzten Zweijahresfrist. Der nur den Gewinn des Kantinenbetriebes erfassende vorläufige Körperschaftsteuerbescheid kann endgültig erklärt werden. Erfolgt die Klarstellung nicht, ist im endgültigen Körperschaftsteuerbescheid das gesamte Einkommen des

Vereins zu erfassen (Anwendungsfall des § 18 KStG 1988, siehe KStR 2001, Abschnitt 20.1.3).

1.1.6.3 Änderung der Rechtsgrundlage

112

Jede Änderung der Rechtsgrundlage, die die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen betrifft, muss der Abgabenbehörde binnen einer Frist von einem Monat, von der Fassung des entsprechenden Beschlusses bekannt gegeben werden (§ 41 Abs. 3 BAO).

1.1.7 Ausschließlichkeit der Förderung (§ 39 BAO)

1.1.7.1 Begriff

113

Eine ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke liegt nur bei Erfüllung aller im § 39 BAO aufgezählten Voraussetzungen vor (Verfolgung ausschließlich begünstigter Hauptzwecke, Verneinung jeglichen Gewinnstrebens, Ausschluss einer Erfolgs- und Vermögensbeteiligung der Mitglieder, sparsame Verwaltung, Bindung des Restvermögens).

1.1.7.2 Gemischtnützige Zwecke

114

Verfolgt ein Rechtsträger neben begünstigten auch nichtbegünstigte Zwecke (darunter sind auch eigennützige Zwecke zu verstehen), ist er von abgabenrechtlichen Begünstigungen ausgeschlossen, es sei denn, die nicht begünstigten Zwecke sind als völlig untergeordnet (§ 39 Z 1 BAO) anzusehen.

Beispiele:

Ein Fremdenverkehrsverein des privaten Rechtes, der laut Statuten die Erhaltung der städtischen oder ländlichen Kulturlandschaft und die Förderung des Fremdenverkehrs im Wirkungsgebiet bezweckt, fördert nur hinsichtlich des ersten Punktes die Allgemeinheit und ist daher nicht begünstigt.

Bezweckt ein Verein nach seiner Satzung die Förderung des Körpersports und die Führung einer Gastwirtschaft, ist er nicht begünstigt, auch wenn die Überschüsse der Gastwirtschaft sportlichen Zwecken zugute kommen. Der Verein müsste die Führung der Gastwirtschaft unter die materiellen Mittel zur Erreichung des begünstigten Zwecks aufnehmen. Die Gastwirtschaft ist allerdings ein begünstigungsschädlicher Betrieb (siehe Rz 180 bis 183).

Vom Vorliegen völlig untergeordneter Nebenzwecke kann grundsätzlich nur ausgegangen werden, wenn die auf diese Zwecke entfallende Tätigkeit nicht mehr als 10% der Gesamttätigkeit beträgt. Dies ist im Einzelfall nach einer entsprechenden Bezugsgrundlage (zB Ausgaben und Aufwandsstruktur, Zeiteinsatz usw.) zu beurteilen, wobei bei relativ geringfügiger Überschreitung ein mehrjähriger (etwa 5 Jahre) Beobachtungszeitraum herangezogen werden kann.

1.1.7.3 Ausschluss des Gewinnstrebens

115

Die Körperschaft darf nach § 39 Z 2 BAO keinen Gewinn erstreben. Der Ausschluss des Gewinnstrebens muss bereits in der Rechtsgrundlage verankert sein. Andernfalls liegt ein wesentlicher Mangel der Rechtsgrundlage vor, der im Regelfall auch nicht rückwirkend saniert werden kann (siehe Rz 105 bis 112).

1.1.7.4 Vermögensbindung

116

Die Mitglieder der Körperschaft dürfen in ihrer Eigenschaft als Mitglieder (nicht etwa als Vertragspartner oder Fördersubjekte) keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Darunter sind nicht nur verdeckte Zuwendungen in Form von Geld oder Sachgütern zu verstehen, sondern auch die Erbringung von Dienstleistungen der Körperschaft ohne angemessene Gegenleistung sowie die unentgeltliche Überlassung von Kapital oder Gegenständen zur Nutzung (VwGH 24.2.2000, 97/15/0213). Diese sind vielmehr als Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988, die auch an Vereinsmitglieder denkbar sind (zB VwGH 24.6.1999, 97/15/0212, wo überhöhte Funktionärsgebühren den verdeckten Ausschüttungen gleichgestellt wurden). Siehe auch Abschnitt Rz 356 "Löhne und Gehälter". Der Begriff der "verdeckten Ausschüttung" kann zwar bei Vereinen, denen eine "Gewinnausschüttung" fremd ist, nicht zum Tragen kommen (VwGH 10.7.1996, 94/15/0005). Dessen ungeachtet sind die entsprechenden Beträge als Einkommensverwendung anzusehen. Die Steuerbemessungsgrundlage darf durch Zuwendungen, die ihre Ursache in der vereinsrechtlichen Beziehung haben, nicht gemindert werden. Leistungsbeziehungen mit dem Verein müssen unter Bedingungen erfolgen, die auch unter Fremden üblich sind. Andernfalls liegen nicht betrieblich veranlasste, und im Hinblick auf § 39 Z 2 BAO zudem grundsätzlich gemeinnützigkeitsschädliche Aufwendungen vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden (VwGH 24.6.1999, 97/15/0212).

116a

Wird ein Betrieb, Geschäftsbetrieb oder eine Betätigung einer abgabenrechtlich begünstigten Körperschaft auf eine andere Körperschaft übertragen, stellt die damit einhergehende Übertragung von Vermögenswerten keinen Verstoß gegen die Vermögensbindung dar, wenn im Gegenzug die übertragende Körperschaft eine Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft erhält, die den übertragenen Vermögenswerten wertmäßig entspricht.

117

Darüber hinaus dürfen keine Personen (Mitglieder der Körperschaft oder Dritte) durch zweckfremde Verwaltungsausgaben oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen

begünstigt werden (§ 39 Z 4 BAO). Die Frage, ob bzw. inwieweit Bezüge als überhöht anzusehen sind, ist im Wege des Fremdvergleichs zu lösen (VwGH 24.2.2000, 97/15/0213).

118

Das Vermögen der Körperschaft muss auch für den Fall des Untergangs der Körperschaft und den Wegfall des begünstigten Zwecks (durch Statutenänderung oder tatsächliche Geschäftsführung) für begünstigte Zwecke erhalten bleiben. Es ist daher vorzusorgen, dass die Vermögensbindung in der Rechtsgrundlage der Körperschaft festgelegt und die Zuführung des Vermögens zu begünstigten Zwecken gesichert ist (siehe Rz 110 und 111).

1.1.8 Unmittelbarkeit der Förderung (§ 40 BAO)

1.1.8.1 Begriff

119

Eine unmittelbare Förderung begünstigter Zwecke liegt nur vor, wenn der begünstigte Zweck durch den Rechtsträger selbst verwirklicht wird. Die Körperschaft darf sich - von völlig untergeordneten Nebenzwecken abgesehen - nicht darauf beschränken, nur die Voraussetzungen für eine gemeinnützige Betätigung anderer Körperschaften zu schaffen (Ausnahme: Dachverbände, siehe Rz 121 und 122). Bloße Anhängerklubs von Sportvereinen sind daher ebenso wenig begünstigt wie Körperschaften, deren Tätigkeit darin besteht, die von anderen Rechtsträgern unmittelbar geförderten begünstigten Zwecke zu finanzieren oder Spendengelder zu sammeln und weiterzuleiten, auch wenn die Mittel letztlich für begünstigte Zwecke verwendet werden sollen (VwGH 30.4.1999, 98/16/0317).

Zur Verfolgung wirtschaftlicher und eigennütziger Zwecke (mittelbaren Förderung der Allgemeinheit) siehe Rz 21.

120

Bedient sich die Körperschaft zur Erfüllung ihrer Zwecke der Hilfe eines Dritten (Erfüllungsgehilfen), muss dessen Wirken wie ihr eigenes Wirken anzusehen sein (VwGH 26.6.2000, [95/17/0003](#)) und sich im Übrigen der Einsatz eines Erfüllungsgehilfen bereits aus der Rechtsgrundlage ergeben (VwGH 30.4.1999, [98/16/0317](#)).

Dies ist immer dann gegeben, wenn die handelnden Personen in Form von mit dem Rechtsträger abgeschlossenen Dienstverträgen oder ähnlichen Bindungen tätig werden, oder durch klare vertragliche Regelung mit dem Verein zur Erfüllung von Teilen des Vereinszweckes (wenn auch auf entgeltlicher Basis) herangezogen werden (siehe dazu auch Rz 264).

Beispiel:

Vertragliche Vereinbarung eines Sportvereines mit einer Sportanlagen-Betreibergesellschaft über die Nutzung der Anlage für Vereinszwecke.

Auch wenn der Erfüllungsgehilfe seine Tätigkeit in einem Weisungs- und Abhängigkeitsverhältnis gegenüber der Körperschaft ausüben muss, wird die Tätigkeit dennoch unmittelbar durch den Erfüllungsgehilfen ausgeübt. Der durch die Tätigkeit begründete (Geschäfts-)Betrieb und das dazu gehörende Betriebsvermögen werden somit nicht der Körperschaft, sondern dem Erfüllungsgehilfen zugerechnet.

Die durch den Erfüllungsgehilfen erbrachte unmittelbare gemeinnützige Tätigkeit kann – unabhängig davon, ob er darüber hinaus gemeinnützige Tätigkeiten ausübt – die Gemeinnützigkeit des Erfüllungsgehilfen bewirken. Voraussetzung dafür ist aber nicht nur, dass der Erfüllungsgehilfe die [§§ 34 ff BAO](#) erfüllt, sondern auch, dass die Rechtsgrundlage des Erfüllungsgehilfen die Voraussetzung des [§ 41 BAO](#) erfüllt (dh. gemeinnützige Zwecke verfolgt werden) und die Erfüllungsgehilfentätigkeit in der Rechtsgrundlage gedeckt ist (dh. zur Erreichung der eigenen gemeinnützigen Zwecke verfolgt wird).

1.1.8.1a Ausnahmen vom Grundsatz der Unmittelbarkeit (§§ 40a und 40b BAO)

1.1.8.1a.1 Allgemeines

120a

Mit dem Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 wurden mit Wirksamkeit ab 2016 Ausnahmetatbestände vom Unmittelbarkeitsgrundsatz eingeführt. Bei Vorliegen eines der Tatbestände des [§ 40a BAO](#) ist es für die abgabenrechtliche Begünstigung einer Körperschaft unschädlich, wenn der von ihr verfolgte Zweck nur mittelbar durch die Unterstützung einer anderen Körperschaft erfolgt. [§ 40a BAO](#) stellt daher eine Durchbrechung des Unmittelbarkeitsprinzips und keine Unmittelbarkeitsfiktion dar.

Voraussetzung dafür ist, dass die zugewendeten Mittel weiterhin einem von der Körperschaft verfolgten Zweck zur Verfügung stehen und den Kreis abgabenrechtlich begünstigter Körperschaften nicht verlassen. Nur unter diesem Aspekt ist eine Durchbrechung des Unmittelbarkeitsgrundsatzes gerechtfertigt.

In [§ 40a BAO](#) sind zwei verschiedene Tatbestände zu unterscheiden:

In [§ 40a Z 1 BAO](#) wird die Zulässigkeit der Weitergabe von Mitteln einer begünstigten Körperschaft an eine spendenbegünstigte Körperschaft bzw. an eine unter [§ 4b EStG 1988](#) fallende Körperschaft zur Verfolgung derer Zwecke geregelt.

In [§ 40a Z 2 BAO](#) wird die Erbringung von entgeltlichen Leistungen gegenüber anderen begünstigten Körperschaften geregelt.

1.1.8.1a.2 Mittelweitergabe (§ 40a Z 1 BAO)

120b

Mittel sind sämtliche Vermögenswerte, über die die Körperschaft verfügt (insbesondere Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse, Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Erträge aus der Vermögensverwaltung und das entsprechende Vermögen). Diese Mittel sind grundsätzlich für die von der Körperschaft unmittelbar verfolgten Zwecke zeitnahe zu verwenden (davon ausgenommen sind Anlagevermögen und Vermögensanlagen; bei Vermögensanlagen ist aber Rz 217 zu beachten). Die Verwendung von Mitteln für nicht gemeinnützige oder nur mittelbar verfolgte gemeinnützige Zwecke ist aber dann unschädlich, wenn dieser Zweck ein völlig untergeordnetes Ausmaß nicht überschreitet (siehe Rz 114).

Über ein solches Ausmaß hinausgehende Mittelzuwendungen sind nur dann unschädlich, wenn die Mittel spendenbegünstigten Körperschaften bzw. unter [§ 4b EStG 1988](#) fallenden Körperschaften zugewendet werden. Dies gilt analog auch für Mittelzuwendungen an unter [§ 4c EStG 1988](#) fallende Körperschaften.

In diesem Fall ist es unbeachtlich, ob bloß teilweise Mittel an spendenbegünstigte Einrichtungen zugewendet werden, oder ob die Zweckerreichung der zuwendenden Körperschaft ausschließlich durch die Weitergabe von Mitteln an spendenbegünstigte Körperschaften bewirkt wird (Mittelbeschaffungskörperschaft). Eine Mittelbeschaffungskörperschaft erfordert nicht, dass die von ihr zugewendeten Mittel ausschließlich durch Spenden aufgebracht werden. Bei einer Mittelbeschaffungskörperschaft ist die Herkunft der Mittel insoweit unbeachtlich, als die Art der Mittelbeschaffung nicht zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen führt.

120c

Eine Mittelweitergabe nach [§ 40a Z 1 BAO](#) ist nur dann zulässig, wenn die Möglichkeit der Mittelweitergabe in der Rechtsgrundlage der Körperschaft ausdrücklich vorgesehen ist. Dies ist jedoch nicht erforderlich, wenn die Mittelweitergabe insgesamt eine Bagatellgrenze von 1.000 Euro nicht übersteigt.

Wird die Körperschaft ausschließlich als Mittelbeschaffungskörperschaft tätig, muss dies als Mittel zur Erreichung des begünstigten Zweckes in der Rechtsgrundlage ausdrücklich festgelegt sein.

120d

Eine Zuwendung von Mitteln ist gemäß [§ 40a Z 1 BAO](#) dann unschädlich, wenn es sich um eine spendenbegünstigte Einrichtung im Sinne des [§ 4a Abs. 3 bis 6 EStG 1988](#) handelt. Eine solche Einrichtung liegt nur dann vor, wenn die Empfängerkörperschaft tatsächlich spendenbegünstigt ist, dh. unmittelbar auf Grund des [§ 4a EStG 1988](#) begünstigt ist oder ihr die Spendenbegünstigung durch das Finanzamt Wien 1/23 bescheidmäßig zuerkannt wurde (ersichtlich durch Eintragung in der Liste begünstigter Spendenempfänger; siehe EStR 2000

Rz 1343). Es ist nicht ausreichend, wenn die Empfängerkörperschaft dem Grunde nach die Voraussetzungen des [§ 4a EStG 1988](#) erfüllt, ihr aber im Fall einer nur bescheidmäßig zuerkennbaren Spendenbegünstigung diese Begünstigung nicht zuerkannt wurde.

Eine Zuwendung von Mitteln ist gemäß [§ 40a Z 1 BAO](#) grundsätzlich auch dann unschädlich, wenn es sich bei der Empfängerkörperschaft um eine privatrechtliche Stiftung oder eine damit vergleichbare Vermögensmasse (Stiftung) im Sinne des [§ 4b EStG 1988](#) handelt.

Eine solche Stiftung liegt dann vor, wenn eine gemäß [§ 4a EStG 1988](#) spendenbegünstigte Stiftung zusätzlich die Voraussetzung des [§ 4b Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) erfüllt. Dies ist dann der Fall, wenn in der Rechtsgrundlage verankert ist, dass die Erträge aus der Verwaltung der zugewendeten Vermögenswerte (die „Vermögensausstattung“) spätestens mit Ablauf des dritten Jahres nach dem Zufluss dieser Erträge ausschließlich für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke zu verwenden sind.

Darüber hinaus muss die Stiftung entweder

- als spendenbegünstigte Einrichtung gemäß [§ 4a EStG 1988](#) anerkannt sein ([§ 4b Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#)), oder
- die Voraussetzungen für die Anerkennung nach Ablauf von drei Jahren nach deren Errichtung erfüllen ([§ 4b Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#)) und in weiterer Folge als spendenbegünstigte Einrichtung anerkannt werden.

Werden daher einer Stiftung innerhalb der ersten drei Jahre nach deren Errichtung Mittel zugewendet, steht noch nicht fest, ob die zuwendende Körperschaft die Voraussetzungen des [§ 40a Z 1 BAO](#) erfüllt. Daher unterliegt im Jahr der Mittelzuwendung die Frage der unmittelbaren Zweckverfolgung einer Ungewissheit. Werden von der zuwendenden Körperschaft in diesem Jahr Aktivitäten entwickelt, die ohne Vorliegen der Gemeinnützigkeit einer Abgabepflicht unterliegen würden, hat für diesen Veranlagungszeitraum eine Veranlagung unter Beibehaltung der Gemeinnützigkeit vorläufig zu erfolgen ([§ 200 BAO](#)).

Wird die empfangende Stiftung innerhalb von drei Jahren nach ihrer Errichtung als spendenbegünstigte Einrichtung anerkannt, erfüllt sie die Voraussetzungen des [§ 4b EStG 1988](#), womit die Veranlagung der zuwendenden Körperschaft für endgültig zu erklären ist. Liegen die Voraussetzungen für die Erteilung der Spendenbegünstigung hingegen nicht nach Ablauf von drei Jahren vor und ist damit nie eine Körperschaft iSd [§ 4b EStG 1988](#) entstanden, liegt im Jahr der Mittelzuwendung bei der zuwendenden Körperschaft eine Mittelfehlverwendung vor, die in diesem Jahr zum Verlust der Gemeinnützigkeit führt. In diesem Fall ist die Veranlagung entsprechend zu korrigieren.

Eine Mittelzuwendung nach [§ 40a Z 1 BAO](#) ist darüber hinaus nur dann gegeben, wenn die Empfängerkörperschaft dieselben Zwecke wie die zuwendende Körperschaft erfüllt. Dabei muss es sich nicht um eine vollständige Deckungsgleichheit der verfolgten Zwecke handeln. Es ist ausreichend, wenn die verfolgten Zwecke von Zuwendungskörperschaft und Empfängerkörperschaft zumindest in einem Zweck übereinstimmen.

Beispiel:

Der Verein A verfolgt die Zwecke der Altenbetreuung und Jugendfürsorge. Der Verein B verfolgt nur den Zweck der Jugendfürsorge. Beide Vereine verfolgen daher hinsichtlich der Jugendfürsorge denselben Zweck.

Für die Beurteilung, ob die Empfängerkörperschaft dieselben Zwecke verfolgt, muss der Zweck beider Körperschaften ausreichend klar determiniert sein. Dafür ist insbesondere eine konkrete Umschreibung der verfolgten Zwecke erforderlich. Allgemeine Bezeichnungen der verfolgten Zwecke erfüllen diese Anforderung nicht.

Beispiel:

Die Vereine A und B verfolgen beide den Zweck der Sozialfürsorge. Verein A ist im Bereich der Altenbetreuung und Verein B im Bereich der Jugendfürsorge tätig. Trotz gleicher Zwecke in der Rechtsgrundlage verfolgen beide Vereine unterschiedliche Zwecke.

Derselbe Zweck wird aber auch dann verfolgt, wenn dieser bei der zuwendenden und empfangenden Körperschaft bezüglich des territorialen Wirkungsbereiches unterschiedlich ausgeprägt ist. Auch sachliche Spezialisierungen sind unbeachtlich, wenn es sich im Grunde um denselben Zweck handelt.

Beispiel 1:

Verein A will einen Teil seiner Mittel dem Verein B zu dessen Zweckverfolgung zuwenden. Beide Vereine verfolgen den Zweck der Resozialisierung straffällig gewordener Jugendlicher. Allerdings unterscheidet sich der territoriale Wirkungsbereich der beiden Vereine dahingehend, dass Verein A bundesweit und Verein B nur in einem Bundesland tätig wird. Für die Zulässigkeit der Mittelzuwendung nach [§ 40a Z 1 BAO](#) ist dies unbeachtlich.

Beispiel 2:

Verein A will einen Teil seiner Mittel dem Verein B zu dessen Zweckverfolgung zuwenden. Beide Vereine verfolgen den Zweck der Krebsforschung. Allerdings unterscheidet sich der sachliche Wirkungsbereich des Vereins B dahingehend, dass er sich auf die Kinderkrebsforschung spezialisiert hat. Für die Zulässigkeit der Mittelzuwendung nach [§ 40a Z 1 BAO](#) ist dies unbeachtlich.

120f

Zusätzlich zu den genannten Voraussetzungen ist eine Mittelzuwendung gemäß [§ 40a Z 1 BAO](#) nur insoweit unschädlich, als die Mittel der empfangenden Körperschaft für die unmittelbare Verwirklichung jener Zwecke zugewendet werden, die auch von der

zuwendenden Körperschaft verfolgt werden. Die Zuwendung der Mittel hat daher unter einer ausdrücklichen Zweckwidmung zu erfolgen. Fehlt eine solche Zweckwidmung, liegt keine Mittelzuwendung gemäß [§ 40a Z 1 BAO](#) vor.

Ein Verstoß gegen die unmittelbare Verwendungspflicht des Mittelempfängers liegt vor, wenn dieser wiederum die empfangenen Mittel einer anderen Körperschaft zuwendet, selbst wenn diese Zuwendung die Voraussetzungen des [§ 40a Z 1 BAO](#) für sich betrachtet erfüllt; eine Zuwendungskaskade ist daher nicht zulässig.

Insoweit die Mittelzuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung gemäß [§ 4b EStG 1988](#) erfolgt (siehe dazu Rz 120d), stellt die [§ 4b EStG 1988](#) entsprechende Verwendung der zugewendeten Mittel die unmittelbare Zweckverwirklichung dar.

1.1.8.1a.3 Erbringung von Lieferungen und Leistungen (§ 40a Z 2 BAO)

120g

Werden entgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen an Körperschaften erbracht, verliert die leistende Körperschaft die abgabenrechtliche Begünstigung auf Grund der Leistungserbringung nicht, wenn die Voraussetzungen des [§ 40a Z 2 BAO](#) erfüllt sind.

Aus der Gesamtsystematik der BAO ergibt sich, dass eine unschädliche Mittelverwendung grundsätzlich nur dann gegeben ist, wenn die verwendeten Mittel weiterhin einer abgabenrechtlich begünstigten Körperschaft zu deren Zweckerfüllung zukommen. Daher müssen auch im Falle des [§ 40a Z 2 BAO](#) die Lieferungen oder Leistungen an abgabenrechtlich begünstigte Körperschaften erbracht werden.

Die Erbringung von entgeltlichen Leistungen an nicht abgabenrechtlich begünstigte Körperschaften stellt keinen Anwendungsfall des [§ 40a Z 2 BAO](#) dar. In diesem Fall stellt die entgeltliche Leistungserbringung einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb, im Falle der Leistungserbringung mit Gewinnerzielungsabsicht, einen Gewerbebetrieb dar.

120h

Die Erbringung von Lieferungen oder sonstigen Leistungen fällt nur dann unter [§ 40a Z 2 BAO](#), wenn diese entgeltlich erfolgt. Allerdings muss die Bemessung des Entgeltes ohne Gewinnerzielungsabsicht erfolgen. Das Entgelt darf daher nur die im Zuge der Leistungserbringung entstandenen Selbstkosten der leistenden Körperschaft abdecken.

Erfolgt die Leistungserbringung unentgeltlich, liegt kein Anwendungsfall des [§ 40a Z 2 BAO](#) vor. Es ist daher nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen, ob die Leistungserbringung dem Vereinszweck entspricht oder eine Mittelfehlverwendung darstellt. Ist Letzteres der Fall, geht die abgabenrechtliche Begünstigung dennoch nicht verloren, wenn die

Mittelfehlverwendung gemessen an der Gesamttätigkeit der Körperschaft von völlig untergeordneter Bedeutung ist.

120i

Die Anwendung des [§ 40a Z 2 BAO](#) bewirkt, dass die zuwendende Körperschaft ihre abgabenrechtliche Begünstigung nicht verliert. Dh., ihr muss eine abgabenrechtliche Begünstigung auf Grund ihrer eigenen unmittelbaren Zweckverwirklichung zukommen. Anders als bei der Zweckverwirklichung durch Mittelbeschaffung kann die ausschließliche Erbringung von entgeltlichen Leistungen für andere begünstigte Körperschaften keine unmittelbare Zweckverwirklichung der Körperschaft begründen.

120j

Eine Erbringung von Lieferungen und Leistungen gemäß [§ 40a Z 2 BAO](#) ist nur dann zulässig, wenn dies in der Rechtsgrundlage der Körperschaft als Mittel zur Zweckverfolgung ausdrücklich vorgesehen ist.

120k

Die Erbringung von Lieferungen und Leistungen an Empfänger iSd [§ 40a Z 2 BAO](#) gegen Ersatz der Selbstkosten begründet einen Geschäftsbetrieb iSd [§ 31 BAO](#). Dieser stellt in der Regel einen entbehrlichen Hilfsbetrieb dar. Allerdings bewirkt [§ 40a Z 2 BAO](#) nicht, dass dieser Geschäftsbetrieb jedenfalls als entbehrlicher Hilfsbetrieb zu beurteilen ist. Kommt daher dem Geschäftsbetrieb nur materielle Bedeutung zu, dh. er dient ausschließlich der Beschaffung finanzieller Mittel, liegt ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb vor (siehe auch Rz 180). Auf Grund des [§ 40a Z 2 BAO](#) ist aber in diesem Fall eine Ausnahmegenehmigung nach [§ 44 BAO](#) nicht erforderlich.

120l

[§ 40a Z 2 BAO](#) ist nicht anwendbar, wenn eine abgabenrechtlich begünstigte Körperschaft gegen Entgelt Lieferungen und Leistungen an eine nicht begünstigte Körperschaft erbringt oder die Erbringung der Lieferungen und Leistungen mit Gewinnerzielungsabsicht erfolgt. In diesen Fällen ist der dadurch entstehende Geschäftsbetrieb oder Gewerbebetrieb nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. Für eine allenfalls zu erteilende Ausnahmegenehmigung siehe Rz 184 ff.

1.1.8.1a.4 Bereitstellung von Mitteln für Stipendien und Preise (§ 40b BAO)**120m**

Die Bereitstellung von Mitteln zur Finanzierung von Stipendien und Preisen stellt keinen unmittelbar verfolgten begünstigten Zweck dar (BFG 04.03.2015, [RV/7101339/2011](#)). Neben [§ 40a BAO](#) besteht mit [§ 40b BAO](#) aber eine weitere Durchbrechung des Unmittelbarkeitsgrundsatzes. Eine abgabenrechtlich begünstigte Körperschaft kann daher

anderen Körperschaften Mittel für die Vergabe von Stipendien und Preisen für der Wissenschaft dienende Forschungsaufgaben oder für der Erwachsenenbildung dienende Lehraufgaben sowie für damit verbundene wissenschaftliche Publikationen und Dokumentationen zuwenden. Dies gilt auch für Stipendien an Studierende der empfangenden Körperschaft.

Dabei ist das Verhältnis der Mittelzuwendung zur Gesamttätigkeit der Körperschaft unbeachtlich. Neben einer bloßen teilweisen Mittelzuwendung für die genannten Zwecke fällt auch eine Körperschaft, deren Zweckerreichung ausschließlich durch die Weitergabe von Mitteln für die genannten Körperschaften bewirkt wird, unter den Anwendungsbereich des [§ 40b BAO](#) (Mittelbeschaffungskörperschaft).

120n

Die Mittelweitergabe darf nur an Universitäten, Kunsthochschulen, die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besonderen Einrichtungen, die Akademie der Wissenschaften, Fachhochschulen und vergleichbare ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht (Einrichtungen im Sinne des [§ 4a Abs. 3 Z 1 und 3 EStG 1988](#)) erfolgen.

120o

Die Vergabe der Stipendien oder Preise darf ausschließlich durch den Mittelempfänger erfolgen; die symbolische Verleihung kann auch durch die zuwendende Körperschaft durchgeführt werden. Die Bezeichnung des Preises oder des Stipendiums kann aber durch die zuwendende Körperschaft festgelegt werden. Die zuwendende Körperschaft darf auf die Vergabe der Preise keinen Einfluss nehmen. Bei der Festlegung von allgemeinen Kriterien für die Vergabe von Stipendien und Preisen darf die zuwendende Körperschaft aber mitwirken bzw. diese auch ausschließlich festlegen. Die zuwendende Körperschaft ist auch berechtigt, eine nachprüfende Kontrolle der Einhaltung der festgelegten Kriterien durch die Empfängereinrichtung vorzunehmen.

120p

Ein Stipendium liegt dann vor, wenn dem Stipendiaten außerhalb eines Dienstverhältnisses Geld- und/oder Sachleistungen für die Erbringung von Forschungsleistungen oder von der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben sowie für damit verbundene wissenschaftliche Publikationen und Dokumentationen gewährt werden. Dabei ist es unbeachtlich, ob durch diese Leistungen bloß eine Abdeckung des durch die Tätigkeit unmittelbar veranlassten Aufwandes oder auch der Lebenshaltungskosten erfolgt.

120q

Eine Mittelweitergabe nach [§ 40b BAO](#) ist nur dann zulässig, wenn die Möglichkeit der Mittelweitergabe in der Rechtsgrundlage der Körperschaft ausdrücklich vorgesehen ist.

Wird die Körperschaft ausschließlich als Mittelbeschaffungskörperschaft tätig, muss dies in der Rechtsgrundlage ausdrücklich festgelegt sein.

120r

Eine Mittelzuwendung gemäß [§ 40b BAO](#) ist nur insoweit unschädlich, als die zugewendeten Mittel unmittelbar für Stipendien und Preise durch die empfangende Körperschaft verwendet werden. Die Zuwendung der Mittel hat daher unter einer ausdrücklichen Zweckwidmung zu erfolgen. Fehlt eine solche Zweckwidmung, liegt keine Mittelzuwendung gemäß [§ 40b BAO](#) vor.

1.1.8.2 Dachverbände

121

Ein Rechtsträger, dessen Zweck sich auf die Zusammenfassung, insbesondere die Leitung seiner Unterverbände beschränkt (Dachverband), verfolgt nur dann unmittelbar begünstigte Zwecke, wenn alle Unterverbände nach deren Rechtsgrundlagen und der tatsächlichen Geschäftsführung begünstigte Zwecken verfolgen. Diese Voraussetzung muss auch dann gegeben sein, wenn ein Dachverband selbst begünstigte Zwecke verfolgt, es sei denn, es handelt sich bei der Zusammenfassung der Unterverbände (Leitung usw.) lediglich um einen völlig untergeordneten Nebenzweck.

122

Kommen einem Unterverband wegen Mängeln der Rechtsgrundlage oder auf Grund der tatsächlichen Geschäftsführung abgabenrechtliche Begünstigungen nicht mehr zu, wird der begünstigte Zweck des Dachverbands nicht beeinträchtigt, wenn er unverzüglich nach der Kenntnisnahme oder nach der rechtskräftigen Ablehnung des Antrages des Unterverbands auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung (siehe Rz 184 bis 214) Maßnahmen ergreift und zB die Behebung der Satzungsmängel veranlasst oder den Ausschluss des Unterverbands beschließt. Ist ein Ausschluss nicht möglich (zB wegen laufendem Meisterschaftsbetrieb), muss zumindest sichergestellt werden, dass der jeweilige Unterverband von der Zuteilung bzw. Weiterleitung von Verbandsmitteln und öffentlichen Förderungsmitteln ausgeschlossen wird.

1.1.9 Ausländische Rechtsträger

123

Die abgabenrechtlichen Begünstigungen kommen grundsätzlich auch Körperschaften zu, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung (§ 27 BAO) noch ihren Sitz haben. Eine überwiegende Inlandsförderung ist dabei nur für Körperschaften erforderlich, deren Sitz oder

Geschäftsleitung sich außerhalb des übrigen Gemeinschaftsgebietes der Europäischen Union befindet (siehe Rz 321 und 322). Ein französischer Verein mit hauptsächlichem Förderungsziel in Frankreich ist daher begünstigt, nicht hingegen ein amerikanischer Verein mit hauptsächlichem Förderungsziel in den USA.

1.1.9.1 Vergleichbare Rechtsgrundlage

124

Voraussetzung für die Gewährung von abgabenrechtlichen Begünstigungen ist, dass der ausländische Rechtsträger eine Rechtsgrundlage besitzt, die den Anforderungen genügt, die an eine inländischen Körperschaft zu stellen sind (siehe Rz 105 bis 112). Die tatsächliche Geschäftsführung muss der Rechtsgrundlage entsprechen (siehe Rz 126 bis 130).

1.1.9.2 Nachweispflicht

125

Über Verlangen der Abgabenbehörde ist das Vorliegen der Voraussetzungen für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen von der ausländischen Körperschaft nachzuweisen (§ 34 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

1.1.10 Tatsächliche Geschäftsführung (§ 42 BAO)

1.1.10.1 Deckung der Tätigkeit durch die Rechtsgrundlage

126

Die tatsächliche Geschäftsführung des Rechtsträgers muss in der Rechtsgrundlage Deckung finden und der ausschließlichen und unmittelbaren Verwirklichung der begünstigten Zwecke dienen.

127

Wird die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft den Anforderungen an eine Verfolgung begünstigter Zwecke nicht gerecht (die Erfüllung der Zwecke stellt sich zB im Grunde als eine gewerbliche Tätigkeit dar) oder werden von der Körperschaft Zwecke verwirklicht, die nicht in der Rechtsgrundlage enthalten sind, können abgabenrechtliche Begünstigungen nicht gewährt werden (VwGH 26.1.1994, 92/13/0059). Dies gilt auch für den Fall, dass an die Stelle eines begünstigten, in der Rechtsgrundlage verankerten Zwecks im Bereich der tatsächlichen Geschäftsführung ein anderer begünstigter Zweck tritt. Die Rechtsgrundlage der Körperschaft müsste zeitgerecht geändert werden. Es bestehen aber keine Bedenken, in solchen Fällen ein Mängelbehebungsverfahren iSd Rz 110 und 111 durchzuführen.

128

Abgabenrechtliche Begünstigungen kommen weiters dann nicht in Betracht, wenn zur Erreichung der festgelegten begünstigten Zwecke in der Rechtsgrundlage nicht verankerte

Mittel (insbesondere solche zur Finanzierung der Körperschaft) eingesetzt werden oder die eingesetzten Mittel zur Erreichung der begünstigten Zwecke objektiv nicht geeignet sind (VwGH 30.1.2001, 95/14/0135).

129

Dem Rechtsträger kommen auch dann keine abgabenrechtlichen Begünstigungen zu, wenn die in der Rechtsgrundlage verankerten begünstigten Zwecke überhaupt nicht oder nur unzureichend verwirklicht werden, wozu auch die Ansammlung eines unangemessen hohen Vermögens zu zählen ist. Die Mittel der Körperschaft müssen möglichst zeitnah für die Erfüllung der begünstigten Zwecke verwendet werden. Es ist allerdings nicht erforderlich, die gesamten Einnahmen noch im selben Kalenderjahr zu verwenden. Das Halten einer Finanzreserve in Höhe eines durchschnittlichen Jahresbedarfs an notwendigen Mitteln (Betriebsmitteln) kann idR noch als zulässig angesehen werden. Eine Ansammlung von Mitteln in einem darüber hinausgehenden Maß bedarf aber des Nachweises, dass entsprechende vereinsrechtliche Beschlüsse vorliegen, für welche konkreten Ziele die Mittel angespart werden und eines Zeitrahmens für die Verwirklichung dieser Vorhaben. Vermögensbestandteile, die der direkten Zweckerfüllung des Rechtsträgers dienen, sind dabei nicht als begünstigungsschädlich zu werten.

130

Sind in der Rechtsgrundlage mehrere begünstigte Zwecke angeführt und verwirklicht der Rechtsträger nur einen Teil dieser Zwecke, können die abgabenrechtlichen Begünstigungen aus diesem Grund allein nicht versagt werden.

1.1.10.2 Ausführende Organe

131

Die Verwirklichung begünstigter Zwecke unter Einsatz von Mitgliedern als unselbstständig oder selbstständig Erwerbstätige (zB Trainern, Musikern, Vertragsärzten usw.) beeinträchtigt die begünstigte Zielsetzung grundsätzlich nicht. Es darf dadurch aber weder die Ausschließlichkeit der Verfolgung begünstigter Zwecke (siehe Rz 113 bis 118) noch das Erfordernis der Selbstlosigkeit der Verfolgung begünstigter Zwecke (siehe Rz 21) beeinträchtigt werden. Weder bei der Gründung noch während des Bestands der Körperschaft dürfen eigennützige Zielsetzungen der Gründer bzw. eines nicht nur unwesentlichen Teiles der Mitglieder im Vordergrund stehen.

Beispiel:

Eine Vereinigung zur Förderung ernster Musik unterhält ein Orchester, dessen Musiker Angestellte des Vereines sind. Handelt es sich bei den Musikern im Wesentlichen nur um die Vereinsmitglieder, liegt im Rahmen der Geschäftsführung eine begünstigungsschädliche eigennützige Zielsetzung des Vereines vor.

132

Dies gilt auch für Sportvereine. Da nur die Ausübung des Amateursports förderungswürdig ist, darf die sportliche Betätigung zumindest nicht hinsichtlich des überwiegenden Teils der Personen, die zum Einsatz in den Mannschaften vorgesehen sind, um des Erwerbes willen erfolgen. Dies wäre dann der Fall, wenn für die Ausübung des Sports Bezüge (Entgelte) in einer Höhe bezahlt werden, die für sich genommen die Bestreitung des Lebensunterhaltes ermöglichen würden.

1.1.10.3 Nachweispflicht

133

Die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit der Rechtsgrundlage muss nachgewiesen werden können (VwGH 26.5.1982, 13/0039/79). Diesem Zweck dienen die gemäß § 21 ff Vereinsgesetz zu führenden Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben bzw. die Buchführung, weiters Rechnungsabschlüsse, Berichte von Rechnungsprüfern, Wirtschaftsprüfern, Tätigkeits- oder Geschäftsberichte, Versammlungsprotokolle usw.

134

Die Aufzeichnungen der Körperschaft müssen den Anforderungen des § 131 BAO zumindest soweit entsprechen, dass das Vorliegen der abgabenrechtlichen Begünstigungen bzw. das Ausmaß einer allfälligen Steuerpflicht leicht ersehen und überprüft werden kann. Da es sich bei der Gemeinnützigkeit um keinen ein für allemal erwirkten Dauerzustand handelt, muss das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen durch die Führung dazu geeigneter Aufzeichnungen jährlich neu nachgewiesen werden können (VwGH 27.7.1994, 91/13/0222, 92/13/0203). Zur Form der Aufzeichnungen siehe Rz 329 bis 334.

135

Sind solche Aufzeichnungen nicht vorhanden, nicht vollständig oder nicht aussagekräftig (zB weil sie die Herkunft der Einnahmen oder den Verwendungszweck und den Empfänger von Ausgaben nicht erkennen lassen oder nicht fortlaufend bzw. unübersichtlich geführt worden sind), ist die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit der Rechtsgrundlage der Körperschaft in Frage gestellt. Die Abgabenbemessungsgrundlagen sind dann erforderlichenfalls zu schätzen (VwGH 27.7.1994, 91/13/0222, 92/13/0203). Ergibt sich aus den vom Rechtsträger für Vereinszwecke geführten Aufzeichnungen hingegen bereits ein ausreichendes Bild über die Besteuerungsgrundlagen, kann die gesonderte Führung von Aufzeichnungen für steuerliche Zwecke entfallen.

1.2 Mittel zur Erreichung begünstigter Zwecke

1.2.1 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO)

1.2.1.1 Begriff

136

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd § 31 BAO ist eine

- selbständige,
- nachhaltige,
- ohne Gewinnabsicht unternommene Betätigung,
- sofern durch sie Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und
- diese über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.

Unter Vermögensverwaltung fällt vor allem die verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen sowie die Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens (Näheres siehe Rz 215 bis 233).

1.2.1.2 Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

1.2.1.2.1 Selbständigkeit

137

Darunter ist ein wirtschaftliches Herausgehobensein der Tätigkeit des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes aus der allgemeinen Tätigkeit der Körperschaft sowie eine sachliche Geschlossenheit der betreffenden Tätigkeit gegenüber anderen sachlich geschlossenen Tätigkeiten zu verstehen.

138

Jede sachlich selbständige, dh. abgegrenzte nachhaltige wirtschaftliche Betätigung begründet daher grundsätzlich einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die Behandlung verschiedener Betätigungen als einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen dann geboten, wenn sie in wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Einheit bilden (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 411 ff). Indizien hierfür sind:

- zentraler Wareneinkauf,
- (weitgehende) Identität hinsichtlich der handelnden Personen (zB Personal)
- einheitliche Preisgestaltung,
- in den Grundsätzen zentral geleitete Betriebsführung oder Aufsicht bzw.

- einheitliche Buchführung.

Auch Neben-, Hilfs- oder Ergänzungsbetätigungen zu einer als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandelnden Hauptbetätigung sind der Hauptbetätigung zuzurechnen.

Ein weiterer selbständiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb kann jedenfalls erst dann angenommen werden, wenn die Tätigkeit die Voraussetzungen – abgesehen von der Gewinnerzielungsabsicht – für das Vorliegen eines Betriebes oder Teilbetriebes erfüllt (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 5579 ff).

139

Liegt auf Grund eines unmittelbaren untrennbaren wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhanges der Betätigungen ein unteilbarer wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, kann dieser nicht in verschiedene jeweils getrennt zu erfassende Geschäftsbetriebe zerlegt werden.

Beispiel:

In einem Studentenheim werden vom Verein in den Sommermonaten Zimmer an andere Personen als Studenten vermietet. Ist eine sachliche und organisatorische Trennung zwischen Heimbetrieb und Vermietung nicht gegeben, muss ein einheitlicher Betrieb angenommen werden (siehe aber die Beispiele in Rz 167).

1.2.1.2.2 Nachhaltigkeit

140

Dieses Tatbestandsmerkmal liegt dann vor,

- wenn mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (VwGH 14.9.1988, 87/13/0248) oder
- die tatsächlichen Umstände auf Beginn oder Fortsetzung der Tätigkeit hinweisen (VwGH 10.3.1993, 91/13/0189).

141

Einmalige Betätigungen begründen somit keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Eine derartige Betätigung liegt grundsätzlich dann vor, wenn

- sie ohne Wiederholungsabsicht unternommen wird und
- die Dauer von 24 Stunden nicht übersteigt.

Der Tatbestand der Wiederholung setzt dabei begrifflich die Vergleichbarkeit der Folgehandlung mit der Vorhandlung voraus. Wird eine zunächst ohne Wiederholungsabsicht vorgenommene Handlung auf Grund eines nachweislich später gefassten Entschlusses doch wiederholt, genügt dieser Umstand nicht, um rückwirkend auch die erste Handlung zu einer

einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugehörigen zu machen.

Beispiele für Tätigkeiten ohne Wiederholungsabsicht:

- einmaliger sechstündiger Flohmarkt,
- einmalig durchgeführtes von 20 Uhr bis 4 Uhr des Folgetages dauerndes Fest

Vorbereitungs- und Abschlussarbeiten für eine einmalige Betätigung sind in den 24-Stunden-Zeitraum nicht einzubeziehen.

Beispiele für Vorbereitungs- und Abschlussarbeiten:

- Auf- und Abbau des Festzeltes bei einer Festveranstaltung,
- Werbung für eine Glücksspielveranstaltung oder eine Festveranstaltung,
- Proben für eine Konzert- oder Brauchtumsveranstaltung,
- Herstellung von Programmen

142

Nachhaltigkeit ist daher gegeben, wenn die Betätigung

- länger als 24 Stunden dauert,
- ohne Rücksicht auf die Dauer in Wiederholungsabsicht unternommen wird oder
- tatsächlich innerhalb eines Kalenderjahres wiederholt oder in jedem Kalenderjahr bzw. über mehrere Jahre hin wenigstens einmal unternommen wird.

Beispiele für Tätigkeiten mit Wiederholungsabsicht:

- alljährlich durchgeführter Adventmarkt
- mehrtägiges Vereinsfest (siehe hierzu auch Rz 306 bis 308 "Vereinsfest")
- Herausgabe eines Jahrbuches

1.2.1.2.3 Mangelnde Gewinnabsicht

143

Gewinnabsicht liegt dann nicht vor, wenn durch die Betätigung kein Überschuss, sondern höchstens Kostendeckung oder das Erzielen von Einnahmen von völlig unbedeutender Größenordnung angestrebt wird. Tatsächlich auftretende, jedoch nicht erstrebte Gewinne (Zufallsgewinne) ändern nichts am Vorliegen eines Geschäftsbetriebes, nachhaltig anfallende Gewinne führen jedoch zur Annahme eines – prinzipiell zum Verlust abgabenrechtlicher Begünstigungen führenden - Gewinnbetriebes (siehe Rz 181 bis Rz 183 sowie Rz 184 bis Rz 214).

1.2.1.3 Einkunftsart

144

Die Einkünfte aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind je nach dem Inhalt der Betätigung entweder als solche aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb, im Falle des Zusammentreffens beider Merkmale in einem Geschäftsbetrieb als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

Bei einer Körperschaft, die wissenschaftliche Ziele, Forschungszwecke oder künstlerische Ziele verfolgt, ist auch die Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit denkbar.

1.2.1.4 Betriebsverpachtung

1.2.1.4.1 Allgemeines

145

Die Verpachtung eines Betriebes stellt idR für sich allein keine Betriebsaufgabe, sondern eine Art des Ruhens des Betriebes dar. Die Pachteinnahmen sind der entsprechenden betrieblichen Einkunftsart zuzuordnen, weil mangels Betriebsbeendigung die betriebliche Tätigkeit - wenn auch in geänderter Form - weiter andauert.

146

Eine Betriebsaufgabe in Verbindung mit der Verpachtung eines Betriebes ist dann zu unterstellen, wenn die konkreten Umstände des Einzelfalles objektiv darauf schließen lassen,

- dass die verpachtende Körperschaft nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen,
- oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse mit hoher Wahrscheinlichkeit für die Absicht der verpachtenden Körperschaft spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr auf eigene Rechnung und Gefahr weiterzuführen.

Die hohe Wahrscheinlichkeit ist an objektiven Kriterien zu messen. Den Bestimmungen des Pachtvertrages kommt dabei eine wesentliche Bedeutung zu. Eine Absichtserklärung der Körperschaft ist für sich allein unmaßgeblich. Es ist nicht nötig, dass die Wiederaufnahme der Tätigkeit wegen rechtlicher oder sachlicher Unmöglichkeit für immer ausgeschlossen ist (vgl. VwGH 22.5.1996, 92/14/0142; VwGH 19.2.1997, 94/13/0206; VwGH 19.12.1997, 94/13/0004; VwGH 26.1.1999, 97/14/0089; VwGH 16.12.1999, 97/15/0134).

147

Ist mit der Verpachtung eines Betriebes eine Betriebsaufgabe verbunden, zählen die Pachteinnahmen zur Vermögensverwaltung (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065;

VwGH 14.9.1988, 87/13/0100; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096; in diesen Fällen wurden die Einnahmen der Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" zugeordnet).

1.2.1.4.2 Indizien für und gegen eine Betriebsaufgabe durch Betriebsverpachtung

148

Die Indizien für bzw. gegen eine Betriebsaufgabe sind in ihrer Gesamtheit gegeneinander abzuwägen (Gesamtbildbetrachtung, VwGH 22.5.1996, 92/14/0142; VwGH 19.2.1997, 94/13/0206).

Indizien für eine Betriebsaufgabe aus Anlass der Betriebsverpachtung sind

- der Abschluss des Pachtvertrages auf lange oder unbestimmte Zeit bei beiderseitigem Ausschluss der Kündigung (VwGH 14.9.1988, 87/13/0100; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142)
- das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung bzw. das Löschen der Firma im Firmenbuch (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142)
- die Veräußerung statt der Verpachtung der Geschäftseinrichtung, des Warenlagers bzw. der Kraftfahrzeuge an den Pächter (VwGH 18.5.1971, 1582/69; VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142)
- die vertragliche Absicherung der Möglichkeit der Beendigung des Pachtverhältnisses zwecks Veräußerung des Bestandobjektes
- das Einlagern abmontierter Maschinen (VwGH 12.3.1965, 0205/64, 0206/64 und 0207/64)
- das Einstellen der Produktion
- die Kündigung bzw. der Abbau der Arbeitnehmer (VwGH 12.3.1965, 0205/64, 0206/64 und 0207/64; VwGH 18.5.1971, 1582/69)
- die Übergabe des Kundenstocks und des Firmenzeichens (VwGH 18.5.1971, 1582/69)
- das Vermieten der Betriebsräume in leerem Zustand (VwGH 12.3.1965, 0205/64, 0206/64 und 0207/64)
- das Einräumen des wirtschaftlichen Eigentums an den Pächter durch den Verpächter
- das Einräumen eines Vorkaufsrechtes an den Pächter und eines Vorpachtrechtes an dessen Gattin im Falle seines Ablebens (VwGH 3.10.1984, 83/13/0004).

149

Indizien gegen eine Betriebsaufgabe aus Anlass der Betriebsverpachtung sind

- ein kurzfristiger (bestimmte Zeit) oder kurz aufkündbarer Pachtvertrag (VwGH 26.11.1975, 1307/75; VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096)
- eine Vereinbarung über die Rückübertragung des Betriebes (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065)
- eine vertraglich vereinbarte Modernisierung des Betriebes durch den Verpächter (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065)
- die Nichtübernahme der Verbindlichkeiten aus der Zeit vor Beginn des Pachtverhältnisses durch den Pächter (VwGH 4.5.1982, 82/14/0041)
- eine Vereinbarung über vorzeitige Auflösungsgründe (VwGH 4.5.1982, 82/14/0041)
- die Verkürzung der Pachtdauer bei Tod des Pächters (VwGH 4.5.1982, 82/14/0041)
- das Zurückbehalten von Lagerbeständen durch den Verpächter (VwGH 22.10.1980, 2003/79)
- ein relativ hoher Pachtzins (12% Umsatzbeteiligung) und umfangreiche Kontrollrechte bzw. die Möglichkeit der Einflussnahme des Verpächters (VwGH 5.6.1974, 1964/73; VwGH 4.5.1982, 82/14/0041)
- die Beratertätigkeit des Verpächters gegenüber dem Pächter (VwGH 2.2.1968, 0732/67)
- die Tätigkeit des Verpächters als Geschäftsführer des Pächters (VwGH 19.2.1997, 94/13/0206; VwGH 19.2.1997, 94/13/0206)
- das Beibehalten der Konzession oder der Protokollierung im Firmenbuch (VwGH 22.5.1996, 92/14/0142)
- das Aufrechterhalten der Verbindung zu den bisherigen Auftraggebern durch den Verpächter (VwGH 22.10.1980, 2003/79, 2639/79; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096)
- die Betriebspflicht durch den Pächter (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096)
- das Weiterführen des Betriebes auf Grund des dem Verpächter zustehenden Gewerberechtes in dessen Geschäftsräumen und mit dessen Einrichtung (VwGH 18.1.1963, 2233/61)
- das - wenn auch in eingeschränktem Maße - Weiterführen des Betriebes mit zurückbehaltenen Maschinen durch den Verpächter (VwGH 15.4.1970, 1526/68)

- die Vermietung eines Geschäftslokales an einen branchengleichen Unternehmer, der die noch vorhandenen Waren des Vermieters für dessen Rechnung laufend veräußert (VwGH 22.12.1993, 92/13/0185)
- das Fortführen des Betriebs durch den Verpächter in vergleichbarem, wenn auch eingeschränktem Umfang trotz Verpachtung des Betriebsgebäudes (VwGH 15.4.1970, 1526/68)
- die Möglichkeit des Rückkaufes des Inventars bzw. der vorhandenen Waren (VwGH 4.5.1982, 82/14/0041; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096)
- die Verpflichtung des Pächters zum Ersatz verloren gegangener oder beschädigter Einrichtungsgegenstände bzw. Übergabe einer gleichwertigen Geschäftseinrichtung bei Ablauf des Pachtvertrages (VwGH 4.5.1982, 82/14/0041; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096)
- ein an den Pächter gerichtetes Verbot, Einrichtungsgegenstände zu entfernen (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065)
- die Überschuldung des Betriebes, unmoderne Ausstattung sowie eine andere unternehmerische Tätigkeit des Verpächters während der Pachtdauer stehen einer Weiterführung des Betriebes nach Ablauf der Pachtdauer nicht entgegen (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142).

150

Nach Betriebsaufgabe (§ 24 EStG 1988) oder im Falle der entgeltlichen Überlassung von Vermögensteilen, die keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet haben (zB im Falle der Bestandgabe einer vom Verein nie selbst geführten Kantine), liegt Vermögensverwaltung vor. Ist ein begünstigter Rechtsträger überwiegend am Umsatz eines von ihm verpachteten Betriebes (Teilbetriebes, Betriebsteiles) beteiligt und stehen dem Verpächter erhebliche Möglichkeiten zur Einflussnahme auf den Betrieb zu, geht dies über den Umfang der Vermögensverwaltung hinaus, weil er dann den überwiegenden Teil des mit der Führung des Betriebes verbundenen Risikos trägt.

1.2.2 Unentbehrlicher Hilfsbetrieb (§ 45 Abs. 2 BAO)

1.2.2.1 Begriff

1.2.2.1.1 Die Tatbestandsmerkmale im Überblick

151

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb ist jener von einer begünstigten Zwecke verfolgenden Körperschaft geführte wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (vgl. Rz 137 bis 144), der in seiner Gesamtrichtung auf die Erfüllung der definierten begünstigten Zwecke eingestellt ist (§ 45 Abs. 2 lit. a BAO), ohne den die begünstigten Zwecke nicht erreichbar sind

(§ 45 Abs. 2 lit. b BAO) und der zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als dies bei Erfüllung des Zweckes unvermeidbar ist (§ 45 Abs. 2 lit. c BAO).

152

Der Rechtsträger unterliegt hinsichtlich der unentbehrlichen Hilfsbetriebe nicht der Körperschaftsteuerpflicht, dh. allenfalls anfallende Zufallsgewinne unterliegen nicht der Besteuerung und anfallende Verluste sind unbeachtlich (siehe hiezu weiters Rz 319 bis 428). Zur umsatzsteuerlichen Behandlung unentbehrlicher Hilfsbetriebe siehe Rz 463.

Typische Beispiele eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes (siehe auch Rz 253 bis 318):

- Sportbetrieb von Sportvereinen,
- Konzertveranstaltungen eines Musik- und Gesangsvereine,
- Theaterveranstaltungen eines Kulturvereines,
- Vortragsveranstaltungen wissenschaftlicher Vereine,
- Behindertenwohnheim eines Behindertenhilfsverbandes

1.2.2.1.2 Unmittelbare Ausrichtung auf Erfüllung begünstigter Zwecke

153

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb muss sich in seiner Gesamtrichtung als ideelles Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes darstellen. Die Führung des Betriebes muss als Mittel zur Erfüllung des Zweckes in der Rechtsgrundlage verankert sein, der begünstigte Zweck muss sich mit der Unterhaltung des Geschäftsbetriebes decken und in ihm unmittelbare Erfüllung finden (VwGH 15.9.1982, 82/13/0064), dh., dass der betriebliche mit dem ideellen Bereich zusammenfallen muss.

1.2.2.1.3 Unerreichbarkeit des begünstigten Zweckes ohne Führung des Betriebes

154

Die Unentbehrlichkeit eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes wird jedoch nicht dadurch ausgeschlossen, dass das Erreichen des angestrebten begünstigten Zweckes auch durch unentgeltlich angebotene, nur durch Spenden und/oder echte Mitgliedsbeiträge finanzierte Leistungen möglich wäre.

Bspw. kann die Förderung des Körpersportes oder der Kunst nicht anders als durch Sportveranstaltungen oder Kulturveranstaltungen (Konzerte, usw.) erreicht werden. Diese Veranstaltungen können unentgeltlich durchgeführt werden, es kann aber auch zur deren Unkostendeckung ein Entgelt (zB Eintrittspreise) verlangt werden, was jedoch nichts an der unmittelbaren Zweckverwirklichung ändert.

Dasselbe gilt bspw. für einen Sportverein, der Einnahmen aus der Unterrichtserteilung sowie der Abnahme von Prüfungen, usw. (zB zur Erlangung eines Sportabzeichens) erzielt, sofern die unmittelbare Einheit mit der Verwirklichung seines gemeinnützigen Zweckes gewahrt bleibt.

1.2.2.1.4 Unvermeidbarkeit des Wettbewerbs

155

Bei Beurteilung der Frage, ob bzw. inwieweit eine Wettbewerbssituation unvermeidbar ist, hat keine Prüfung eines abstrakten Wettbewerbes zu allenfalls vorhandenen abgabepflichtigen Betrieben zu erfolgen, sondern jene eines konkreten lokalen Wettbewerbes. Dabei ist gegebenenfalls eine Prüfung des jeweiligen Einzelfalles vorzunehmen.

In diesem Zusammenhang ist bspw. von Relevanz

- lokale Bedarfsdeckung durch bereits vorhandene steuerpflichtige Betriebe;
- Vergleichbarkeit mit diesen Betrieben hinsichtlich
- Ausstattung
- Lage
- Warenangebot bzw. Leistungsangebot und Service
- Preisgestaltung

156

Die Eigenschaft als unentbehrlicher Hilfsbetrieb geht nur bei einer vermeidbaren Konkurrenzierung steuerpflichtiger Betriebe verloren, nicht hingegen bei einem Wettbewerb mit gleichartigen Betrieben anderer begünstigter Rechtsträger. Der Verlust der Eigenschaft als unentbehrlicher Hilfsbetrieb kann durch Veränderung der lokalen Gegebenheiten dadurch eintreten, dass sich steuerpflichtige Konkurrenzbetriebe im Versorgungsgebiet neu ansiedeln.

Beispiel:

Die bisher in einer unwegsamen Gebiet gelegene Schutzhütte eines Touristenvereines nähert sich nach straßenmäßiger Erschließung durch die leichte Erreichbarkeit der Eigenschaft eines Gastgewerbebetriebes oder tritt unter Umständen in Konkurrenz zu neu angesiedelten steuerpflichtigen gastronomischen Betrieben. Die Schutzhütte stellt damit nur noch einen entbehrlichen Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 1 BAO oder unter Umständen (abhängig vom Angebot) einen begünstigungsschädlichen Betrieb dar.

1.2.2.2 Sponsoreinnahmen

1.2.2.2.1 Steuerliche Behandlung bei der begünstigten Körperschaft

157

Sponsoreinnahmen eines Vereines, die als Gegenleistung für eine nachhaltige und ins Gewicht fallende Werbewirkung beim Verein angesehen werden können und mit einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb in einem untrennbaren Zusammenhang stehen, zählen zu den Einnahmen dieses unentbehrlichen Hilfsbetriebes oder begründen einen solchen.

Beispiel 1:

Ein Sportverein führt den Namens des Sponsors in der Vereinsbezeichnung oder bringt dessen Firmenlogo auf Spielerdressen und Vereinskorrespondenz an.

Beispiel 2:

Ein Theaterverein veranstaltet Aufführungen ohne Eintrittspreise, die von einem Sponsor mit entsprechender Werbewirkung finanziert werden.

158

Zuwendungen unter dem Titel Sponsorzahlungen, die beim Verein keine oder keine entsprechende Werbewirkung für den Werbenden auslösen oder außerhalb jedes begründeten Verhältnisses zu einer ins Gewicht fallenden Werbewirkung stehen, sind als steuerlich unbeachtliche Spenden an den Verein nicht dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb zuzurechnen.

1.2.2.2.2 Steuerliche Behandlung beim Sponsor

1.2.2.2.2.1 Allgemeines

159

Ob und wieweit die Zuwendungen beim Sponsor als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, richtet sich nach den Vorschriften des § 4 Abs. 4 EStG 1988 in Verbindung mit § 12 Abs. 1 KStG 1988 bzw. § 16 Z 2 und 5 KStG 1988.

160

Freiwillige Zuwendungen an einen begünstigten Rechtsträger sind grundsätzlich nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn sie durch betriebliche Erwägungen mitveranlasst sind. Sponsorzahlungen eines Unternehmers sind aber dann Betriebsausgaben, wenn sie nahezu ausschließlich auf wirtschaftlicher (betrieblicher) Grundlage beruhen und soweit sie als angemessene Gegenleistung für die vom Gesponserten übernommene Verpflichtung zu Werbeleistungen angesehen werden können und somit vom Vorliegen einer breiten öffentlichen Werbewirkung ausgegangen werden kann.

1.2.2.2.2.2 Einzelfälle von Sponsorzahlungen

161

Die begünstigten Körperschaften müssen Werbeleistungen zusagen, die erforderlichenfalls auch durch den Sponsor rechtlich erzwungen werden können. Sie müssen sich als Werbeträger eignen und Werbeaufwand und Eignung müssen in einem angemessenen

Verhältnis stehen. Die vereinbarte Reklame muss ersichtlich sein (etwa durch Aufschrift am Sportgerät oder auf der Sportkleidung, Führung des Sponsornamens in der Vereinsbezeichnung oder der Bezeichnung einer bestimmten Veranstaltung eines Vereines). Die Werbefunktion wird auch durch eine Wiedergabe in den Massenmedien erkenntlich.

162

Die Sponsorleistung darf nicht außerhalb jedes begründeten Verhältnisses zur Werbetätigkeit stehen. Ist der Verein nur einem kleinen Personenkreis bekannt, fehlt es an der typischen Werbewirksamkeit (VwGH 25.1.1989, 88/13/0073, betreffend Tennisanzüge für einen Tennisverein).

163

Bei Sponsorzahlungen für kulturelle Veranstaltungen hat der gesponserte Veranstalter nur eingeschränkte Möglichkeiten, für den Sponsor als Werbeträger aufzutreten.

So ist beispielsweise - anders als bei einem Sportverein - die Aufnahme des Sponsornamens in die Bezeichnung der Kulturveranstaltung im Allgemeinen ebenso wenig möglich wie das Anbringen des Sponsornamens auf der Bühne, der Kulisse oder den Kostümen. Deshalb wird es für die Frage der Werbewirkung einer Kulturveranstaltung in besonderem Maße auch auf die (regionale) Bedeutung der Veranstaltung und deren Verbreitung in der (regionalen) Öffentlichkeit ankommen. Aus dieser Sicht bestehen keine Bedenken, Sponsorleistungen für kulturelle Veranstaltungen gemeinnütziger Körperschaften (insbesondere Konzert-, Opern- und Theateraufführungen) mit entsprechender (regionaler) Breitenwirkung dann als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn die Tatsache der Sponsortätigkeit angemessen in der Öffentlichkeit bekannt gemacht wird. Von einer solchen Bekanntmachung wird insbesondere in folgenden Fällen ausgegangen werden können:

- Erwähnung des Sponsor 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
- redaktionell Berichterstattung in den (regionalen) Massenmedien.

Diese Regelungen sind sinngemäß auch für begünstigte Spendenempfänger anzuwenden.

164

Seitens desjenigen, der die Absetzung des hingegebenen Betrages als Betriebsausgabe begehrt, ist dafür Sorge zu tragen, dass die Werbewirksamkeit durch entsprechende Beweismittel (zB Plakate, Fotos, Zeitungsausschnitte) jederzeit nachgewiesen werden kann.

Beispiel 1:

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.

Beispiel 2:

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.

1.2.2.3 Mischbetriebe**165**

Liegt ein einheitlicher (unteilbarer) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, der in einem Teilbereich ausschließlich ein ideelles und in einem anderen Teilbereich ausschließlich ein materielles Mittel zur Erreichung der begünstigten Zwecke darstellt, geht der Charakter als unentbehrlicher Hilfsbetrieb solange nicht verloren, als der materielle Teilbereich des konkreten Einzelbetriebes nicht wesentlich ist.

Der materielle Teilbereich kann jedenfalls erst dann als eigenständiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb angesehen werden, wenn er die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Teilbetriebes erfüllen würde (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 5579 ff). Der bloße Umstand, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb mehrere Kunden hat, führt nicht dazu, dass je Kunde ein selbständiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.

166

Ein unteilbarer wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt dann vor, wenn eine organisatorische Trennung in der Art von Teilbetrieben aus wirtschaftlichen, organisatorischen oder ähnlichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar ist oder die Führung des ein ideelles Mittel zur Erreichung des begünstigten Zweckes darstellenden Betriebes ohne die Inkaufnahme des materiellen Teilbereiches nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen möglich ist.

Bloße Schwierigkeiten, eine rechnerische Abgrenzung des ideellen vom materiellen Teilbereich vorzunehmen, führen hingegen nicht zur Unteilbarkeit des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes.

167

Wesentlich ist der materielle Teilbereich eines unteilbaren wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dann, wenn entweder die auf ihn entfallenden Umsätze mehr als ein Viertel des Umsatzes des betreffenden konkreten Geschäftsbetriebes betragen oder die Inanspruchnahme bzw. Auslastung dieses Betriebes zu mehr als 25% durch diesen Bereich erfolgt.

In diesem Fall kann je nach den Relationen ein entbehrlicher Hilfsbetrieb oder ein begünstigungsschädlichen Betrieb vorliegen (hinsichtlich der Abgrenzung siehe Rz 178).

Beispiel 1:

Der Küchenbetrieb eines Altersheim versorgt nicht nur die Heimbewohner selbst, sondern bietet seine Dienste als kantinenähnlicher Betrieb auch in der Umgebung befindlichen Unternehmen zur Verköstigung der Mitarbeiter an. In einem derartigen Fall ist der reine Heimbetrieb vom Küchenbetrieb zu trennen und es ist lediglich hinsichtlich des Küchenbetriebes auf die Wesentlichkeit des materiellen Bereiches abzustellen. Werden bspw. mehr als ein Viertel der Mittagsmenüs für die Verköstigung von Mitarbeitern von außenstehenden Unternehmern hergestellt, liegt kein unentbehrlicher Hilfsbetrieb mehr vor.

Beispiel 2:

Ein Studentenheim wird im Sommer als Hotelbetrieb geführt. Selbst wenn die Umsätze des Hotelbetriebes nicht mehr als 25% des Gesamtumsatzes (Studentenheim und Hotel) betragen, stellt der Hotelbetrieb einen eigenständigen begünstigungsschädlichen Betrieb dar.

1.2.2.4 Sozialdienste

1.2.2.4.1 Allgemeines

168

Als Sozialdienste sind insbesondere Tätigkeiten von Körperschaften, auf welche die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO zutreffen, in folgenden Bereichen anzusehen:

Art des Sozialdienstes	Beispiele für Personen
Sanitäts-, Rettungs- und Krankentransport	Ärzte, Sanitäter, Bergretter, Flugretter, Fahrer, Flugbegleiter, usw.,
Kranken-, Alten- und Behindertenbetreuung	Ärzte, Schwestern, Pfleger, Hauskrankenpfleger, Psychologen, Sozialbegleiter usw.,
Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge	Kindergärtner, Erzieher, Psychologen, Sozialhelfer, "Streetworker", Familienhelfer, usw.,

Resozialisierung und Suchtgiftbekämpfung	Sozialarbeiter, Therapeuten, Bewährungshelfer usw.
Armen- und Flüchtlingsbetreuung	Personen, die Hilfe bspw. bei Behördengängen und Wohnungssuche leisten
Katastrophen- und Zivilschutz	Einsatzkräfte der Feuerwehr, Führer von Suchhunden
ähnliche Tätigkeiten, um Menschen in Not zu helfen	
Ausbildungstätigkeiten für die genannten Zwecke	Vortragende in Sanitäts- oder Zivilschutzkursen

169

Keinen unentbehrlichen Hilfsbetrieb stellen dabei Tätigkeiten dar, die in der gleichen Art und Weise auch von steuerpflichtigen Betrieben im räumlichen Nahebereich erbracht werden können.

Beispiel:

Eine Rettungsorganisation führt auch Krankentransporte ohne das Erfordernis der Anwesenheit eines Sanitäters durch (zB Krankentaxi-Fahrten). Da derartige Fahrten auch von steuerpflichtigen Mietwagengewerbetreibenden durchgeführt werden, liegt diesbezüglich kein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vor.

1.2.2.4.2 Betriebsausgabenfiktion

170

Begünstigte Rechtsträger, die ausschließlich oder weitaus überwiegend (90%) auf dem Gebiet der Sozialdienste tätig sind, können bei der Prüfung der Frage, ob hinsichtlich der erzielten Betriebsergebnisse ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO vorliegt (dh. allenfalls erzielte Überschüsse als Zufallsgewinne anzusehen sind), für die von ihnen direkt im Sozialdienst - in Rz 168 beispielhaft angeführten - tätigen freiwilligen Mitarbeitern tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung die in Rz 775 und 776 angeführten pauschalen Kostenersätze auch dann als Betriebsausgabe ansetzen, wenn diese Beträge nicht ausbezahlt werden.

171

Voraussetzung ist aber, dass die tatsächliche Einsatzleistung der einzelnen freiwilligen Helfer durch exakte Aufzeichnungen dokumentiert ist. Dies gilt auch für die in Rz 772 und 773

genannten Beträge. Werden jedoch die dort vorgesehenen Jahreshöchstbeträge für den einzelnen Mitarbeiter überschritten, ist für den Überschreibungsbetrag ein Ansatz als fiktive Betriebsausgabe ausgeschlossen.

Beispiel:

Eine Rettungsorganisation erzielt ohne Ansatz der oben beschriebenen fiktiven Betriebsausgaben laufend Überschüsse. Nach Ansatz der nicht ausbezahlten pauschalen Kostenersätze werden lediglich in vereinzelten Jahren geringfügige Überschüsse erzielt.

Die Tätigkeit der Rettungsorganisation ist daher als unentbehrlicher Hilfsbetrieb anzusehen; die fallweise auftretenden Überschüsse stellen Zufallsgewinne dar.

1.2.2.4.3 Krankenanstalten

172

Wird von einer Körperschaft, die im Sinne des Krankenanstaltengesetzes als gemeinnützig anerkannt ist, eine Krankenanstalt betrieben, gilt diese gemäß § 46 BAO jedenfalls als unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO. Die Feststellung der Gemeinnützigkeit iSd Krankenanstaltengesetzes obliegt der zuständigen Landesbehörde und hat Bindungswirkung für das Abgabenverfahren, obwohl im Feststellungsverfahren keine Parteistellung von Abgabenbehörden vorgesehen ist.

1.2.3 Entbehrlicher Hilfsbetrieb (§ 45 Abs. 1 BAO)

1.2.3.1 Begriff

173

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (siehe Rz 136 bis 143) einer begünstigte Zwecke verfolgenden Körperschaft ist dann entbehrlicher Hilfsbetrieb, wenn er sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecke darstellt, ohne unmittelbar (siehe Rz 153 und 154) dem definierten begünstigten Zweck zu dienen. Dies ist dann der Fall, wenn durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Abweichung von den im Gesetz, in der Satzung, im Stiftungsbrief oder in der sonstigen Rechtsgrundlage der Körperschaft festgelegten Zwecken nicht eintritt und die durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse der Körperschaft ausschließlich zur Förderung ihrer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen.

Beispiele:

Gesellige Veranstaltungen gemäß [§ 45 Abs. 1a BAO](#) (siehe zum kleinen Vereinsfest Rz 177a, 306 f), Marktverkaufsaktionen, zB Flohmarkt; Verkauf von Sportartikeln durch einen Sportverein nur an Vereinsmitglieder zu einem besonders günstigen Preis beziehungsweise ohne Gewinnaufschlag.

174

Es reicht aus, wenn der Vereinszweck durch den entbehrlichen Hilfsbetrieb indirekt gefördert wird. Trotzdem muss ein klar erkennbarer und einleuchtender Zusammenhang mit dem begünstigten Vereinszweck bestehen. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes dient, kann nicht als entbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden.

175

Dient der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zwar unmittelbar dem begünstigten Vereinszweck, steht er aber mit anderen abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art in größerem Umfang oder vermeidbar in Konkurrenz (siehe Abschnitt Rz 155 und 156), ist diese Tätigkeit ebenfalls als entbehrlicher Hilfsbetrieb zu beurteilen.

176

Mit dem entbehrlichen Hilfsbetrieb unterliegt der begünstigte Rechtsträger der Abgabepflicht (Körperschaftsteuer, siehe Rz 319 bis 428, Umsatzsteuer siehe Rz 429 bis 552). Die restlichen begünstigten Tätigkeitsbereiche der Körperschaft werden dadurch nicht berührt.

177

Entsprechend § 45 Abs. 1 BAO ist das dem entbehrlichen Hilfsbetrieb zugeordnete Vermögen je nach Art des Betriebes Betriebsvermögen oder land- und forstwirtschaftliches Vermögen. Die erzielten Einkünfte sind jenen aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen.

177a

Gesellige Veranstaltungen können bei Erfüllung der Voraussetzungen nach [§ 45 Abs. 1a BAO](#) einen entbehrlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb iSd [§ 45 Abs. 1 BAO](#) darstellen, wenn diese von einer oder von mehreren Körperschaften getragen werden, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllen. Zu den Abgrenzungskriterien siehe Rz 306 f.

177b

Erfüllt eine mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete Gliederung einer wahlwerbenden politischen Partei oder einer nahe stehenden Organisation die Voraussetzungen der [§§ 34 ff BAO](#) und ist somit gemeinnützig, kommt für deren gesellige Veranstaltungen eine Anwendung des [§ 5 Z 12 KStG 1988](#) nicht in Betracht. Daher sind für solche gesellige Veranstaltungen derartiger Gliederungen die Bestimmungen betreffend das "kleine Vereinsfest" nach [§ 45 Abs. 1a BAO](#) ebenfalls maßgebend (siehe Rz 306 bis 308). Dies gilt auch für rechtlich unselbständige territoriale Gliederungen derartiger Körperschaften.

1.2.3.2 Wesentlichkeitsprinzip

178

Liegt ein einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Mischbetrieb) im Sinn der Rz 165 vor, ist ein entbehrlicher Hilfsbetrieb gegeben, wenn der materielle Teil der Betriebstätigkeit zwar mehr als 25% aber weniger als 50% am Gesamtumfang beträgt.

1.2.3.3 Krankenanstalten

179

Als entbehrlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd § 45 Abs. 1 BAO gilt aber nach § 46 BAO jedenfalls der Betrieb einer Krankenanstalt, wenn die Begünstigungsvoraussetzungen der BAO grundsätzlich erfüllt werden, die Krankenanstalt selbst aber mit Gewinnerzielungsabsicht geführt wird.

1.2.4 Begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe und Gewinnbetriebe (§ 44 Abs. 1 BAO, § 45 Abs. 3 BAO)

1.2.4.1 Begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe

180

Werden wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, auf welche die Voraussetzungen für unentbehrliche oder entbehrliche Hilfsbetriebe nicht zutreffen, kommen dem Rechtsträger die in den einzelnen Abgabengesetzen vorgesehenen Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet nicht zu, dh. er unterliegt uneingeschränkt der Abgabepflicht.

Dies trifft zu, wenn

- dem Geschäftsbetrieb nur mehr materielle Bedeutung zukommt (dh. er dient nur mehr zur Beschaffung finanzieller Mittel) oder
- ein verschiedene Betätigungen umfassender einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb überwiegend materielle Zwecke erfüllt.
- Der Verein unterhält einen schädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Der Verlust abgabenrechtlicher Begünstigungen tritt auch dann ein, wenn die Verfolgung begünstigter Zwecke in der Rechtsgrundlage verankert ist und in der tatsächlichen Geschäftsführung erfolgt.

Hinsichtlich der Möglichkeit zur Erteilung einer Ausnahmegenehmigung siehe Rz 184 bis 202.

1.2.4.2 Gewinnbetrieb

1.2.4.2.1 Allgemeines

181

Der Verlust aller abgabenrechtlichen Begünstigungen tritt gemäß § 44 Abs. 1 BAO ein, wenn der Rechtsträger Betriebe in Gewinnabsicht unterhält. Ob der Gewerbebetrieb oder der land- und forstwirtschaftliche Betrieb bzw. in analoger Anwendung auch eine Betätigung iSd

§ 22 EStG 1988 (Erzielen von Einkünften aus selbständiger Arbeit) ein Mittel zur Erreichung der in der Rechtsgrundlage verankerten ideellen Zwecke darstellt oder nicht, ist bedeutungslos. Es kann daher auch ein dem Grunde nach unentbehrlicher Hilfsbetrieb auf Grund erkennbaren Gewinnstrebens oder nachhaltiger Gewinne seine Eigenschaft verlieren und zum Verlust aller abgabenrechtlichen Begünstigungen führen.

Hinsichtlich der Möglichkeit zur Erteilung einer Ausnahmegenehmigung siehe Rz 184 bis 202.

1.2.4.2.2 Nichteintritt abgabenrechtlicher Begünstigungen

182

Die abgabenrechtlichen Begünstigungen gehen solange nicht verloren, als in der Rechtsgrundlage einer Körperschaft neben der Verfolgung begünstigter Zwecke die Führung von Gewinnbetrieben zur Erlangung von Mitteln zur Verfolgung dieser Zwecke zwar vorgesehen ist, hievon jedoch noch nicht Gebrauch gemacht wird (VwGH 2.7.1953, 2019/51; 1.7.1955, 0469/52).

183

Die Gründung einer bzw. die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, in die der Gewinnbetrieb eingebracht wird, führt nicht zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen der begünstigte Zwecke verfolgenden Körperschaft, da insoweit Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988 erzielt werden und diese daher dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen sind.

1.2.5 Ausnahmegenehmigung (§ 44 Abs. 2 BAO, § 45a BAO)

1.2.5.1 Allgemeines

1.2.5.1.1 Eintritt des Verlustes abgabenrechtlicher Begünstigungen

184

Das Unterhalten eines

- Gewerbebetriebes oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (vgl. § 44 Abs. 1 BAO),
- eines begünstigungsschädlichen Betriebes (vgl. § 45 Abs. 3 letzter Satz BAO; siehe hiezu Rz 180 bis 184) bzw.
- in sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen auch das Ausüben einer selbstständigen Tätigkeit iSd § 22 EStG 1988
- sowie eine entsprechende mitunternehmerische Beteiligung an derartigen Betrieben

führt dazu, dass einer Körperschaft, die begünstigte Zwecke iSd §§ 34 ff BAO verfolgt, die entsprechenden Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet im Jahr der Eröffnung und

in der Folge bis zum Jahr, das der Einstellung dieses Betriebes folgt, nicht (mehr) zukommen.

1.2.5.1.2 Kein Eintritt des Verlustes abgabenrechtlicher Begünstigungen

185

Die Betätigung einer Körperschaft im Rahmen

- eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes (vgl. [§ 45 Abs. 2 BAO](#); siehe hierzu Rz 151 bis 156),
- eines entbehrlichen Hilfsbetriebes (vgl. [§ 45 Abs. 1 BAO](#); siehe hierzu Rz 173 bis 179) sowie
- der Vermögensverwaltung (vgl. [§ 47 BAO](#); siehe hierzu Rz 215 bis 221)

steht hingegen den abgabenrechtlichen Begünstigungen nicht entgegen.

1.2.5.1.3 Instrumente zur Vermeidung des Verlustes abgabenrechtlicher Begünstigungen

186

Um bei Ausübung der in Rz 184 angeführten Betätigungen den Verlust sämtlicher abgabenrechtlichen Begünstigungen für den begünstigten Bereich der Körperschaft zu vermeiden, bestimmt [§ 44 Abs. 2 BAO](#), dass bei ansonsten eintretender Vereitelung oder wesentlicher Gefährdung des begünstigten Zweckes (siehe Rz 188) das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt (siehe Rz 204) ermächtigt ist, von der Geltendmachung der Abgabepflicht ganz oder teilweise abzusehen (siehe Rz 195 bis 197).

187

Bei Umsätzen unter 40.000 Euro (bzw. bis 2001 unter 500.000 S) netto pro Jahr sieht [§ 45a BAO](#) eine automatische Ausnahmegenehmigung vor (siehe Rz 198 und 199).

1.2.5.2 Voraussetzungen für die Erteilung bzw. Nichterteilung einer Ausnahmegenehmigung

1.2.5.2.1 Gründe für eine Erteilung

188

Die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung setzt nach [§ 44 Abs. 2 erster Satz BAO](#) voraus, dass ohne Absehen von der Abgabepflicht der vom Rechtsträger verfolgte begünstigte Zweck vereitelt oder wesentlich gefährdet wäre.

1.2.5.2.2 Gründe für die Nichterteilung

1.2.5.2.2.1 Nichtvorliegen der Verfolgung begünstigter Zwecke

189

Liegt in sämtlichen oder wesentlichen Bereichen der Tätigkeit der Körperschaft eine Verfolgung begünstigter Zwecke nicht vor, dh. hat sie nach der tatsächlichen Geschäftsführung das (nahezu) ausschließliche Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes, ist ein allfällig eingebrachter Antrag abzuweisen.

Beispiel:

Ein Verein beabsichtigt zwar nach seinen Statuten die Förderung der Künste, veranstaltet aber nach seiner tatsächlichen Geschäftsführung nur entgeltlich Konzerte im Rahmen eines mit Gewinnabsicht unternommenen Betriebes (VwGH 27.7.1994, 91/13/0222).

1.2.5.2.2 Nichtunterhalten eines begünstigungsschädlichen Betriebes

190

Wird ein zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen führender Betrieb gar nicht unterhalten; dh. die Körperschaft weist ausschließlich unentbehrliche bzw. entbehrliche Hilfsbetriebe auf oder sie verwaltet lediglich Vermögen, hat ein auf Grund eines entsprechenden Antrages ergangener Bescheid den Hinweis zu enthalten, dass trotz der formalen Abweisung des Antrages keine Steuerpflicht der begünstigten Vereinstätigkeit eintritt.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Kulturverein veranstaltet Konzertveranstaltungen und vermietet eine im Erbweg erworbene Wohnung. Da beide Tätigkeiten weder einen Gewerbebetrieb bzw. land- und forstwirtschaftlichen Betrieb noch einen begünstigungsschädlichen Betrieb im Sinne des § 45 Abs. 3 BAO darstellen, ist keine Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO zu erteilen.

1.2.5.2.3 Keine Vereitelung oder wesentliche Gefährdung des begünstigten Zweckes

191

Wird die Erreichung der begünstigten Zwecke trotz Eintrittes der vollen Abgabepflicht nicht vereitelt oder wesentlich gefährdet, ist keine Ausnahmegenehmigung zu erteilen. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn die Vereinstätigkeit durch das Vorhandensein ausreichender liquider Mittel gewährleistet ist.

Beispiel:

Eine begünstigte Zwecke verfolgende Körperschaft unterhält einen Gewerbebetrieb, der laufend hohe Gewinne abwirft; zudem ist durch letztwillige Zuwendungen, Schenkungen, usw. ein hohes Vereinsvermögen vorhanden. Da ausreichend liquide Mittel zur Erreichung des begünstigten Zweckes vorhanden sind, ist diesfalls eine Ausnahmegenehmigung nicht zu erteilen.

Dem Verein kommen in einem solchen Fall daher Begünstigungen trotz eines grundsätzlichen Verfolgens begünstigter Zwecke nicht zu.

1.2.5.3 Umfang der Ausnahmegenehmigung

1.2.5.3.1 Wirkung der Ausnahmegenehmigung

192

Eine positive Bescheiderteilung bzw. eine automatisch eingetretene Ausnahmegenehmigung gemäß § 45a BAO stellt nur jene Rechtsstellung wieder her, die vor der Führung eines begünstigungsschädlichen Betriebes im Sinne der Rz 184 bestanden hat.

1.2.5.3.2 Zeitlicher Geltungsbereich

193

Für welche Zeiträume bzw. Zeitpunkte der Begünstigungsbescheid Wirkung entfaltet, hängt von seinem Spruch ab. Beispielsweise kann ein derartiger Bescheid Wirkung entfalten

- ab einem bestimmten Zeitpunkt (zB ab Antragstellung oder Bescheidzustellung)
- für alle offenen Veranlagungen;
- für nach Bescheidzustellung entstandene Abgabenansprüche oder auch
- für Abgaben, die bereits bescheidmäßig festgesetzt sind; diesfalls sind die jeweiligen Abgabenbescheide gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu ändern oder aufzuheben.

194

Anträge auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung können auch mit dem Einreichen der Abgabenerklärungen, in einem offenen Berufungsverfahren sowie in einem wiederaufgenommenen Verfahren gestellt werden.

1.2.5.3.3 Teilweises Absehen von der Abgabepflicht

195

In der Regel wird von der Abgabepflicht nicht zur Gänze abgesehen. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen bleibt die Abgabepflicht vielmehr für den steuerschädlichen Betrieb (ebenso wie die Abgabepflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach § 45 Abs. 1 BAO) bestehen (VwGH 23.2.1971, 1617/70).

196

Nur in besonders gelagerten Einzelfällen kann hinsichtlich eines begünstigungsschädlichen Betriebes auch insoweit teilweise von der Geltendmachung der vollen Abgabepflicht abgesehen werden, als nur ein bestimmter Anteil des daraus erzielten Gewinnes der Besteuerung unterzogen wird (VwGH 5.12.1984, 83/13/0197).

1.2.5.3.4 Vollständiges Absehen von der Abgabepflicht

197

Eine Ausnahmewirkung auch für den begünstigungsschädlichen Betrieb und somit ein vollständiges Absehen von der Abgabepflicht kommt nur in Ausnahmefällen zum Tragen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn

- der begünstigungsschädliche Betrieb nur von untergeordneter Bedeutung ist,
- die Körperschaft ohne diesen Betrieb die begünstigten Ziele nicht erreichen könnte und
- eine Wettbewerbsbeeinträchtigung nicht gegeben ist (VwGH 23.2.1971, 1617/70).

1.2.5.4 Automatische Ausnahmegenehmigung (§ 45a BAO)

1.2.5.4.1 Allgemeines

198

Gemäß § 45a BAO ist eine schriftliche Ausnahmegenehmigung - und damit auch eine entsprechende Antragstellung nach § 44 Abs. 2 BAO - dann nicht erforderlich, wenn die Umsätze aus sämtlichen begünstigungsschädlichen Betrieben im Veranlagungszeitraum den Betrag von 40.000 Euro nicht übersteigen. Diese von Gesetzes wegen erteilte Ausnahmegenehmigung setzt voraus, dass alle grundsätzlichen Erfordernisse für die Annahme begünstigter Zwecke sowohl nach der Rechtsgrundlage (siehe Rz 105 bis 107) als auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung (siehe Rz 126 bis 130) gegeben sind und die Überschüsse aus den begünstigungsschädlichen Betrieben für begünstigte Zwecke des Rechtsträgers Verwendung finden.

Durch die Fiktion des § 45a BAO wird bewirkt, dass die abgabenrechtlichen Begünstigungen wegen der Förderung begünstigter Zwecke erhalten bleiben und die Steuerpflicht der begünstigungsschädlichen Betriebe gegeben ist.

199

Wird die für die Anwendung des § 45a BAO maßgebliche Umsatzgrenze in einem Jahr überschritten oder strebt der Rechtsträger eine weitergehende Begünstigung (dh. eine auch einen begünstigungsschädlichen Betrieb einschließende Befreiung; siehe hierzu Rz 197) an, ist weiterhin eine Antragstellung im Sinne des § 44 Abs. 2 BAO erforderlich.

1.2.5.4.2 Gemeinsames Unterhalten von begünstigungsschädlichen Betrieben durch mehrere Rechtsträger

200

Rechtslage bis zur Veranlagung 2015

Werden gemäß [§ 44 Abs. 1 BAO](#) zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen führende Betriebe von mehreren Rechtsträgern gemeinsam in Form einer mitunternehmerischen Betätigung betrieben, führt dies prinzipiell bei jedem begünstigten Rechtsträger zur Rechtsfolge des [§ 44 Abs. 1 BAO](#), sofern aus diesem Betrieb die

Umsatzgrenze von 40.000 Euro überschritten wird. Dies gilt auch dann, wenn zwar der Umsatzanteil pro Körperschaft weniger als die Grenze des [§ 45a BAO](#) beträgt, der Gesamtbetrieb diese aber überschreitet, sodass insoweit die automatische Ausnahmegenehmigung keine Anwendung findet. Um den Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen zu vermeiden, muss daher jede einzelne Körperschaft einen entsprechenden Antrag nach [§ 44 Abs. 2 BAO](#) einbringen.

Beispiel:

Drei gemeinnützige Sportvereine veranstalten in Form einer Mitunternehmerschaft, an der sie zu gleichen Teilen beteiligt sind, gemeinsam ein den Rahmen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes übersteigendes Zeltfest (siehe Rz 306 bis 308). Der Gesamtumsatz beträgt 50.000 Euro.

Obwohl bei jedem einzelnen Verein die Umsatzgrenze des § 45a BAO nicht erreicht wird, muss jeder einzelne Verein einen Antrag nach § 44 Abs. 2 BAO stellen, um den Verlust abgabenrechtlicher Begünstigungen zu vermeiden.

Dieselben Grundsätze gelten auch dann wenn ein gemeinnütziger Verein und eine Freiwillige Feuerwehr gemeinsam ein Fest veranstalten, wenn auch hier eine mitunternehmerische Tätigkeit begründet wird.

Rechtslage ab der Veranlagung 2016

Werden gemäß [§ 44 Abs. 1 BAO](#) zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen führende Betriebe von mehreren Rechtsträgern gemeinsam in Form einer mitunternehmerischen Betätigung betrieben, führt dies prinzipiell bei jedem begünstigten Rechtsträger zur Rechtsfolge des [§ 44 Abs. 1 BAO](#), sofern durch die mitunternehmerische Betätigung die Umsatzgrenze von 40.000 Euro (netto) überschritten wird. Maßgeblich ist daher nicht der Gesamtumsatz des Betriebes, sondern der auf den einzelnen Beteiligten entfallende Umsatz. Kann der Umsatz den einzelnen Beteiligten nicht eindeutig zugeordnet werden, ist der Umsatz nach dem Verhältnis der Aufteilung des Reinerlöses aus der gemeinschaftlichen Betätigung aufzuteilen.

200a

Nach [§ 45 Abs. 1a BAO](#) ist bei Auslagerung der Verpflegung im Rahmen eines Vereinsfestes an einen Unternehmer (zB Gastwirt, Catering-Unternehmer) nicht von einer mitunternehmerischen Tätigkeit auszugehen. Die durch diesen Unternehmer erwirtschafteten Umsätze sind demnach gesondert zu betrachten und nicht dem Verein zuzurechnen und daher für die Umsatzgrenze von 40.000 Euro unbeachtlich.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Sportverein veranstaltet ein Vereinsfest in den Räumlichkeiten eines Gasthauses. Für die Verpflegung sorgt nicht der Verein, sondern die Gäste müssen von einer Speisekarte des Wirtes bestellen. Hier liegt keine

Mitunternehmerschaft vor und die Umsätze des Wirtes sind nicht dem Verein zuzurechnen.

201

Dies ist vor allem damit zu begründen, dass das Vorliegen jener Voraussetzungen, die beim Verfahren zur Erteilung einer Ausnahmegenehmigung zu untersuchen sind, (zumindest theoretisch) bei einem Rechtsträger zur Erteilung führen können, beim anderen jedoch die Erlassung eines Ausnahmegenehmigungsbescheides versagt werden kann. Somit muss für jeden der beteiligten Rechtsträger eine eigenständige Beurteilung erfolgen.

Beispiel:

Von den im obigen Beispiel angeführten Körperschaften führen zwei den Erlös aus der begünstigungsschädlichen mitunternehmerischen Tätigkeit dem gemeinnützigen Vereinszweck zu; eine finanziert hingegen damit eine Urlaubsreise für den Vereinsvorstand.

Wird von den drei Vereinen jeweils ein Antrag auf Ausnahmegenehmigung gestellt, wäre diesem hinsichtlich der zwei erstgenannten Körperschaften – allenfalls unter Setzung von Bedingungen und Auflagen – stattzugeben; der Antrag der dritten Körperschaft wäre jedoch abzuweisen, wobei die Verwendung des Erlöses aus dem Vereinsfest es im Übrigen mit sich brächte, dass der Verein insgesamt (zumindest für jenen Veranlagungszeitraum, in dem das Fest stattgefunden hat) sämtlicher abgabenrechtlicher Begünstigungen verlustig würde.

202

Kommt einem Rechtsträger durch Erbschaft oder Schenkung eine Mitunternehmerbeteiligung zu, bleibt diese dann unschädlich, wenn sie ehestmöglich veräußert wird.

1.2.5.5 Entziehung der Ausnahmegenehmigung

203

Eine erteilte Ausnahmegenehmigung kann gemäß § 294 BAO unter bestimmten Bedingungen wiederum entzogen werden. Gründe hierfür sind insbesondere

- die in den Rz 189 und Rz 191 angeführten Gründe,
- Nichteinhaltung der erteilten Auflagen und Bedingungen (vgl. Rz 213 und 214),
- In Fällen, in denen die positive Bescheiderteilung auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben erfolgte (vgl. § 294 Abs. 1 lit. b BAO) entfaltet die erteilte Ausnahmegenehmigung keine Wirkung.

1.2.5.6 Zuständigkeit für Erteilung und Entziehung

204

Sachlich und örtlich zuständig für die Erteilung bzw. die Entziehung einer Ausnahmegenehmigung gemäß [§ 44 Abs. 2 BAO](#) ist jenes Finanzamt, das für die Erhebung

der Umsatzsteuer zuständig ist oder im Falle einer allfälligen Umsatzsteuerpflicht zuständig wäre.

Ändert sich auf Grund einer Verlegung des Sitzes der Körperschaft die örtliche Zuständigkeit, geht auch die Zuständigkeit für eine Entziehung einer bereits vorhandenen Ausnahmegenehmigung über.

1.2.5.7 Verfahren zur Erteilung einer Ausnahmegenehmigung

205

Ein Antrag auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung ist gemäß § 14, Tarifpost 6, Abs. 5 Z 4 GebG gebührenfrei.

Der Antrag ist an das Finanzamt zu stellen.

206

Der Antrag hat folgende Punkte zu enthalten:

- Zeitpunkt oder Zeitraum, ab dem er Wirkung entfalten soll,
- Erklärung, für welchen Betrieb die Ausnahmegenehmigung beantragt wird,
- Erklärung, ob eine teilweise oder volle (dh. auch für den begünstigungsschädlichen Betrieb) Ausnahmegenehmigung beantragt wird; im letzteren Fall wäre dies eingehend zu begründen,
- Erklärung, dass die Erträge aus dem begünstigungsschädlichen Betrieb ausschließlich für begünstigte Zwecke Verwendung finden,
- Erklärung, dass ohne Absehen von der Abgabepflicht die Erreichung des von der Körperschaft verfolgten begünstigten Zweckes vereitelt oder wesentlich gefährdet wäre ([§ 44 Abs. 2 BAO](#)).

207

Ein Antrag auf Ausnahmegenehmigung kann auch schon dann gestellt werden, wenn ein begünstigungsschädlicher Betrieb erst gegründet werden soll oder entsprechende Vorbereitungshandlungen getroffen werden.

208

Ein Antrag ist jedenfalls erforderlich, wenn abgabenrechtliche Begünstigungen auch für einen begünstigungsschädlichen Betrieb eintreten sollen. In einem derartigen Fall ist die Umsatzgrenze des § 45a BAO unbeachtlich. Siehe Rz 870 (Musteranträge).

1.2.5.8 Form und Inhalt von Bescheiden gemäß § 44 Abs. 2 BAO

1.2.5.8.1 Rechtsnatur des Ausnahmebescheides

209

Der Ausnahmegenehmigungsbescheid ist ein Ermessensbescheid, sodass die Entscheidung, ob einem entsprechender Antrag stattgegeben oder dieser abgewiesen wird, im Sinne des § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände getroffen werden muss (VwGH 5.12.1984, 83/13/0197).

210

Der Ausnahmebescheid ist mit Berufung und VwGH/VfGH-Beschwerde bekämpfbar.

211

Eine Ausnahmegenehmigung ist insoweit kein Feststellungsbescheid, als nicht darüber abgesprochen wird, dass der Bescheidadressat alle Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO tatsächlich erfüllt oder ob ein bestimmter Betrieb als begünstigungsschädlicher Betrieb im Sinne des § 45 Abs. 3 BAO oder als Gewerbebetrieb zu beurteilen ist.

1.2.5.8.2 Notwendige Spruchbestandteile

212

Eine Ausnahmegenehmigung hat als Spruchbestandteil jedenfalls zu enthalten:

- den Ausspruch, dass der begünstigte Rechtsträger, an den der Bescheid adressiert ist, abgabenrechtliche Begünstigungen trotz Unterhaltens eines begünstigungsschädlichen Betriebes nicht verliert sowie
- den Umfang, hinsichtlich dessen von der Geltendmachung einer Abgabepflicht abgesehen wird.

Darüber hinaus ist das Setzen von Bedingungen und Auflagen möglich.

1.2.5.8.3 Bedingungen und Auflagen

213

§ 44 Abs. 2 zweiter Satz BAO bestimmt, dass die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung von Bedingungen und Auflagen abhängig gemacht werden kann, die mit der Erfüllung der begünstigten Zwecke zusammenhängen.

Der Bescheidspruch hat die Auflage zu enthalten, dass die Überschüsse des begünstigungsschädlichen Betriebes nur für die begünstigten Zwecke der Körperschaft Verwendung finden dürfen.

214

Weist die Rechtsgrundlage einer Körperschaft einen sanierbaren Mangel auf (zB mangelhafte Auflösungsbestimmung), bestehen keine Bedenken, in den Spruch des Bescheides die auflösende Bedingung aufzunehmen, diese Mängel innerhalb einer bestimmten angemessenen Frist zu beseitigen (siehe Rz 111).

1.2.6 Vermögensverwaltung

1.2.6.1 Begriff

1.2.6.1.1 Allgemeines

215

Entsprechend § 47 BAO schaden jene wirtschaftlichen Betätigungen, welche eine Körperschaft im Rahmen der Vermögensverwaltung gemäß § 32 BAO vornimmt, der Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen nicht.

216

Daraus ergibt sich, dass ein Verein nicht alle Einnahmen sofort den begünstigten Zwecken zuführen muss, sondern dass auch die Möglichkeit der Bildung von Rücklagen besteht. Dieses Vereinsvermögen kann, ohne dass dadurch die abgabenrechtliche Begünstigung gefährdet wird, auch gewinnbringend im Rahmen der im § 32 BAO vorgezeichneten Möglichkeiten angelegt werden, um den daraus fließenden Erlös wieder den begünstigten Zwecken zuzuleiten. Siehe aber Rz 129.

217

Wird die Vermögensverwaltung jedoch zum Selbstzweck im Sinne einer vom begünstigten Zweck unabhängigen Vermögenshortung oder Vermehrung, gehen dadurch die abgabenrechtlichen Begünstigungen verloren.

Erhält der Rechtsträger im Erb- und Schenkungswege Vermögen, das nicht leicht in liquide Mittel umgewandelt werden kann (zB Einfamilienhäuser, Mietwohngrundstücke), gehen die abgabenrechtlichen Begünstigungen nicht wegen des Ansammelns eines unangemessen hohen Vermögens verloren, wenn durch dieses Vermögen der Zweck der Körperschaft (mit)finanziert wird oder das Vermögen innerhalb einer angemessenen Frist veräußert wird. Zur Frage der Erteilung einer Ausnahmegenehmigung wegen des Unterhaltens begünstigungsschädlicher Betriebe in solchen Fällen siehe Rz 190.

1.2.6.1.2 Arten der möglichen Betätigung im Rahmen der Vermögensverwaltung

218

Nach [§ 32 BAO](#) liegt Vermögensverwaltung insbesondere dann vor, wenn bewegliches oder unbewegliches Vermögen genutzt (zB Kapitalvermögen verzinslich angelegt, Grundstücke vermietet) oder veräußert (zB Wertpapiere, sonstige unverbriefte Derivate, Grundstücke) wird. Daraus ergibt sich, dass Vermögensverwaltung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen ([§ 27 EStG 1988](#)), der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ([§ 28 EStG 1988](#)) und der sonstigen Einkünfte ([§ 29 EStG 1988](#)) vorliegt. Dabei sind auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen ([§ 30 EStG 1988](#)) und Spekulationsgeschäften ([§ 31 EStG 1988](#)) mitumfasst.

1.2.6.1.3 Einkünfte aus Kapitalvermögen

219

Dies sind vor allem Einkünfte aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften (Aktien, GmbH-Anteile) und Genossenschaften, Einkünfte aus einer Beteiligung als echter stiller Gesellschafter, Einkünfte aus Wertpapieren jeder Art (festverzinsliche Wertpapiere, Genussrechte, Investmentfondszertifikate usw.) und Einkünfte aus Sparguthaben und Forderungen.

Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen aber auch bei realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (zB Veräußerung von Aktien) und bei Einkünften aus Derivaten vor.

1.2.6.1.4 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

220

Hier kommen insbesondere Einkünfte aus der Überlassung von unbeweglichem Wirtschaftsgütern (zB Grundstücke und Gebäude), von Sachinbegriffen (zB einem aufgegebenen Betrieb siehe aber Rz 145 bis 150) und Rechtseinräumung gegen Entgelt (Lizenzvergabe, Urheberrechtsüberlassung, Baurechtseinräumung) in Betracht.

1.2.6.1.5 Sonstige Einkünfte

221

Darunter fallen wiederkehrende Bezüge (Renten), Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen und Spekulationsgeschäften (zB Veräußerung von Edelmetallen) und Einkünfte aus Leistungen (gelegentliche Vermittlungen, gelegentliche Vermietung beweglicher Gegenstände).

1.2.6.2 Abgrenzung zum Betriebsvermögen

1.2.6.2.1 Allgemeines

222

Die Unterscheidung Vermögensverwaltung – betriebliche Einkünfte erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen des Ertragssteuerrechtes.

Danach liegt Vermögensverwaltung nicht mehr vor, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, welches üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (VwGH 17.12.1998, 97/15/0060). Vermögensverwaltung im Sinne der steuerlichen Vorschriften ist eine auf Fruchtziehung aus dem zu erhaltendem Substanzwert gerichtete Tätigkeit. Im Gegensatz dazu ist eine im Vermögen begründete betriebliche Tätigkeit durch Ausnutzung substantieller Vermögenswerte mittels Umschichtung oder durch zusätzliche über die Aufgaben einer

Verwaltung hinausgehende Tätigkeit und Leistungen (VwGH 22.6.1983, 81/13/0157) gekennzeichnet.

Siehe auch EStR 2000 Rz 5418 ff.

1.2.6.2.2 Einkünfte aus Kapitalvermögen

223

Die Größe des Vereinsvermögens bedingt für sich allein noch nicht, dass dadurch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ausgelöst wird. Wird jedoch das Kapitalvermögen regelmäßig geschäftsmäßig umgesetzt, liegt eine betriebliche Tätigkeit vor.

224

Darlehensgewährungen an Mitglieder oder Nichtmitglieder sind solange als Vermögensverwaltung anzusehen, als dies nur gelegentlich vorkommt und fremdüblich abgewickelt wird. Fehlt es an der Fremdüblichkeit, ist bei Darlehen an Mitglieder oder ihnen nahe stehende Personen beziehungsweise bei Darlehen von Mitgliedern an die Körperschaft, von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen, wenn dadurch das Mitglied begünstigt wird.

225

Sind die oben unter Rz 219 beschriebenen Vermögensgüter Teil eines Betriebsvermögens (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Gewinnbetrieb), sind die damit erzielten Erträge auch im Rahmen dieses Betriebes zu erfassen. Als dem Betriebsvermögen zuzurechnende Kapitalien werden in der Regel höchstens Mittel in Höhe eines einjährigen Kapitalbedarfes des Betriebes angesehen werden (siehe auch Rz 129). Dies gilt auch bei steuerbefreiten Betrieben (zB unentbehrlicher Hilfsbetrieb).

226

Aufgrund der Personeneinheit kann die Körperschaft ihrem Betrieb auch kein Darlehen gewähren. Insofern handelt es sich um Einlagen oder Entnahmen.

227

Aufgrund des strengen Trennungsprinzips im Körperschaftsteuerrecht ist eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder die Alleingesellschafterstellung bei einer Kapitalgesellschaft, die einen (ausgelagerten) Gewerbebetrieb führt, selbst bei entscheidender Einflussnahme auf die Gestion der Gesellschaft kein Grund, darin eine gewerbliche Tätigkeit des Rechtsträgers zu erblicken, es sind daher die daraus erzielten Einkünfte unverändert der Vermögensverwaltung zuzuordnen.

1.2.6.2.3 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

228

Beschränkt sich die Tätigkeit auf das bloße Bestandgeben, handelt es sich um Vermögensverwaltung. Betriebliche Einkünfte liegen vor, wenn mit dieser Tätigkeit eine zusätzliche Dienstleistung oder besonderer Verwaltungsaufwand verbunden ist, wie dies etwa bei der Organisation eines Camping-, Golf- oder Tennisplatzes, weiters bei Zimmervermietungen, kurzfristigen Parkplatzvermietungen, Vermietung von Ausstellungsräumen, Messehallen, Park- und Hochgaragen in der Regel der Fall ist.

229

Ist jedoch auf Grund der Ausgestaltung des Pachtvertrages eine Mitunternehmerschaft (Unternehmerrisiko) von begünstigter Körperschaft und Pächter anzunehmen, übersteigt dies den Rahmen der Vermögensverwaltung.

230

Wurde der verpachtete Betrieb von der begünstigten Körperschaft ursprünglich selbst geführt, kann in der Verpachtung nur dann Vermögensverwaltung gesehen werden, wenn dadurch eine Betriebsaufgabe angenommen werden kann (siehe Rz 145 bis 150).

231

Werden unbewegliche Vermögensgüter oder Sachinbegriffe ohne Nebenleistungen überlassen, ist dies der Vermögensverwaltung zuzuordnen, selbst wenn es sich um die Verpachtung eines Betriebes handelt (land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, Gewerbebetrieb) handelt, der zB im Erbwege erworben und nie selbst geführt wurde.

1.2.6.2.4 Sonstige Einkünfte

232

Bei laufenden privaten Grundstücksveräußerungen oder Spekulationsgeschäften (auch für Dritte) werden die Grenzen der Vermögensverwaltung überschritten.

233

Wird Betriebsvermögen gegen Rente oder eine zum Betriebsvermögen gehörende Beteiligung veräußert, liegen diesbezüglich betriebliche Einkünfte vor.

1.2.7 Spendenbegünstigung (§ 4a EStG 1988)

234

Zur Spendenbegünstigung nach [§ 4a EStG 1988](#) siehe EStR 2000 Rz 1330 bis 1349.

Randzahlen 235 bis 252: *entfallen*

1.2.8 ABC der Vereinstätigkeiten

Ablösezahlung für Spielerabtretung

253

Siehe Rz 297 "Sportlerabläse"

Altmaterialiensammlung und Altmaterialienverwertung

254

Die Sammlung von Altmaterialien stellt ein weit verbreitetes Mittel dar, um Einnahmen für die Verfolgung begünstigter Zwecke zu erzielen.

Beispiel:

Von einem gemeinnützigen Verein werden an stark frequentierten, öffentlich zugänglichen Plätzen Container aufgestellt, in denen Altkleider deponiert werden können. Die Altkleider werden von zumeist in Beschäftigungsprogrammen (siehe hierzu auch "Beschäftigungsbetrieb") tätigen Dienstnehmern des Vereins gesammelt und erforderlichenfalls gereinigt bzw. repariert.

Soweit die zB in einem Bekleidungsdepot gesammelten Altmaterialien an bedürftige Personen abgegeben werden, liegt noch kein steuerpflichtiger Geschäftsbetrieb vor. Ein solcher ist erst gegeben, wenn Entgelte vereinnahmt werden. Dabei kann vom Vorliegen eines entbehrlichen Hilfsbetriebs ausgegangen werden, solange die aussortierten und zB wegen Unbrauchbarkeit an einen Händler weiterveräußerten Teile nicht von wesentlichem Umfang sind. Werden noch andere Teile der gesammelten Waren an solche Abnehmer veräußert, liegt insgesamt ein begünstigungsschädlicher Betrieb vor.

Ein begünstigungsschädlicher Betrieb ist auf Grund des Wettbewerbs mit gleichartigen steuerpflichtigen Betrieben auch dann gegeben, wenn die ggf. gereinigten und reparierten Kleidungsstücke in einem eigenen Verkaufslokal (zB Second-Hand-Shop) veräußert werden sollen. An Betriebsausgaben eines derartigen Handelsbetriebes können neben den üblichen Aufwendungen für Miete, Betriebskosten, Lohnaufwendungen für Dienstnehmer usw. der Wert der gespendeten Textilien (Wareneinsatz) sowie der Lohnaufwand und sonstige Aufwand für Reinigungs- und Reparaturmaßnahmen berücksichtigt werden. Es bestehen keine Bedenken den Wareneinsatz mit 70% des Bruttoverkaufspreise anzusetzen. Siehe auch Rz 261 "Beschäftigungsbetrieb".

Ansichtskartenverkauf

255

Der Verkauf von Ansichtskarten durch Musik- und Gesangsvereine ist nur insoweit Bestandteil des unentbehrlichen Hilfsbetriebs (siehe Rz 151 bis 156), als er mit Kultur- und Brauchtumsdarbietungen (siehe Rz 369) in Zusammenhang steht und die Ansichtskarten ein Motiv aufweisen, das mit der Vereinstätigkeit in Verbindung steht.

Die selben Rechtsfolgen treten bspw. auch beim Verkauf von Informationsbroschüren ein, in denen der Verein näher vorgestellt wird. Enthalten derartige Broschüren auch Inserate, gilt Rz 370 sinngemäß.

Beispiele:

a) Die verkauften Ansichtskarten bieten Bilder der vereinsmäßig organisierten Musikkapelle oder Volkstanzgruppe. Die erzielten Erlöse sind Teil des unentbehrlichen Hilfsbetriebes.

b) Die Karten enthalten überwiegend Landschaftsaufnahmen. Liegt ein Mischbetrieb vor (siehe Rz 165 bis 167), sind die daraus erzielten Erlöse dem materiellen Teilbereich zuzurechnen. Ansonsten liegt ein begünstigungsschädlicher Betrieb vor.

Ballveranstaltung**256**

Siehe Rz 306 bis 308 "Vereinsfest".

Basare**257**

Siehe Rz 285 "Marktverkaufsaktion".

Die von Vereinsmitgliedern selbst hergestellten Waren, zB Handarbeiten, Bäckereien usw. stellen Einlagen dar.

Bausteinaktion**258**

Einnahmen aus der Veräußerung von Bausteinen sind als Spenden anzusehen. Stehen die erzielten Erlöse jedoch mit einem Betrieb der Körperschaft in unmittelbarem Zusammenhang, sind sie wie die übrigen Einnahmen dieses Betriebes zu behandeln (siehe Rz 338).

Beispiel:

a) In Postwurfsendungen eines Sportvereines wird dazu aufgerufen, "Bausteine" zur Finanzierung einer neuen Sportstätte zu erwerben. Die dadurch erzielten Erlöse sind (wie die Erlöse aus Sportveranstaltungen) steuerfrei.

b) Der Eintrittspreis für eine Ballveranstaltung umfasst neben dem eigentlichen Eintrittsentgelt auch den Kaufpreis für den Erwerb eines Bausteins. Der gesamte Eintrittspreis zählt zu den Betriebseinnahmen der Veranstaltung. Siehe Rz 177a und 306 bis 308 "Vereinsfeste".

Behindertenwohnheim**259**

Ein Behindertenheim, das von einer Einrichtung geführt wird, die mildtätige Zwecke bzw. Zwecke der Fürsorge verfolgt, ist als unentbehrlicher Hilfsbetrieb anzusehen. Siehe auch "Heimbetrieb".

Benefizveranstaltung**260**

Siehe Rz 389 und 390.

Beschäftigungsbetriebe

261

Zum Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes (zB Behindertenwerkstätten) siehe Rz 378.

Stehen die vom begünstigten Rechtsträger unterhaltenen Betriebe nach Art der bspw. in Gastronomiebetrieben veräußerten Waren bzw. in Wäschereien erbrachten Dienstleistungen mit gleichartigen steuerpflichtigen Betrieben in Wettbewerb (siehe § 45 Abs. 2 lit. c BAO), ist idR vom Vorliegen eines begünstigungsschädlicher Betriebe auszugehen, wenn neben dem Beschäftigungsbetrieb keine andere begünstigte Tätigkeit angeboten wird (zB Aus- und Fortbildung, psychologische Betreuung, usw.). Dies selbst dann, wenn in solchen Betrieben versucht wird, Langzeitarbeitslose bzw. schwer vermittelbare Arbeitskräfte unter Anleitung entsprechend vorgebildeter Ausbildungskräfte (sogenannte "Schlüsselarbeitskräfte") auf eine Rückkehr in den Arbeitsmarkt vorzubereiten (sogenannte "Transitarbeitskräfte") und ihnen dabei zB durch die Bereitstellung zeitlich befristeter Arbeitsplätze Hilfestellung zu bieten.

Beispiele:

- a) Schwer Vermittelbare werden in einem Gastgewerbelokal, das sich seinem äußeren Erscheinungsbild nach in keiner Weise von dem eines Gewerbebetriebes unterscheidet, als Küchen- und Servierpersonal auf die Wiedereingliederung in den Arbeitsprozess vorbereitet.*
- b) In einem Second-Hand-Shop werden Bekleidungsstücke angeboten, die von Langzeitarbeitslosen sortiert und gereinigt bzw. ausgebessert wurden.*
- c) Ein Wäschereibetrieb eines Langzeitarbeitslosen-Projekts bietet seine Dienste zu marktüblichen Preisen Hotel- und Gastronomiebetrieben sowie Letztverbrauchern an.*

Siehe auch Rz 274 "Gastgewerbebetrieb".

Handelt es sich beim Beschäftigungsbetrieb nur um einen Teilaspekt der Vereinstätigkeit, wird idR ein entbehrlicher Hilfsbetrieb anzunehmen sein.

Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

262

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) ist dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Dies gilt auch dann, wenn die Körperschaft als beherrschender Gesellschafter anzusehen ist. Die Veräußerung der Beteiligung ist gleichfalls nicht körperschaftsteuerpflichtig.

Beteiligung an einer Personengesellschaft

263

Die Beteiligung an einer gewinnorientierten Personengesellschaft (GesBR, OHG, KG, stille Mitunternehmerschaft) stellt, sofern die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind,

einen schädlichen Geschäftsbetrieb dar. Dies gilt auch dann, wenn an der Gesellschaft ausschließlich gemeinnützige Rechtsträger beteiligt sind. Dies gilt nicht für reine Vermögensverwaltungsgesellschaften

Betriebsgesellschaft

264

Bedient sich eine Körperschaft zur Erfüllung ihres Vereinszwecks eines Dritten (Erfüllungsgehilfen), der in keinem Abhängigkeitsverhältnis steht, ist das Erfordernis der Unmittelbarkeit (§ 40 BAO) nicht gegeben (VwGH 26.6.2000, 95/17/0003).

Ein solches Abhängigkeitsverhältnis ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Körperschaft den Dritten auf Grund ihrer Gesellschafterstellung beherrscht. Es liegt aber auch dann vor, wenn der Dritte auf Grund eines Dienst- oder Werkvertrages für die Körperschaft tätig wird (siehe dazu auch Rz 120). In Einzelfällen kann es auch genügen, wenn zwischen der Körperschaft und dem Dritten kein direktes Leistungsverhältnis besteht, aber die begünstigte Körperschaft mit dem Dritten die Erbringung von Leistungen gegenüber den Geförderten vertraglich regelt.

Beispiel:

Ein Schwimmverein vereinbart mit dem Betreiber eines Hallenbades eine ermäßigte Eintrittsgebühr für seine Mitglieder, die dann zu bestimmten Zeiten den Schwimmsport im Bad ausüben können.

Bildungsreise

265

Die Veranstaltung einer Bildungsreise (zB im Rahmen von Kulturvereinen) stellt nur dann einen entbehrlichen (und nicht einen begünstigungsschädlichen) Hilfsbetrieb dar, wenn

- die Durchführung zu Selbstkosten erfolgt,
- Bildung bzw. Kultur, insbesondere das Kennenlernen fremder Regionen, satzungsmäßiger Vereinszweck ist und
- die Reise in Vorträgen und Diskussionen vor und nach der Fahrt Gegenstand der Bildungsarbeit des Vereines ist und damit auch in der tatsächlichen Geschäftsführung der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke dient.

Bootsanlegeplatz

266

- Die Zurverfügungstellung durch einen Sportverein ohne weitere Zusatzleistungen (zB entgeltliche Pflege und Wartung) stellt eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar (siehe hiezu Rz 215 bis 221).

- Werden die oben dargestellten Zusatzleistungen angeboten, können diese dann dem Sportbetrieb zugeordnet werden, wenn dadurch keine Wettbewerbssituation zu steuerpflichtigen Betrieben eintritt.

Buffet**267**

Siehe Rz 274 "Gastgewerbebetrieb".

Dritte-Welt-Läden**268**

Betriebe, in deren Rahmen in der Dritten Welt hergestellte Produkte vertrieben werden, stellen selbst bei einem Verein mit einem entsprechend begünstigten Förderziel (zB Jugendfürsorge, Entwicklungshilfe) je nach Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb oder einen Gewerbebetrieb dar.

Eintrittsgeld, Einhebung von**269**

Steht die Einhebung von Eintrittsgeldern in einem logischen und untrennbaren Zusammenhang mit dem begünstigten Vereinszweck (zB bei einem Museumsverein für die Gestattung der Besichtigung des Museums; bei einem Sportverein für den Besuch einer Sportveranstaltung), handelt es sich dabei um Einnahmen des unentbehrlichen Hilfsbetriebs.

Zu Eintrittsgeldern bei entgeltlichen Festveranstaltungen siehe Rz 306 bis 308 "Vereinsfest".

Entgeltliche Festveranstaltungen**270**

Siehe Rz 177a und 306 bis 308 "Vereinsfest".

Erholungsheim**271**

Siehe Rz 278 "Heimbetrieb".

Forschungsinstitut**272**

Eine derartige Einrichtung stellt bei einem Wissenschaft und Forschung dienenden Verein einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar. Siehe Rz 80 "Wissenschaft und Forschung".

Flohmarkt**273**

Siehe Rz 285 "Marktverkaufsaktion".

Gastgewerbebetrieb**274**

Die Führung einer gastronomischen Einrichtung stellt selbst dann, wenn die Abgabe von Speisen und Getränken nur an Mitglieder erfolgt, einen begünstigungsschädlichen Betrieb dar. Siehe auch Rz 261 "Beschäftigungsbetrieb".

Gästestunden (bei Sportvereinen)

275

Die entgeltliche Überlassung der Benutzung von Sportanlagen (zB von Tennisplätzen, Squash-Boxen, Eis- und Asphaltstockbahnen) durch Sportvereine an Nichtmitglieder ("Gäste") zählt zum Sportbetrieb des Vereines und ist daher als Teil des unentbehrlichen Hilfsbetriebs (ggf. Mischbetriebs) anzusehen.

Siehe auch Rz 298 "Sportplatzvermietung".

Gesellige und gesellschaftliche Veranstaltung

276

Siehe Rz 177a und 306 bis 308 "Vereinsfest".

Grundstücksveräußerung

276a

Zu Einkünften aus der Veräußerung von Grundstücken siehe Rz 420a f und Rz 427a. Zur Umsatzsteuerbefreiung siehe Rz 473.

Handelsbetrieb

277

Der Handel mit Waren durch einen begünstigten Rechtsträger stellt grundsätzlich einen begünstigungsschädlichen Handelsbetrieb dar. Dies gilt auch dann, wenn an Mitglieder der Körperschaft lediglich Waren verkauft werden, die mit dem begünstigten Zweck des Rechtsträgers in einem gewissen Zusammenhang stehen und die begünstigten Zwecke damit nur materiell gefördert werden sollen.

Vom Vorliegen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes kann nur ausgegangen werden, wenn zB Zugehörigkeitskennzeichen (Embleme, Abzeichen, usw.) veräußert werden, die Veräußerung nur an Mitglieder des begünstigten Rechtsträgers erfolgt und die diesbezügliche Tätigkeit des Vereins nicht als Teil eines begünstigungsschädlichen Handelsbetriebs (zB Fanartikelverkaufs) anzusehen ist. Davon abgesehen wird ein entbehrlicher Hilfsbetrieb nur angenommen werden können, wenn

- die verkauften Gegenstände mit dem begünstigten Zweck des Rechtsträgers in unmittelbarem Zusammenhang stehen (zB Sportgeräte, Trainingsartikel, Erste-Hilfe-Koffer),
- die Gegenstände nur zu den Selbstkosten abgegeben werden,

- der Umfang der Betätigung nicht über das zur Versorgung der Mitglieder erforderliche Ausmaß hinausgeht,
- die Einnahmen aus dieser Betätigung im Verhältnis zu den übrigen Vereinseinnahmen nur eine untergeordnete Rolle spielen und
- die Betätigung nicht Teil eines begünstigungsschädlichen Handelsbetriebes ist.

Beispiele:

Ein Sportverein veräußert durch den Platzwart an seine Mitglieder Vereinsfahnen sowie Trainingsanzüge mit dem Vereinseblem zu Selbstkosten. Es liegt ein entbehrlicher Hilfsbetrieb vor.

Ein Verein veräußert an mehreren Verkaufsstellen Fahnen, Trainingsanzüge, T-Shirts, Schirme usw. mit dem Vereinseblem. Ungeachtet eines gewissen Zusammenhanges mit dem Vereinszweck liegt ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb bzw. Gewerbebetrieb vor.

Heimbetrieb

278

Siehe Rz 372 sowie hinsichtlich der Frage, ob verschiedene Heime des Rechtsträgers eine wirtschaftliche Einheit bilden, Rz 137 bis 139.

Wird in einem Heim ein eigenes Buffet unterhalten, das nicht Teil eines einheitlichen Betriebes ist (zB zur Kommunikation der Heimbewohner nötig ist), liegt diesbezüglich – gleichgültig, ob es nur den Heimbewohnern oder auch Gästen zur Verfügung steht – ein begünstigungsschädlicher Betrieb vor. Bei Vorliegen eines einheitlichen Betriebes siehe Rz 165 bis 167 und Rz 178.

Jahrbuch, Herausgabe eines

279

Die entgeltliche Herausgabe eines Jahrbuches stellt einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar, wenn sie mit dem begünstigten Vereinszweck im Zusammenhang steht (zB Schulfestschrift eines Elternvereins, Festschrift zur Aufführung eines Konzertvereins) und dabei kein Gewinn erstrebt wird.

Zu Werbeeinschaltungen siehe Rz 370 und 371.

Jugendreise

280

Ist mit einer Jugendreise auch eine erzieherische Betreuung verbunden, liegt ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vor, wenn die Jugendfürsorge zum satzungsmäßigen Vereinszweck gehört. Sind die erzieherischen Aspekte bei einer solchen Reise dagegen völlig

untergeordnet (zB freie Zeitgestaltung, die Betreuung beschränkt sich auf die Zurverfügungstellung eines Quartiers), liegt ein begünstigungsschädlicher Betrieb vor.

Kantine

281

Siehe Rz 274 "Gastgewerbelokal".

Kommunikationslokal

282

Siehe Rz 309 "Vereinslokal".

Konzertveranstaltung eines Musikvereins

283

Die Veranstaltung von Konzerten durch einen Musikverein ist im Regelfall - mangelndes Gewinnstreben vorausgesetzt - als unentbehrlicher Hilfsbetrieb anzusehen. Der Annahme einer dem Gemeinwohl auf kulturellem Gebiet nützenden Tätigkeit iSd [§ 35 Abs. 2 BAO](#) steht es auch nicht entgegen, dass kulturelle Veranstaltungen generell einen Anziehungspunkt für ein kulturinteressiertes Publikum bilden und dadurch mittelbar, nämlich als Folge der Anwesenheit des Publikums, "regionale wirtschaftliche bzw. touristische Interessen" fördern (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0191](#)).

Vom Vorliegen eines Gewerbebetriebes ist hingegen dann auszugehen, wenn sich die Tätigkeit eines Vereines auf Grund vorliegender Gewinnerzielungsabsicht nicht mehr von der eines gewerblichen Konzertveranstalters unterscheidet (VwGH 14.10.2010, [2008/15/0191](#)).

Lotterie

284

Siehe Rz 389 und 390.

Marktverkaufsaktion

285

Siehe Rz 386 bis 388.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Verein veranstaltet über Jahre im Sommer einen Flohmarkt sowie in der Adventzeit einen Weihnachtsmarkt, bei dem gesammelte aber auch von den Vereinsmitgliedern selbst hergestellte Gegenstände angeboten werden. Der Erlös der Verkaufsaktionen fließt ausschließlich dem begünstigten Zweck zu. Trotz des bei jeder Veranstaltung erzielten Überschusses liegt ein entbehrlicher Hilfsbetrieb vor.

Mitgliedsbeiträge

286

Die Einhebung von Mitgliedsbeiträgen allein führt noch zu keinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, ausgenommen es handelt sich um einen (beispielsweise nach der konkret in Anspruch genommenen Leistung abgestuften) unechten Mitgliedsbeitrag.

Museums-Shop

287

Betreibt ein gemeinnütziger Museumsverein ein Museum, so stellt der Betrieb dieses Museums einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar. Zu dessen Einnahmen gehören neben den Eintrittsgeldern auch die Einnahmen aus dem Verkauf von Ausstellungskatalogen, Plakaten, Postkarten, Fotografien, Dias, Reproduktionen, Abgüssen, Nachbildungen und Bildbänden. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass es sich dabei um Darstellungen von Ausstellungsstücken des betreffenden Museums handelt, das Museum diese Gegenstände selbst herstellt oder herstellen lässt und die Gegenstände ausschließlich in dem betreffenden Museum vertrieben werden.

Werden in einem Museumsshop zB auch Darstellungen oder Nachbildungen künstlerischer Werke verkauft, die im Museumsbetrieb nicht gezeigt werden konnten, aber vom ausgestellten Künstler stammen oder sonst noch einen engeren Bezug zur Ausstellung haben, ist von einem entbehrlichen Hilfsbetrieb auszugehen.

Verkäufe von sonstigen Artikeln, bei denen ein solcher Zusammenhang zum Zweckbetrieb "Museum" nicht mehr gegeben ist, stellen einen begünstigungsschädlichen Betrieb dar. Gleiches gilt für den Verkauf von Speisen und Getränken.

Musik-, Tanz- und Gesangsveranstaltungen

288

Siehe Rz 303 "Unterhaltungsdarbietungen von Musik-, Brauchtums- und Gesangsvereinen".

Pferdebetreuung, Pensionstierhaltung

289

Übernimmt ein (Reit-)Verein das bloße Einstellen von Pferden ohne Betreuung der Pferde (Füttern, Ausmisten usw.), ist darin noch eine vermögensverwaltende Tätigkeit des Vereines zu erblicken. Die von einem Reitverein übernommene entgeltliche Pferdebetreuung (mit oder ohne Zurverfügungstellung von Einstellplätzen) stellt dagegen - je nach Vorliegen von Gewinnabsicht - einen Gewerbebetrieb bzw. einen anderen begünstigungsschädlichen Betrieb dar.

Punschbude, Betreiben einer

289a

Der Betrieb von Punsch- oder Glühweinständen durch einen gemeinnützigen Verein stellt einen entbehrlichen Hilfsbetrieb gemäß [§ 45 Abs. 1 BAO](#) dar, wenn der Spendensammelzweck eindeutig erkennbar ist.

Von den Mitgliedern unentgeltlich zur Verfügung gestellte Speisen oder Getränke (zB Weihnachtsbäckerei) stellen keine steuerpflichtigen Einnahmen, sondern Spenden dar, die in den Betrieb eingelegt werden und steuerlich unbeachtlich sind (siehe Rz 386).

Sollten für die Gewinnermittlung keine ausreichenden Unterlagen vorhanden sein, kann der Gewinn aus dem Betrieb der Punsch- oder Glühweinstände mit 10% der erzielten Betriebseinnahmen (Verkaufserlöse) angesetzt werden. Wenn Verkaufserlöse erzielt werden, die über den gemeinen Wert der angebotenen Speisen oder Getränke erheblich hinausgehen (mehr als 100%), ist dieser Teil ertragsteuerlich als Spende anzusehen und nicht bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen (siehe Rz 387a iVm EStR 2000 Rz 1330a).

Besteht neben dem Erwerb von Speisen oder Getränken zusätzlich die Möglichkeit, über separat aufgestellte Spendenboxen unentgeltliche Zuwendungen zu tätigen, stellen diese echte Spenden und somit keine Betriebseinnahmen dar.

Schutzhütte, Betrieb einer

290

Siehe Rz 374 bis 377.

Second-Hand-Shop

291

Siehe Rz 254.

Spekulationsgeschäfte

292

Veräußerungsgeschäfte eines begünstigten Rechtsträgers, die innerhalb der Spekulationsfrist im Sinne des [§ 31 EStG 1988](#) erfolgen, sind nicht steuerpflichtig, es sei denn, sie wären einem Betrieb zuzurechnen, der steuerpflichtig ist.

Spenden

293

Siehe Rz 158.

Spielerverkauf

294

Siehe Rz 297 "Sportlerablöse".

Sponsoreinnahmen

295

Siehe Rz 157 bis 164.

Sportbetrieb

296

Siehe Rz 366 bis 368.

Von einem Sportverein veranstaltete Fitnessveranstaltungen (zB Wandertagen, Laufveranstaltungen) stellen einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar.

Nicht zum Sportbetrieb gehören vom Verein betriebene Kantinen sowie die von ihm veranstalteten Vereinsfeste (siehe dazu die entsprechenden Stichwörter).

Sportlerablöse

297

Erlöse aus der Abtretung eines Sportlers stehen mit dem Sportbetrieb eines Sportvereines in einem unmittelbaren Zusammenhang und sind daher dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb zuzurechnen. Es sind daher auch die damit zusammenhängenden Ausgaben keine abzugsfähigen Betriebsausgaben.

Sportplatzvermietung

298

Die Vermietung von Sportplätzen (Tennisplätzen, Fußballplätzen, Squash-Boxen, usw.) zur unmittelbaren Sportausübung zählt zum Sportbetrieb und damit zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Sportvereins.

Startgeld, Einhebung von

299

Die Einhebung von Startgeldern bei einem von einem Sportverein veranstalteten Wettkampf, Turnier, usw. ist dem Sportbetrieb und damit dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb zuzurechnen.

Studienreise

300

Siehe Rz 265 "Bildungsreise".

Tennisplatzvermietung

301

Siehe Rz 275 "Gästestunden".

Tonträger und Bildträger, Produktion und Verwertung

302

Erlöse aus der Veräußerung von CDs, Musikkassetten, Videos usw., auf denen ausschließlich eigene Produktionen enthalten sind, sind bei Musik- und Gesangsvereinen, die der Kultur- und Brauchtumspflege dienen, idR noch zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb zu zählen.

Unterscheidet sich die Produktions- und Verwertungstätigkeit eines Vereines in keiner erkennbaren Weise von einer mit Gewinnerzielungsabsicht unternommenen gewerblichen Betätigung, sind die abgabenrechtlichen Begünstigungen zu versagen (VwGH 28.5.1997, 94/13/0219).

Unterhaltungsdarbietungen von Musik-, Brauchtums- und Gesangsvereinen

303

Zu Musik-, Tanz- und Gesangsveranstaltungen siehe Rz 369. Zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb gehören auch Auftritte im Rahmen von Hochzeiten und Begräbnissen, die der Kultur- und Brauchtumspflege zuzurechnen sind (zB die musikalische Begleitung eines Hochzeitszuges, das Spielen von Trauermusik bei einem Begräbnis, Auftritte bei Gemeindefeiern und kirchlichen Festen, wie Fronleichnam usw.). Auftritte, die nicht diesen Zwecken, sondern Zwecken der Unterhaltung dienen (zB im Rahmen von eigenen oder fremden geselligen und gesellschaftlichen Veranstaltungen), stellen für den regelmäßig vorliegenden Fall eines einheitlichen Betriebes (siehe Rz 138 und 139) ein materielles Mittel im Sinne der Rz 165 bis 167 bzw. Rz 178 dar, sodass der Betrieb gegebenenfalls als entbehrlicher Hilfsbetrieb oder als begünstigungsschädlicher Betrieb zu behandeln ist (zB abendliche Tanzmusik bei einer Hochzeit). Dies gilt auch für Auftritte bei Fremdenverkehrsveranstaltungen (zB "Heimatabenden" oder "Tirolerabenden") sowie bei Fernseh- und Rundfunkübertragungen, bei denen die Unterhaltung und nicht die Kultur- und Brauchtumspflege im Vordergrund steht.

Sollte kein einheitlicher Betrieb vorliegen, sind die nicht begünstigten Auftritte als begünstigungsschädlicher Betrieb zu beurteilen.

Siehe auch Rz 255 "Ansichtskartenverkauf" sowie Rz 302 "Tonträger und Bildträger".

Für gesellige Veranstaltungen von Parteien iSd [§ 5 Z 12 lit. b KStG 1988](#) sind hinsichtlich Unterhaltungsdarbietungen die Vorschriften für das kleine Vereinsfest gemäß [§ 45 Abs. 1a BAO](#) beachtlich. Demnach sind Auftritte von Musik- oder anderen Künstlergruppen dann unschädlich, wenn diese keine Wettbewerbsverzerrung darstellen. Davon kann ausgegangen werden, wenn diese Musik- oder Künstlergruppen nicht mehr als 1.000 Euro pro Stunde (netto) für ihre Unterhaltungsdarbietungen verrechnen (siehe Rz 306 bis 308 "Vereinsfest").

Unterrichtserteilung

304

Steht die Erteilung von Unterricht mit der begünstigten Vereinstätigkeit in Zusammenhang (zB Musikunterricht eines Musikvereins), ist sie – vorausgesetzt, dass daraus kein Gewinn erzielt bzw. angestrebt wird – als unentbehrlicher Hilfsbetrieb anzusehen.

Veräußerung ererbter Vermögensgegenstände

305

Die Veräußerung von Vermögensgegenständen, die einem begünstigten Verein von Todes wegen zugewendet wurden, ist nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen der Abgrenzung zwischen der Verwertung von Privatvermögen und gewerblicher Betätigung zu beurteilen, begründet somit dann eine betriebliche Tätigkeit, wenn sie in gewerblicher Weise erfolgt.

Vereinsfeste

306

Eine gesellige Veranstaltung kann bei Erfüllung der Voraussetzungen nach [§ 45 Abs. 1a BAO](#) einen entbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne des [§ 45 Abs. 1 BAO](#) darstellen, wenn diese von einer oder von mehreren Körperschaften getragen wird, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllen (siehe Rz 177a). Für die Beurteilung, ob die Summe dieser Veranstaltungen einen entbehrlichen Hilfsbetrieb (kleines Vereinsfest) oder einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb (großes Vereinsfest) darstellt, ist grundsätzlich darauf abzustellen, ob das Fest im Wesentlichen von den Vereinsmitgliedern getragen wird. Die Zahl der Besucher ist dabei nicht von Belang.

Unter folgenden Voraussetzungen stellt nach [§ 45 Abs. 1a BAO](#) eine gesellige Veranstaltung ein kleines Vereinsfest dar:

- Die Organisation (von der vorausgehenden Planung bis zur Mitarbeit während des Ablaufes der Veranstaltung) und Durchführung eines Vereinsfestes wird im Wesentlichen durch Vereinsmitglieder oder deren Angehörige vorgenommen. Wesentlich bedeutet dabei zu mindestens 75%. In unwesentlichem Ausmaß können auch Nichtmitglieder (zB Mitglieder befreundeter Vereine) am Vereinsfest mitwirken, solange diese Mitarbeit ebenso wie bei den Vereinsmitgliedern und deren Angehörigen unentgeltlich erfolgt. Ein reiner Kostenersatz (zB Erstattung der Fahrtkosten oder der Kosten eingekaufter Speisen und Getränke) ist dabei unschädlich. Eine übliche Verköstigung sowohl der mitarbeitenden Mitglieder als auch von Nichtmitgliedern im Rahmen eines kleinen Vereinsfestes selbst stellt keine begünstigungsschädliche Entgeltlichkeit iSd [§ 45 Abs. 1a BAO](#) dar.

Werden Tätigkeiten, deren Durchführung durch einen Professionisten behördlich angeordnet ist bzw. deren Durchführung durch Nichtprofessionisten verboten ist, nicht von Vereinsmitgliedern ausgeübt, ist dies unschädlich (zB behördlich beauftragte Beschäftigung eines Securitydienstes während des Festes, Durchführung eines

Feuerwerkes). Dies gilt auch für die Durchführung von Tätigkeiten, deren Vornahme durch die Vereinsmitglieder unzumutbar ist (zB Aufstellen eines Festzeltes).

- Da die Durchführung eines Vereinsfestes im Wesentlichen von den Mitgliedern zu tragen ist, ist auch die Verpflegung grundsätzlich von den Vereinsmitgliedern bereitzustellen. Wird die Verpflegung teilweise oder zur Gänze an einen Unternehmer (zB Gastwirt) ausgelagert, gilt dessen Tätigkeit nicht als Bestandteil des Vereinsfestes und ist gesondert zu betrachten.
- Da die Organisation im Wesentlichen durch die Vereinsmitglieder oder deren Angehörige vorzunehmen ist, darf nach [§ 45 Abs. 1a BAO](#) auch die Darbietung von Unterhaltungseinlagen (Musik-, Show- und Tanzeinlagen) grundsätzlich nur durch Vereinsmitglieder erfolgen. Werden Musikgruppen oder andere Künstlergruppen für die Durchführung von Unterhaltungsdarbietungen beauftragt, ist dies unschädlich, wenn dies keine Wettbewerbsverzerrung darstellt. Davon kann ausgegangen werden, wenn diese Musik- oder Künstlergruppen nicht mehr als 1.000 Euro pro Stunde (netto) für ihre Unterhaltungsdarbietungen verrechnen.
- Die Dauer solcher Veranstaltungen darf insgesamt 72 Stunden im Jahr nicht übersteigen. Die 72 Stunden-Regel stellt grundsätzlich auf den reinen Festbetrieb ab. Vorbereitungs- und Nachbereitungsaktivitäten (zB Abbau des Festzeltes) sind unbeachtlich. Für die Beurteilung der Dauer der Veranstaltung ist bei Vorliegen eines Genehmigungsbescheides oder Anmeldung des Festes (bzw. einer behördlichen Bestätigung der Anmeldung) auf die darin bezeichneten Stunden abzustellen, in denen eine gastgewerbliche Betätigung ausgeübt wird (Ausschankstunden). Wird das Stundenausmaß nicht auf die beschriebene Art gesondert nachgewiesen, ist davon auszugehen, dass die gastgewerbliche Betätigung vom Beginn bis zum Ende der geselligen Veranstaltung durchgängig ist. Verfügt ein Verein über rechtlich unselbstständige territoriale Untergliederungen (zB Ortsgruppen), ist die Gesamtdauer der geselligen Veranstaltung pro Kalenderjahr für jede dieser territorialen Gliederungen gesondert zu bemessen. Dh. jede rechtlich unselbstständige Ortsgruppe eines Vereines kann jeweils ein kleines Vereinsfest veranstalten. Dabei stellt die Katastralgemeinde die kleinste territoriale Zuordnungseinheit dar.
- Veranstalten mehrere gemeinnützige Körperschaften gemeinsam ein Fest, ist das Vorliegen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes auf Ebene der jeweiligen Körperschaft zu prüfen, wobei für jeden Beteiligten die gesamte Stundenanzahl der geselligen Veranstaltung zu berücksichtigen ist. Ebenfalls zulässig ist eine "übergreifende" gemeinsame Veranstaltung von Organisationen, die entweder in den Regelungsbereich des [§ 5 Z 12 KStG 1988](#) oder [§ 45 Abs. 1a BAO](#) fallen. Dabei kommen für jeden

Beteiligten entsprechend seiner rechtlichen Situation entweder die Regeln des [§ 5 Z 12 KStG 1988](#) oder des [§ 45 Abs. 1a BAO](#) zur Anwendung. Das heißt, das Vorliegen der jeweils anzuwendenden Voraussetzungen nach [§ 5 Z 12 KStG 1988](#) oder [§ 45 Abs. 1a BAO](#) ist dabei auf Ebene der jeweiligen Organisation zu prüfen. Dabei ist betreffend der zeitlichen Begrenzung von 72 Stunden für jeden Beteiligten die gesamte Stundenanzahl der geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltung zu berücksichtigen. Es kommt zu keiner Aufteilung der Gesamtdauer auf die Beteiligten. Eine entsprechende Umsatzaufteilungsregelung ist anhand der tatsächlichen Verhältnisse glaubhaft zu machen. Andernfalls wird ein Umsatzverhältnis zu gleichen Teilen angenommen.

307

Eine gesellige Veranstaltung, die die in [§ 45 Abs. 1a BAO](#) genannten Kriterien nicht kumulativ erfüllt (siehe Rz 306), stellt ein großes Vereinsfest dar und begründet somit stets einen begünstigungsschädlichen Betrieb. Dabei umfasst dieser Betrieb alle derartigen Veranstaltungen während des Jahres, gleichgültig aus welchem Anlass und unter welcher Bezeichnung sie unternommen werden.

308

Werden anlässlich einer Veranstaltung außerhalb des Anwendungsbereiches des [§ 45 Abs. 1a BAO](#) (zB Kulturveranstaltung, Sportveranstaltung) Speisen und Getränke gegen Entgelt abgegeben, gehört die Verabreichung dieser Speisen und Getränke grundsätzlich dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereins an, sofern kein eigenständiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet wird. Ein solcher Geschäftsbetrieb wird dann nicht begründet, wenn keine gastronomische Einrichtung vorhanden ist (zB nur Klapptische als Verkaufsstand), nur ein geringfügiges Speisenangebot bereitgestellt wird (zB Verkauf von Würsteln, Kuchen und Wasser, Saft, Kaffee, Bier und Wein) und der Verkauf nur durch die Vereinsmitglieder oder deren Angehörige erfolgt. Ein eingerichtetes Buffet stellt jedenfalls einen eigenständigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Wird für die Veranstaltung eine Örtlichkeit angemietet, in der eine gastronomische Einrichtung (zB eingerichtete Küche) vorhanden ist, wird ein eigenständiger gastronomischer Geschäftsbetrieb jedoch nicht begründet, wenn diese Einrichtung vom Verein nachweislich für die Verabreichung von Speisen und Getränken nicht verwendet wird.

Entgeltliche Belustigungen im Rahmen einer Veranstaltung, wie Preisschießen, Preisschnapsen, oder Glücksspiele, bilden jedoch mit der Veranstaltung eine Einheit.

Vereinslokal

309

Das Unterhalten eines Clublokales stellt keinen begünstigungsschädlichen Betrieb dar. Werden in diesem Clublokal Speisen und/oder Getränke angeboten, ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dann nicht gegeben, wenn Speisen und Getränke von den Mitgliedern bereitgestellt und gegen Ersatz der Selbstkosten wiederum ausschließlich an Mitglieder abgegeben werden und keine gastronomische Infrastruktur in den Vereinsräumlichkeiten vorhanden ist. Das Vorhandensein eines Kühlschranks, einer Kaffeemaschine oder auch einer einfachen Kochgelegenheit (zB mobile Herdplatte) stellt keine gastronomische Infrastruktur dar.

Ist der begünstigte Zweck einer Körperschaft auf die Förderung der zwischenmenschlichen Kommunikation gerichtet und ausnahmsweise den Kriterien des [§ 35 Abs. 2 BAO](#) zuzuordnen (zB Altenfürsorge), hat jedenfalls eine Auseinandersetzung mit der Frage zu erfolgen, ob das Vereinslokal, in dem auch Speisen und Getränke entgeltlich abgegeben werden, einen entbehrlichen Hilfsbetrieb darstellen kann (VwGH 27.9.2000, [98/14/0227](#), betreffend ein Kommunikationslokal eines Kulturvereins).

Verlag

310

Ein begünstigungsschädlicher Betrieb liegt vor, wenn in einem vereinseigenen Verlag überwiegend Produkte hergestellt werden, die nicht dem ideellen Zweck des Vereines dienen oder überwiegend Aufträge für andere Unternehmungen ausgeführt werden.

Vermietung und Verpachtung

311

Siehe Rz 215 und 220.

Volkshochschule

312

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb liegt vor, soweit die Volkshochschule selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher und lehrender Art sowie Kurse als Grundlage für die Berufsausbildung- und Berufsförderung durchführt. Veranstaltungen mit unterhaltendem Charakter und Kurse, die überwiegend der Freizeitgestaltung dienen, zählen nicht mehr zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb. Ist die Kurstätigkeit als wirtschaftliche Einheit zu betrachten, ist je nach den Relationen zwischen unentbehrlichen und entbehrlichen Veranstaltungen die Zuordnung zum unentbehrlichen oder entbehrlichen Geschäftsbetrieb vorzunehmen (siehe Rz 165 bis 167).

Weihnachtskartenaktion

313

Bei der Weihnachtskartenaktion eines gemeinnützigen Vereines, bei der die Adressaten zu Spenden aufgerufen werden, ist selbst dann nicht von einer betrieblichen Tätigkeit auszugehen, wenn durch beigelegtes Informationsmaterial für die betriebliche bzw. unternehmerische Tätigkeit des Rechtsträgers geworben wird (VwGH 30.9.1999, 97/15/0110).

Werbeeinnahmen

314

Siehe Rz 157 bis 164.

Wissenschaftsveranstaltung

315

Eine derartige nationale oder internationale Veranstaltung (Vortrag, Kongress, usw.) stellt bei einem die Wissenschaft und Forschung fördernden Verein einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar.

Wohltätigkeitsveranstaltung

316

Siehe Rz 260.

Zeltfest

317

Siehe Rz 177a und 306 bis 308 "Vereinsfest".

Zentraleinkauf und Verkauf durch einen Dachverband

318

Das Unterhalten einer zentralen Beschaffungsstelle für Unterorganisationen stellt keinen unentbehrlichen Geschäftsbetrieb dar. Es kann ein entbehrlicher Hilfsbetrieb oder ein begünstigungsschädlicher Betrieb vorliegen. Zu Abgrenzung siehe Stichwort Handelsbetrieb.

Zur Verfolgung begünstigter Zwecke durch einen Dachverband siehe Rz 121 und 122.

2 Körperschaftsteuer

2.1 Persönliche Steuerpflicht

2.1.1 Umfang der persönlichen Steuerpflicht

319

Im Bereich der Körperschaftsteuer ist zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht zu unterscheiden.

2.1.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

320

Körperschaften des privaten Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben und der Förderung begünstigter Zwecke dienen, sind gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. Sie sind daher nur insoweit unbeschränkt steuerpflichtig, als sie Betriebe unterhalten, die nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO steuerpflichtig sind (siehe Rz 327 bis 391). Zur beschränkten Steuerpflicht dieser Körperschaften, soweit sie von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit sind, siehe Rz 321 und 322.

Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, die Voraussetzungen der BAO hinsichtlich der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke aber nicht erfüllen und unter keinen anderen Befreiungstatbestand fallen, sind zur Gänze unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Zur Verfolgung begünstigter Zwecke durch Kapitalgesellschaften siehe KStR 2013 Rz 179 bis 180.

2.1.1.2 Beschränkte Steuerpflicht

2.1.1.2.1 Inländische Körperschaften

321

Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben und der Förderung begünstigter Zwecke dienen, sind mit ihren Kapitalerträgen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, sowie mit ihren vergleichbaren ausländischen Kapitalerträgen beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (siehe Rz 417 bis 428).

2.1.1.2.2 Ausländische Körperschaften

322

Körperschaften, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben und der Förderung begünstigter Zwecke dienen (siehe Rz 123 bis 130), unterliegen der beschränkten

Steuerpflicht mit ihren Einkünften im Sinne des § 98 EStG 1988 insoweit, als sie nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO steuerpflichtige (inländische) Betriebe unterhalten. Es sind daher unentbehrliche Hilfsbetriebe ebenso wie bei inländischen begünstigten Rechtsträgern befreit, ebenso Einkünfte im Rahmen der Vermögensverwaltung, soweit nicht kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte vorliegen.

2.2 Steuerbefreiungen

2.2.1 Vereinsbereich – Vermögensverwaltung

323

Soweit sich Körperschaften zur Verwirklichung ihrer begünstigten Zwecke nicht wirtschaftlich betätigen und beispielsweise nur Mitgliedsbeiträge und Spenden vereinnahmen, Unterstützungsleistungen erbringen, Informationen oder Dienstleistungen kostenlos abgeben usw., besteht keine Steuerpflicht. Erzielen diese Körperschaften Einkünfte aus Vermögensverwaltung sind sie insoweit steuerfrei, als die Einkünfte aus der Vermögensverwaltung nicht der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen (siehe dazu Rz 417 ff). Unter die Einkünfte aus Vermögensverwaltung fallen grundsätzlich (unter Bedachtnahme auf die einkommensteuerrechtlichen Abgrenzungsmerkmale) die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des [§ 27 EStG 1988](#), die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ([§ 28 EStG 1988](#)) sowie die sonstigen Einkünfte ([§ 29 EStG 1988](#); Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, aus privaten Grundstücksveräußerungen, aus Spekulationsgeschäften sowie Einkünfte im Sinne des [§ 29 Z 3 EStG 1988](#)). Verluste, die in diesem Bereich entstehen, können mit positiven Einkünften aus den steuerpflichtigen Betrieben nicht ausgeglichen werden. Siehe Rz 215 bis 233.

2.2.2 Unentbehrlicher Hilfsbetrieb (Zweckverwirklichungsbetriebe § 45 Abs. 2 BAO)

324

Von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind weiters die Einkünfte aus unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO (siehe Rz 151 bis 172).

2.2.3 Sachliche Steuerbefreiungen

325

An sachlichen Steuerbefreiungen kommen bei begünstigten Körperschaften vor allem jene für Beihilfen aus öffentlichen Mitteln nach [§ 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) (siehe LStR 2002 Rz 28 bis 38) sowie für Zuwendungen (Subventionen) aus öffentlichen Mitteln nach [§ 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) (siehe EStR 2000 Rz 301 bis 305a) in Betracht.

326

Ausschüttungen an begünstigte Körperschaften auf Grund der Beteiligung in den in [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#) genannten Formen unterliegen im Rahmen der unbeschränkten wie auch der beschränkten Steuerpflicht der Beteiligungsertragsbefreiung (siehe KStR 2013 Rz 1157 ff).

2.3 Sachliche Steuerpflicht

2.3.1 Umfang der Steuerpflicht

327

Begünstigte Körperschaften sind in sachlicher Hinsicht insoweit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, als sie entbehrliche Hilfsbetriebe (siehe Rz 173 bis 179) oder begünstigungsschädliche Betriebe (siehe Rz 180 bis 183) unterhalten, die nicht auf Grund einer gesetzlichen Bestimmung oder einer Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO (siehe Rz 184 bis 217) von der Abgabepflicht ausgenommen sind.

2.3.2 Gewinnermittlung

2.3.2.1 Einkunftsarten

328

Bei Körperschaften, bei denen nicht schon wie bei Kapitalgesellschaften auf Grund ihrer Rechtsform alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb behandelt werden (§ 7 Abs. 3 KStG 1988), erstreckt sich die Steuerpflicht aus den von ihnen unterhaltenen steuerpflichtigen Betrieben auf die Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988, somit im Wesentlichen auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988) und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG), in Einzelfällen auch auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG). Auf Grund der Zuordnungsbestimmung des § 45 Abs. 1 BAO gehören zu den genannten Einkünften, je nach der Art der ausgeübten Betätigung, auch die Einkünfte aus den entsprechenden steuerpflichtigen Geschäftsbetrieben.

2.3.2.2 Form der Gewinnermittlung

329

Für die Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte sind gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 die allgemeinen Vorschriften des EStG 1988 über die Gewinnermittlung sowie die Vorschriften des KStG 1988 maßgebend. Die in den §§ 21 ff Vereinsgesetz 2002 festgelegten Rechnungslegungsvorschriften sind abgabenrechtlich nur insoweit relevant, als danach zu führende Aufzeichnungen gegebenenfalls auch für steuerliche Zwecke heranzuziehen sind.

Der von § 21 Vereinsgesetz verwendete Begriff der Rechnungslegung kann weder mit dem Begriff der steuerlichen Buchführung noch mit dem unternehmensrechtlichen Begriff der Rechnungslegung gleichgesetzt werden. Entsprechend dem § 21 Vereinsgesetz geführte

Aufzeichnungen haben daher aus steuerrechtlicher Sicht lediglich die Qualität einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht, die einer Bilanz nicht gleichgestellt werden kann. Allerdings kann ein Verein auch freiwillig Bücher führen, was zu einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 führt. Lediglich die von § 22 Vereinsgesetz geregelte qualifizierte Rechnungslegung für Vereine entspricht auch dem unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsbegriff und ist daher Grundlage einer Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988.

330

Folgende Gewinnermittlungsarten sind nach dem KStG 1988 möglich (siehe EStR 2000, Rz 414):

- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988
- Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 17 EStG 1988
- Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988
- Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG 1988

Einnahmen- Ausgaben- Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988

331

Vereine, die land- und forstwirtschaftliche oder gewerbliche Betriebe führen, wenn diese mit ihrer Betätigung nicht im Firmenbuch eingetragen sind und die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO nicht überschreiten, bzw. eine sonstige selbständige Tätigkeit ausüben. Anzumerken ist, dass nach § 21 Abs. 1 Vereinsgesetz 2002 neben der Aufzeichnung von Einnahmen und Ausgaben einmal jährlich auch eine Vermögensübersicht verpflichtend ist.

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 17 EStG 1988

332

Werden die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO nicht überschritten und der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft bzw. aus Gewerbebetrieb auch nicht freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG 1988), ist auch die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Pauschalierung gemäß § 17 EStG 1988) möglich.

Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988

333

Bei Vereinen, die freiwillig Bücher führen, sowie bei Vereinen, die mit land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Buchführungsgrenzen nach [§ 125 BAO](#) überschreiten, ist der Gewinn nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) zu ermitteln.

Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG 1988

334

Erzielt ein Verein Einkünfte aus Gewerbebetrieb(en) und ist bei einem oder mehreren Betrieben nach [§ 189 UGB](#) wegen Überschreitens der Umsatzgrenzen Rechnungslegungspflicht gegeben, sind die Einkünfte aus diesen Betrieben nach der Gewinnermittlungsvorschrift des [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) zu ermitteln, auch wenn eine Buchführungsverpflichtung für den gesamten Verein nach dem Vereinsgesetz nicht gegeben ist. Unterliegt der Verein als solcher nach den Vorschriften des Vereinsgesetzes (vgl. [§ 22 VerG](#)) der Buchführungspflicht, ist dies auch für den Bereich des Abgabenrechtes relevant (siehe [§ 124 BAO](#)). Erzielt ein solcher Verein Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sind diese Einkünfte ebenfalls gemäß [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) zu ermitteln.

2.3.2.3 Zusammenfassung von steuerpflichtigen Betrieben

335

Die Gewinnermittlung hat nach allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen für jeden Betrieb gesondert zu erfolgen. Es bestehen aber keine Bedenken, die einzelnen entbehrlichen Hilfsbetriebe und die begünstigungsschädlichen Betriebe (vorausgesetzt, es liegt eine Ausnahmegenehmigung vor), unabhängig von der Tatsache, dass es sich um eine Summe sachlich selbstständiger Betriebe handelt, für Zwecke der Führung von Aufzeichnungen und der Gewinnermittlung zusammenzufassen.

Die Eigenschaft des einzelnen Betriebes als begünstigungsschädlich oder -unschädlich muss jedenfalls feststellbar sein. Die Tatsache, dass unentbehrliche Hilfsbetriebe steuerbefreit sind und daher bei der Zusammenfassung keine Rollen spielen, ändert nichts daran, dass die Aufzeichnungen eine Überprüfung dahingehend ermöglichen müssen, dass im unentbehrlichen Hilfsbetrieb keine Gewinne oder höchstens Zufallsgewinne angefallen sind.

2.3.2.4 Abgrenzung Betriebsvermögen – Vereinsvermögen

336

In die Gewinnermittlung der Körperschaft können nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen nur Wirtschaftsgüter einbezogen werden, die zum Betriebsvermögen eines steuerpflichtigen Betriebes gehören. Dient ein Wirtschaftsgut gleichzeitig mehreren Betrieben, gehört es zum Betriebsvermögen jenes Betriebes, dem es überwiegend dient. Die Absetzung für Abnutzung des Wirtschaftsgutes (§ 7 EStG 1988) sowie die laufenden Aufwendungen auf das Wirtschaftsgut sind dann - entsprechend der Nutzung dieses Wirtschaftsgutes – auf die einzelnen Betriebe aufzuteilen. Dabei sind aber jene Teile der Absetzung für Abnutzung bzw. der laufenden Aufwendungen aus der Gewinnermittlung auszuscheiden, die auf eine Verwendung des Wirtschaftsgutes außerhalb solcher Betriebe (zB im Vereinsbereich) entfallen.

337

Es bestehen keine Bedenken, die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern (ausgenommen Grundstücken) zum betrieblichen Anlagevermögen aus Vereinfachungsgründen davon abhängig zu machen, ob sie überwiegend der Summe aller genannten steuerpflichtigen Betriebe bzw. bei Gebäuden in nicht nur untergeordnetem Ausmaß (siehe EStR 2000 Rz 566 bis 572) der Summe aller steuerpflichtigen Betriebe dienen.

Beispiel:

Der PC eines Vereines dient zu 20% der Erledigung allgemeiner Vereinsaufgaben, zu 20% einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb, zu 20% einem entbehrlichen Hilfsbetrieb und zu 40% einem Gewerbebetrieb. Da die Nutzung innerhalb der steuerpflichtigen Betriebe insgesamt mehr als 50% beträgt, ist der PC als Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens zu behandeln. Stille Reserven, die bei der Veräußerung bzw. Entnahme des Wirtschaftsgutes aufgedeckt werden, sind in vollem Umfang zu erfassen. Eine Absetzung für Abnutzung, die zu einer Betriebsausgabe führt, kann in Summe aber nur in einem Ausmaß von 60% geltend gemacht werden.

2.3.2.5 Betriebseinnahmen

2.3.2.5.1 Abgrenzung von den Vereinseinnahmen

338

Betriebseinnahmen sind alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch einen Betrieb veranlasst sind (siehe EStR 2000 Rz 1001). Dazu gehören in erster Linie die Entgelte für Leistungen, die im Rahmen eines solchen Betriebs ausgeführt werden, aber auch die Erlöse aus Hilfsgeschäften, zB aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Einnahmen, die in keinem Zusammenhang mit betrieblichen Vorgängen stehen, bleiben bei der Gewinnermittlung des steuerpflichtigen Betriebes außer Ansatz. Steuerfrei sind daher insbesondere echte Mitgliedsbeiträge (siehe Rz 339), echte Spenden, öffentliche Zuschüsse, Schenkungen, letztwillige Zuwendungen (in Geld- oder Sachwerten) sowie die Einnahmen der Körperschaft im Rahmen von Bausteinaktionen oder Sammelaktionen. Besteht aber im Einzelfall ein unmittelbarer Zusammenhang mit einem Betrieb, sind auch diese Einnahmen als Betriebseinnahmen zu erfassen. Sie teilen das Schicksal des entsprechenden Betriebes und sind daher, je nach der Eigenschaft des Betriebes, steuerpflichtig oder steuerfrei.

Beispiele:

Anlässlich einer Festveranstaltung werden keine Eintrittsgelder erhoben, wohl aber Spenden erwartet. Die Zuwendungen stellen Betriebseinnahmen der Veranstaltung dar.

2.3.2.5.2 Mitgliedsbeiträge

339

Mitgliedsbeiträge sind Beiträge, die lediglich auf Grund der Mitgliedschaft bei der Körperschaft, nicht jedoch auf Grund einer von dieser konkret erwarteten bzw. erbrachten

Gegenleistung gefordert und entrichtet werden. Sie unterliegen unabhängig davon, ob der Verein begünstigt ist oder nicht, nicht der Besteuerung. Beweisanzeichen ist die allgemeine, statutengemäße Leistung durch die Mitglieder, unabhängig von Art und Ausmaß der Inanspruchnahme der Einrichtungen der Körperschaft. So genannte unechte Mitgliedsbeiträge sind hingegen steuerpflichtig, wenn sie in einem Betrieb anfallen, für den Steuerpflicht besteht, oder wenn sie einen solchen Betrieb begründen. Zur Abgrenzung von echten und unechten Mitgliedsbeiträgen siehe Rz 432 bis 438.

2.3.2.5.3 Subventionen

340

Bei der Beurteilung der Körperschaftsteuerpflicht von Subventionen aus öffentlichen Mitteln, Zuschüssen usw. ist zwischen betriebsbezogenen und allgemein fördernden Subventionen zu unterscheiden. Eine betriebsbezogene Subvention ist dann gegeben, wenn die Subvention dem Rechtsträger ohne Unterhalten des Betriebes nicht zukäme (zB besondere Bundes-Sportförderungsmittel). Sie ist als Betriebseinnahme zu erfassen und je nach dem Betrieb, in dem sie anfällt, steuerpflichtig oder unter Umständen steuerfrei (siehe Rz 325 und 326). Subventionen, die mit keinem Betrieb der Körperschaft in Zusammenhang stehen, lösen keine Steuerpflicht aus. Siehe auch Rz 439.

2.3.2.5.4 Einlagen und Entnahmen

341

Bei Vereinen und anderen Rechtsträgern, die neben dem betrieblichen Bereich auch über einen außerbetrieblichen Bereich verfügen, sind Einlagen in den Betrieb bzw. Entnahmen aus dem Betrieb möglich und nach den Vorschriften des § 6 Z 4 EStG 1988 bzw. § 6 Z 5 EStG 1988 zu bewerten. Dies gilt auch für Sachzuwendungen (Spenden), die im Hinblick auf die Verfolgung begünstigter Zwecke im steuerfreien Bereich entgegen genommen, aber anschließend in einem steuerpflichtigen Betrieb der Körperschaft verwertet werden. Die Verwendung der Wirtschaftsgüter für betriebliche Zwecke führt zu einer Einlage und damit - ggf. nach Maßgabe der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes als Absetzung für Abnutzung) - zu einer Betriebsausgabe (siehe Rz 350).

Beispiel:

Bei einem Vereinsfest werden gespendete Speisen und Getränke veräußert. Der Wiederbeschaffungswert der gespendeten Waren (Teilwert im Sinne des § 6 Z 5 EStG 1988) führt bei einer Gewinnermittlung im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu einer sofortigen Betriebsausgabe. Siehe auch Rz 363, Wareneinkauf.

342

Stille Reserven, die bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern des steuerpflichtigen Betriebsvermögens aufgedeckt werden, unterliegen der Steuerpflicht (siehe EStR 2000 Rz 680 bis 682).

343

Werden der Körperschaft unentgeltlich Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlassen, führt dies bei dieser zu keinen steuerpflichtigen Einnahmen. Dasselbe gilt für unentgeltlich erbrachte Arbeits- und Werkleistungen (zur Berücksichtigung von Mitgliederleistungen als Betriebsausgaben siehe aber Rz 346 bis 348).

2.3.2.6 Betriebsausgaben

2.3.2.6.1 Abzugsverbot

344

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 alle Aufwendungen (Ausgaben), die durch die betriebliche Tätigkeit der Körperschaft veranlasst sind. Sie sind nur insoweit abzugsfähig, als sie mit steuerpflichtigen Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 12 KStG 1988). Soweit daher Ausgaben (auch) mit unentbehrlichen Hilfsbetrieben bzw. mit Tätigkeiten des Vereinsbereichs in Zusammenhang stehen, sind sie bei der Gewinnermittlung auszuscheiden.

Beispiele:

Ausgaben für Software zur Einhebung von Mitgliedsbeiträgen und zur Abwicklung der Mitgliederverwaltung.

Ausgaben in Zusammenhang mit Bezügen, Beihilfen oder Zuwendungen, die nach § 3 EStG 1988 steuerfrei sind (siehe RZ 325 und 326).

345

Es obliegt in erster Linie dem begünstigten Rechtsträger, die abzugsfähigen Aufwendungen des einzelnen Betriebes zu ermitteln und durch Unterlagen (gesonderte Aufzeichnungen, gesonderte Buchführung) darzustellen. Ist eine genaue Zuordnung nach den Umständen des Einzelfalls nicht oder nicht zur Gänze möglich, können die entsprechenden Teile der Besteuerungsgrundlagen unter Heranziehung dazu geeigneter Kriterien (zB von Nutzungs- oder Zeitanteilen) im Schätzungsweg (§ 184 BAO) ermittelt werden. Die in § 12 KStG 1988 enthaltenen Abzugsverbote sind dabei zu berücksichtigen. Dies gilt insbesondere für die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988, der zufolge Aufwendungen für die Erfüllung von satzungsmäßigen Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch die Rechtsgrundlage vorgeschrieben sind, nicht abgezogen werden können. Der Gewinn des steuerpflichtigen Betriebes einer Körperschaft darf daher auch nicht deshalb gemindert werden, weil in diesem Betrieb erzielte Einnahmen unmittelbar für die Verfolgung begünstigter Zwecke verwendet wurden.

2.3.2.6.2 Pauschale Betriebsausgaben

346

Mitglieder von Vereinen erbringen im Zuge von wirtschaftlichen Betätigungen der begünstigten Körperschaft häufig unentgeltliche Arbeitsleistungen, denen trinkgeldähnliche bzw. nicht näher konkretisierbare oder gar keine Leistungen der Körperschaft gegenüber stehen. Im Hinblick auf die Schwierigkeiten bei der Erfassung dieser Leistungen bestehen keine Bedenken, Aufwendungen einer begünstigten Körperschaft für solche Leistungen im Rahmen von entbehrlichen Hilfsbetrieben (bzw. unentbehrlichen Hilfsbetrieben zur Beurteilung, ob Gewinne angefallen sind) insoweit als glaubhaft gemacht anzusehen, als die geltend gemachten Beträge 20% der aus diesen Betätigungen erzielten Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) nicht überschreiten. Voraussetzung ist, dass es sich dabei um tatsächlich erbrachte Leistungen in Zusammenhang mit Tätigkeiten handelt, bei denen Mitglieder der Körperschaft auch üblicherweise herangezogen werden (zB bei geselligen und gesellschaftlichen Veranstaltungen der Körperschaft, bei der Herstellung vereinseigener Druckwerke usw.). Auf den sich danach ergebenden Betrag sind belegmäßig nachgewiesene Aufwendungen für Arbeitsleistungen von Vereinsmitgliedern im Rahmen der jeweiligen Betätigung anzurechnen.

Dies gilt auch für die Gewinnermittlung von begünstigungsschädlichen Betrieben (zB Kantinen), wenn der Körperschaft eine Ausnahmegenehmigung nach [§ 44 Abs. 2 BAO](#) erteilt wird und oder eine Ausnahmegenehmigung gemäß [§ 45a BAO](#) als erteilt gilt.

347

Bei den Vereinsmitgliedern stellen die tatsächlich ausbezahlten Entgelte, wenn kein Dienst- oder Werkvertrag vorliegt, idR sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 dar. Dabei ist davon auszugehen, dass die Freigrenze von 220 Euro (§ 29 Abs. 3 EStG 1988) jährlich beim einzelnen Empfänger nicht erreicht wird. Siehe auch Rz 764.

348

Zur Berücksichtigung von Kostenersätzen bei Rechtsträgern, die ausschließlich oder überwiegend auf dem Gebiet der Sozialdienste tätig sind, siehe Rz 168 bis 171.

2.3.2.6.3 ABC der Betriebsausgaben

Abgaben

349

sind grundsätzlich abzugsfähig (Ausnahme: Personensteuern, zB Körperschaftsteuer).

Absetzung für Abnutzung (AfA)

350

Die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern, die der längerfristigen Erzielung von Einkünften dienen, sind - von so genannten geringwertigen Wirtschaftsgütern (siehe dort) abgesehen - nicht sofort, sondern nur im Wege der Verteilung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) abzugsfähig. Zum Anlageverzeichnis siehe EStR 2000 Rz 3134 ff.

Beispiel:

Eine Kaffeemaschine, die in der Kantine eines Sportvereins verwendet wird, hat eine voraussichtliche Nutzungsdauer von fünf Jahren. Die Anschaffungskosten betragen 1000 Euro. Es ist eine jährliche Absetzung für Abnutzung von 200 Euro vorzunehmen.

Wird das Wirtschaftsgut erst in der zweiten Jahreshälfte angeschafft (hergestellt), steht für dieses Jahr nur die halbe AfA zu. Dies gilt auch bei der Veräußerung des Wirtschaftsgutes in der ersten Jahreshälfte sowie bei der Einlage des Wirtschaftsgutes (siehe Rz 341 bis Rz 343).

Aufführungsentgelte

351

zB der staatlich genehmigten Gesellschaft der Autoren, Komponisten und Musikverleger GmbH (AKM) sind, soweit sie in einem steuerpflichtigen Betrieb anfallen, abzugsfähig.

Aufwandsentschädigungen

352

Siehe Rz 356 Löhne und Gehälter.

Druckkosten

353

Die Gestehungskosten von Druckwerken (Vereinszeitungen, Zeitschriften usw.) sind abzugsfähig, vorausgesetzt es liegt ein steuerpflichtiger Betrieb vor (siehe Rz 370 und 371).

Geringwertige Wirtschaftsgüter

354

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern können, sofern sie nicht mehr als 400 Euro betragen, sofort als Betriebsausgaben abgesetzt werden ([§ 13 EStG 1988](#)).

Klubgaben

355

Ausgaben für die Anschaffung von Klubgaben, die gegen die bloße Leistung des Mitgliedsbeitrages abgegeben werden, sind nicht abzugsfähig, wohl aber Ausgaben für Klubartikel, die veräußert werden sollen (siehe Rz 277).

Löhne und Gehälter

356

sind als Betriebsausgaben abzugsfähig, soweit sie mit einem steuerpflichtigen Betrieb in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Erforderlichenfalls ist eine Aufteilung vorzunehmen. Dasselbe gilt für Aufwandsentschädigungen, Kostenersätze usw. Werden dem Fremdvergleich nicht standhaltende überhöhte Vergütungen an dem Verein nahestehende Personen (zB Mitglieder) bezahlt, kann der überhöhte Teil nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden. Es handelt sich dabei um eine Einkommensverwendung (ähnlich der verdeckten Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften) die auch gegenüber Vereinsmitgliedern denkbar sind (zB VwGH 24.6.1999, 97/15/0212 wo überhöhte Funktionärsgebühren ausdrücklich als den verdeckten Ausschüttung gleichstehend bezeichnet wurden). Hinsichtlich der Auswirkungen auf die Begünstigungsvoraussetzungen siehe Rz 116 bis 118. Hinsichtlich überhöhter Vergütungen an nicht dem Verein nahestehende Personen siehe auch Rz 362 "Unangemessene Ausgaben".

Mitgliederleistungen

357

Siehe Rz 346 bis 348.

Preise

358

Preise, die von einem Sportverein für die Teilnahme an Wettkämpfen vergeben werden, gehören zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb. Sie sind daher nicht als Ausgabe eines steuerpflichtigen Betriebes anzusehen, selbst wenn sie zB im Rahmen von gesellschaftlichen Veranstaltungen verliehen werden.

Sacheinlagen

359

Siehe Rz 341 bis 343.

Spenden

360

Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken und andere freiwillige Zuwendungen bilden - mit Ausnahme von Spenden, die nach einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen abzugsfähig sind ([§ 4a EStG 1988](#); siehe EStR 2000 Rz 1330 bis 1349) - keine Betriebsausgaben (oder Sonderausgaben).

Sportbetrieb

361

Zu den im Rahmen eines solchen Betriebs anfallenden Ausgaben siehe Rz 366 bis 368.

Unangemessene Ausgaben

362

Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 (beispielsweise PKW) sind nicht abzugsfähig, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind (§ 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988). Eine Begünstigung von Mitgliedern oder Dritten durch satzungsfremde bzw. unangemessen hohe Ausgaben (Gehälter, Vergütungen usw.) stellt eine Verletzung der Vorschrift des § 39 Z 4 BAO dar und gefährdet die Eigenschaft einer begünstigte Zwecke verfolgenden Körperschaft.

Wareneinkauf

363

Ausgaben für Waren, die im Zuge eines steuerpflichtigen Betriebes (beispielsweise in einer Kantine oder in einem Warenhandel) veräußert werden, bilden bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sofort abzugsfähige Betriebsausgaben (bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich Betriebsausgaben nach Maßgabe des Wareneinsatzes). Werden Waren in den steuerneutralen Vereinsbereich überführt, liegt insoweit eine Entnahme vor, die mit dem Einkaufspreis zu bewerten ist.

Beispiel:

Die Kantine eines Sportvereins erzielt – bei Ausgaben für den Ankauf von Getränken in Höhe von 1.500 Euro – Betriebseinnahmen von 2.200 Euro. Da Teilnehmern eines Jugendturniers nach Wettkämpfen kostenlos Getränke mit einem Einkaufspreis von 150 Euro verabreicht wurden, ist der Unterschiedsbetrag zwischen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben von 700 Euro um den Entnahmewert von 150 Euro zu erhöhen.

Werbeausgaben

364

Ausgaben zur Gewinnung neuer Mitglieder werden im Vereinsbereich getätigt. Sie sind daher nicht steuerlich absetzbar.

Zahlungsvorgänge

365

Reine Geldbewegungen, wie zB die Speisung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Sparbuches aus den laufenden Betriebseinnahmen oder die Rückzahlung von Bankschulden, führen zu keinen Betriebsausgaben.

2.3.3 Steuerpflicht der Betriebe

2.3.3.1 Steuerfreie Betriebe

2.3.3.1.1 Sportbetrieb

366

Der mit der Erzielung von Einnahmen verbundene Sportbetrieb von Sportvereinen stellt in der Regel einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar. Dabei erzielte Überschüsse (Zufallsgewinne) bleiben steuerfrei.

367

Zum Sportbetrieb gehören alle durch den Betrieb veranlassten Einnahmen (Erlöse aus Sport- und Fitnessveranstaltungen, Werbeeinnahmen, Einnahmen aus der Abtretung von Spielern usw.) und Ausgaben (Abschreibung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Sportanlagen bzw. der Anschaffung von Sportgeräten, Ausgaben für Instandhaltung und Reparaturen, für die Betreuung der Spieler und Mannschaften, Aufwendungen anlässlich der Sportveranstaltungen, Vergütungen für Sportler und Trainer, Miet- und Pachtzahlungen, Energiekosten usw.).

368

Ein einheitlicher Betrieb ist dabei auch dann anzunehmen, wenn der Verein mehrere Sportarten fördert bzw. verschiedene Sektionen unterhält.

2.3.3.1.2 Musik-, Tanz- und Gesangsveranstaltungen

369

Entgeltliche Musik-, Tanz- und Gesangsveranstaltungen von Volksmusik-, Blasmusik- und Gesangsvereinen sind unentbehrliche Hilfsbetriebe, wenn sie der satzungsmäßigen Kultur- und Brauchtumpflege dienen.

Zur Abgrenzung gegenüber Auftritten, die nicht diesen Zwecken dienen, siehe Rz 303.

2.3.3.1.3 Herausgabe von Zeitschriften und Druckwerken

370

Die Herausgabe von entgeltlich (zum Selbstkostenpreis) abgegebenen Druck- und Zeitschriften (einschließlich entgeltlich abgegebener Vereinszeitungen), Broschüren, Büchern, Veranstaltungsprogrammen und Ähnlichem kann je nach Art und Umfang des Inhaltes und des Umfangs der erzielten Werbeeinnahmen einen unentbehrlichen oder einen entbehrlichen Hilfsbetrieb oder einen begünstigungsschädlichen Betrieb darstellen.

	Unentbehrlicher Hilfsbetrieb	Entbehrlicher Hilfsbetrieb	Begünstigungsschädlicher Betrieb
Vereinszweckfremder Inhalt	Bis 25% der Gesamtseitenzahl	Bis 50% der Gesamtseitenzahl	Über 50% der Gesamtseitenzahl
Werbeeinnahmen	Bis 25% der Gesamteinnahmen	Bis 50% der Gesamteinnahmen	Über 50% der Gesamteinnahmen

Beispiel 1:

Ein Museumsverein veranstaltet eine Ausstellung, bei der ein Ausstellungskatalog, der die gezeigten Exponate zum Inhalt hat, entgeltlich angeboten wird. Wird der Katalog zum Selbstkostenpreis verkauft, sind die Verkaufserlöse dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb zuzurechnen.

Beispiel 2:

In dem Ausstellungskatalog eines Museumsvereines werden auch Werbeeinschaltungen abgedruckt. Die Einnahmen aus diesen Werbeeinschaltungen erreichen 40% der Gesamteinnahmen iZm mit dem Ausstellungskatalog. Die Verkaufserlöse und die Werbeeinnahmen sind dem entbehrlichen Hilfsbetrieb zuzurechnen.

Beispiel 3:

In der Vereinszeitung eines gemeinnützigen Vereines werden auf mehr als 50% der Seiten allgemeine gesellschaftliche Ereignisse (vereinszweckfremder Inhalt) dargestellt. Die Vereinszeitung ist als begünstigungsschädlicher Betrieb anzusehen.

371

Wird ein unentgeltlich abgegebenes Druckwerk (zB eine Vereinszeitung) durch Anzeigen mitfinanziert, sind die Ausführungen der Rz 370 sinngemäß anzuwenden. Allerdings ist als Beurteilungsmaßstab das Verhältnis der Seitenzahl des Anzeigenteiles zu der Gesamtseitenzahl heranzuziehen.

2.3.3.1.4 Heime**372**

Die Führung eines Heimes kann als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden, wenn der begünstigte Zweck ohne den Heimbetrieb nicht erfüllt werden kann, Unterkunft und Verpflegung gegen Pauschalpreis nur den förderungswürdigen Personen und deren Angehörigen geboten werden und der Betrieb zu steuerpflichtigen gleichartigen Betrieben nur in dem zur Erreichung des begünstigten Zwecks erforderlichen Umfang in Wettbewerb tritt.

Beispiele:

Ein Rehabilitations- oder Kurheim im Rahmen des Gesundheitswesens, ein Kindergarten, ein Hort, ein Jugend-, Lehrlings-, Mittelschüler- oder Studentenheim im Rahmen der Jugendfürsorge oder Jugenderziehung oder ein Pensionistenheim im Rahmen der Altenfürsorge.

373

Reine Erholungsheime stehen dagegen regelmäßig in vermeidbarer Konkurrenz zu steuerpflichtigen Pensions- und Hotelbetrieben und sind begünstigungsschädliche Betriebe, es sei denn, der Erholungszweck ist wesentlicher Bestandteil des begünstigten Zwecks.

Beispiele:

Sommerlager für Jugendliche, Erholungsheime für Blinde und andere Behinderte (zB chronisch Kranke), Erholungsheime, die ausschließlich für Bedürftige oder für kinderreiche Familien unterhalten werden, Heime, in denen der kirchliche oder seelsorgerische Zweck des Aufenthaltes eindeutig im Vordergrund steht.

2.3.3.1.5 Schutzhütten

374

Schutzhütten von Wander- und Touristenvereinen können je nach Lage, Ausstattung und Konkurrenzwirkung des einzelnen Objektes unentbehrliche oder entbehrliche Hilfsbetriebe oder begünstigungsschädliche Betriebe darstellen.

375

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb liegt vor, wenn es sich um so genannte Selbstversorgerhütten sowie um nicht mit Gewinnabsicht geführte Schutzhütten mit vorwiegend alpinem oder touristischem Charakter handelt. Darunter fallen Schutzhütten, die der Nächtigung und der Verbringung von Ruhepausen einschließlich der Abgabe der dabei erforderlichen Verpflegung dienen und nach Art und Ausstattung nicht für längere Aufenthalte bestimmt sind.

376

Ist die Hütte dagegen durch öffentliche Verkehrseinrichtungen, zB Straßen, Lifte, erschlossen, ist regelmäßig ein entbehrlicher Hilfsbetrieb anzunehmen. Hüttenbetriebe können ihren Charakter daher auch auf Grund geänderter Verhältnisse (zB den Bau einer Seilbahn) ändern. Steht die Hütte in Konkurrenz zu steuerpflichtigen gastronomischen Betrieben oder ist nach der Einrichtung und dem Angebot der Charakter einer sportlichen Hilfeinrichtung nicht mehr gegeben (bzw. nur mehr von untergeordneter Bedeutung) oder wird die Hütte mit Gewinnabsicht betrieben, liegt ein begünstigungsschädlicher Betrieb vor. Bei Vorliegen eines einheitlichen Hüttenbetriebes sind die Abschnitte Rz 165 bis 167 und 178 zu beachten.

377

Treffen im Rahmen eines Schutzhüttenbetriebes Elemente einer betrieblichen Tätigkeit mit Elementen einer Vermögensverwaltung zusammen, geht die Vermögensverwaltung unter, wenn die Einnahmen, die der betrieblichen Tätigkeit zuzurechnen sind, mehr als 25% der Gesamteinnahmen betragen.

Beispiel:

Ein Touristenverein verpachtet eine Schutzhütte. Der gastronomische Teil wird gegen einen festen Pachtzins überlassen, die Einnahmen aus den Nächtigungen fließen dem Verein zur Gänze zu. Der feste Pachtzins beträgt 1.500 Euro jährlich, aus Nächtigungen erhält der Verein Einnahmen in Höhe von 750 Euro. Der Anteil der auf die Nächtigung entfallenden Einnahmen beträgt ein Drittel der Einnahmen aus der gesamten wirtschaftlichen Einheit. Es liegt insgesamt eine einheitliche betriebliche Tätigkeit vor.

Hinsichtlich verpachteter wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe siehe auch Rz 145 bis 150.

2.3.3.1.6 Beschäftigungsbetriebe

378

Einrichtungen für arbeitstherapeutische Zwecke, zB zur Beschäftigung von geistig oder körperlich behinderten Personen, können als unentbehrliche Hilfsbetriebe angesehen werden. Dazu gehören auch Beschäftigungsbetriebe, die sich auf den Vertrieb selbst gefertigter handwerklicher Erzeugnisse beschränken, sofern sie aus Fürsorgezwecken unterhalten werden und die Zweckverfolgung nach den Gesamtumständen (zB nach der Art der hergestellten Produkte, der Aufmachung usw.) auch nach außen hin in Erscheinung tritt. Zur Abgrenzung wirtschaftlicher Betätigungen, die mit steuerpflichtigen Betrieben gleicher oder ähnlicher Art in Wettbewerb treten, siehe Rz 261.

2.3.3.1.7 Krankenanstalten

379

Hinsichtlich der Behandlung von Krankenanstalten siehe [§ 46 BAO](#). Siehe Rz 172 und 179.

2.3.3.2 Steuerpflichtige Betriebe

2.3.3.2.1 Gastronomiebetriebe

380

Kantinen, Buffets oder andere gastronomische Einrichtungen eines Rechtsträgers stellen begünstigungsschädliche Betriebe dar, sofern sie nicht Teil eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs sind. Siehe auch Rz 309, 372 und 374 bis 377.

2.3.3.2.2 Gesellige und gesellschaftliche Veranstaltungen

381

Entgeltliche gesellige und gesellschaftliche Veranstaltungen des Rechtsträgers (wie Feste aller Art, Bälle, Kränzchen, Feiern, Juxveranstaltungen, Heurigenausschank, Vergnügungssportveranstaltungen) sind je nach ihrem Umfang als entbehrlicher Hilfsbetrieb

iSd [§ 45 Abs. 1 BAO](#) (siehe Rz 173 bis 177b), als begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb iSd [§ 45 Abs. 3 BAO](#) (siehe Rz 180) oder als Gewinnbetrieb (siehe Rz 181 bis 183) anzusehen. Zur Abgrenzung siehe Rz 306 bis 308.

382

Entgeltliche Belustigungen wie Preisschießen, Preisschnapsen oder Glücksspiele, bilden mit der Veranstaltung eine Einheit. Zur entgeltlichen Abgabe von Speisen und Getränken im Rahmen einer geselligen Veranstaltung iSd [§ 45 Abs. 1a BAO](#) siehe Rz 306; außerhalb des Anwendungsbereiches des [§ 45 Abs. 1a BAO](#) siehe Rz 308.

383

Bei Abhaltung mehrerer solcher Veranstaltungen während eines Jahres – die insgesamt die in [§ 45 Abs. 1a BAO](#) vorgesehene Begrenzung von 72 Stunden übersteigen – ist vom Vorliegen eines einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes auszugehen (siehe Rz 138 und 139). Zur Beurteilung von Wirtschaftsgütern, die dem Rechtsträger unentgeltlich zugewendet wurden, siehe Rz 341 bis 343.

384

Randzahl 384: *derzeit frei*

2.3.3.2.3 Handel mit Waren

385

Der Handel mit Waren stellt grundsätzlich einen begünstigungsschädlichen Betrieb dar. Im Einzelnen siehe Rz 277.

2.3.3.2.4 Verkaufsaktionen

386

Verkaufs- oder Versteigerungsaktionen, bei denen gesammelte oder gespendete Gegenstände durch Vereinsmitglieder marktmäßig verkauft oder versteigert werden (zB Flohmärkte, Basare, Punschbuden (siehe Rz 289a), Versteigerungen im Rahmen von Wohltätigkeits- oder Charityveranstaltungen) und bei denen der Spendensammelzweck der Aktion eindeutig erkennbar ist, dienen infolge des gemeinschaftlichen Wirkens der Vereinsmitglieder auch dem begünstigten Zweck. Solche Aktionen sind daher als entbehrliche Hilfsbetriebe anzusehen. Die dem Rechtsträger unentgeltlich zugewendeten Gegenstände sowie auch Speisen und Getränke stellen keine steuerpflichtigen Einnahmen sondern Spenden dar, die in der Folge in den Betrieb eingelegt werden (siehe Rz Rz 341 bis 343).

387

Sollten keine für eine Gewinnermittlung ausreichenden Unterlagen vorhanden sein, kann der Gewinn aus diesen Aktionen (Flohmärkte, Basare) mit 10% der erzielten Betriebseinnahmen ohne Umsatzsteuer angesetzt werden (in diesem Fall ist ein weiterer Abzug von

Betriebsausgaben, vor allem das Betriebsausgaben-Pauschale für unentgeltlich mitwirkende Mitglieder im Sinne der Rz 346 bis 348 ausgeschlossen). Zur Gewinnermittlung im Zusammenhang mit dem Betreiben von Punschbuden siehe Rz 289a.

387a

Der bei der Versteigerung/Veräußerung der zugewendeten Wirtschaftsgüter erzielte Erlös ist ertragsteuerlich hinsichtlich des den gemeinen Wert erheblich übersteigenden Teiles als Spende anzusehen (siehe EStR 2000 Rz 1330a; zum Betreiben von Punschbuden siehe Rz 289a).

Werden Wirtschaftsgüter zum Zweck einer Versteigerungen unentgeltlich zugewendet, liegen keine steuerlich relevanten Einnahmen, sondern Spenden vor; die zugewendeten Wirtschaftsgüter gelten als in den Versteigerungs-/Veräußerungsbetrieb eingelegt und sind mit dem Teilwert zu bewerten (siehe Rz 386 und Rz 341 bis 343). Kann der Teilwert nicht ohne großen Aufwand ermittelt werden, bestehen keine Bedenken, diesen mit 50% des erzielten Versteigerungserlöses anzusetzen.

Ein Verlust aus einer solchen Veranstaltung ist steuerlich nicht anzuerkennen.

387b

Werden im Rahmen von Fundraising Dinners von Körperschaften des privaten Rechts für die Teilnahme Beträge vereinnahmt, die erheblich über den Wert der erbrachten Leistung (zB angebotene Konsumation) hinausgehen (siehe dazu EStR 2000 Rz 1330a), stellt der übersteigende Betrag ertragsteuerlich eine Spende dar (zum Betreiben von Punschbuden siehe Rz 289a). Die dem Wert der erbrachten Leistungen entsprechenden Beträge stellen jedoch Einnahmen im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dar (siehe dazu Rz 386).

Dabei ist als Wert für die erbrachte Gegenleistung jener Wert anzusetzen, der auf dem Markt für diese Leistung erzielbar wäre. Ein marktüblicher Gewinnaufschlag ist daher jedenfalls als Gewinn zu erfassen. Es bestehen keine Bedenken, den Gewinn aus dieser Veranstaltung mit 10% der auf den Wert der erbrachten Leistung entfallenden Einnahmen pauschal zu ermitteln.

388

Zu nachhaltig durchgeführten Verkaufsaktionen, bei denen gesammelte oder gespendete Gegenstände in einem Zug an andere Unternehmungen (Altpapier-, Glas-, Textilaktionen) veräußert werden, siehe auch Rz 254.

2.3.3.2.5 Benefizveranstaltungen, Lotterien

389

Nachhaltig durchgeführte Wohltätigkeitsveranstaltungen (Benefizveranstaltungen), bei denen Künstler, Sportler oder andere Personen ausschließlich unentgeltlich auftreten, oder Kunstwerke im Rahmen eines persönlichen Auftritts durch den Künstler kostenlos zur Verfügung gestellt werden, sowie Lotterien stellen als nur mittelbar begünstigten Zwecken dienende Veranstaltungen begünstigungsschädliche Betriebe dar. Zu im Rahmen solcher Wohltätigkeitsveranstaltungen stattfindenden Versteigerungen siehe Rz 386. Es bestehen aber keine Bedenken, wenn die aus solchen Veranstaltungen erzielten Gewinne in einer Ausnahmegenehmigung gemäß [§ 44 Abs. 2 BAO](#) von der Steuerpflicht ausgenommen werden, sofern die Verfolgung gemeinnütziger bzw. mildtätiger Zwecken einwandfrei erkennbar und die Zuführung der erzielten Gewinne zu den begünstigten Zwecken gesichert ist.

Ein unentgeltlicher Auftritt im Rahmen einer Benefizveranstaltung ist auch dann gegeben, wenn dem Künstler lediglich der durch den Auftritt verursachte Aufwand ersetzt wird. Bei einer darüber hinaus gehenden Entschädigung ist kein unentgeltlicher Auftritt mehr gegeben. Im Falle der Zurverfügungstellung eines Kunstwerkes zur nachfolgenden Versteigerung kann von einer bloßen Aufwandsentschädigung ausgegangen werden, wenn die Zahlungen an den Künstler 20% des Versteigerungserlöses nicht übersteigen.

390

Werden von Vereinen, die im Bereich der Sozialdienste tätig sind (siehe Rz 168), Benefizveranstaltungen durchgeführt, ist davon auszugehen, dass es sich dabei um entbehrliche Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs. 1 BAO handelt, wenn solche Veranstaltungen nur einmal jährlich durchgeführt werden und dabei werbemäßig auf den Zweck des Vereines und der Veranstaltung aufmerksam gemacht wird. Hinsichtlich des dabei erzielten Überschusses ist davon auszugehen, dass er die Summe von Spenden der Teilnehmer darstellt, sodass kein steuerlicher Gewinn anfällt.

2.3.4 Einkommensermittlung

391

Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht des Rechtsträgers ist das Einkommen nach der Grundregel des § 8 Abs. 1 KStG 1988 zu ermitteln. Bei der Einkommensermittlung sind daher die positiven und negativen Einkünfte aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Gewerbebetrieben und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zusammenzufassen. An Sonderausgaben kommen neben dem Verlustabzug auch Renten und dauernde Lasten, Steuerberatkungskosten sowie Spenden im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in Betracht. Hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht siehe Rz 417 bis 428.

2.4 Tarif

392

Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht eines begünstigten Rechtsträgers ist das Einkommen grundsätzlich nach § 22 Abs. 1 KStG 1988 zu versteuern. Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des begünstigten Rechtsträgers (siehe Rz 417 bis 428) ist die Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug (25%) abgegolten, wenn die Einkünfte nicht in einem steuerpflichtigen Betrieb angefallen sind und eine Befreiungserklärung abgegeben wurde.

2.4.1 Allgemeiner Steuersatz

393

Der allgemeine Steuersatz des § 22 Abs. 1 KStG 1988 beträgt 25 %. Er ist auf das Einkommen iSd § 7 Abs. 2 KStG 1988 bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte von ausländischen beschränkt Steuerpflichtigen iSd § 21 Abs. 1 KStG 1988 anzuwenden.

2.4.2 Freibetrag für begünstigte Zwecke

Randzahl 393a: *entfällt*

394

In [§ 23 KStG 1988](#) ist eine eigene Tarifbegünstigung für begünstigte Rechtsträger (siehe Rz 322 und Rz 123 bis 125) hinsichtlich des steuerpflichtigen Bereiches unabhängig davon vorgesehen, ob es sich um entbehrliche Hilfsbetriebe oder begünstigungsschädliche Betriebe (bei Vorliegen einer Ausnahmegenehmigung nach [§ 44 Abs. 2](#) oder [§ 45a BAO](#)) handelt. Danach wird vor Anwendung der Körperschaftsteuersätze ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch ein Betrag von 10.000 Euro abgezogen. [§ 23 Abs. 2 KStG 1988](#) sieht zudem unter bestimmten Voraussetzungen eine Vortragsmöglichkeit für nicht verbrauchte Freibeträge vor.

Diese Tarifbegünstigung wirkt nur im Falle der Veranlagung der Körperschaftsteuer, nicht aber im Falle der Steuerabgeltung.

394a

Werden von einem gemeinnützigen Rechtsträger, der üblicherweise keine ertragsteuerlich relevanten Aktivitäten entwickelt, im steuerpflichtigen Bereich (entbehrlicher Hilfsbetrieb oder begünstigungsschädlicher Betrieb mit Ausnahmegenehmigung iSd [§ 44 Abs. 2 BAO](#) oder [§ 45a BAO](#)) in einem Jahr Einkünfte erzielt (zB einmaliges großes Vereinsfest, siehe Rz 307), können jene Freibeträge, die im Zeitraum der letzten zehn Jahre nicht verrechnet werden konnten, im Jahr der außergewöhnlichen Aktivität kumuliert werden. Es kann nur ein Freibetrag vorgetragen (angesammelt) werden, der zur Gänze nicht wirksam geworden ist,

sodass ein nur teilweiser "Verbrauch" eines Jahresfreibetrages das Vortragen des unverbrauchten Restes grundsätzlich nicht ermöglicht, es sei denn, es liegen die Ausnahmen des [§ 23 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988](#) vor (siehe Rz 394b). Hinsichtlich der Freibetragsverrechnung besteht kein Wahlrecht. Übersteigt in einem Jahr das Einkommen den Jahresfreibetrag, ist primär der im Jahr der steuerrelevanten Aktivität zustehende Jahresfreibetrag und sind in der Folge die "angesparten" Freibeträge in der Reihenfolge ihres Entstehens zu verrechnen.

394b

Wurde ein Freibetrag teilweise "verbraucht", kann der nicht verbrauchte Freibetrag vorgetragen werden, wenn die folgenden Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

- Es ist zunächst zu prüfen, ob im jeweiligen Kalenderjahr das steuerpflichtige Einkommen vor Anwendung des Freibetrages 730 Euro bzw. ab der Veranlagung 2013 1.000 Euro (10% des Freibetrages) nicht übersteigt. Nur in diesem Fall kann der nicht verbrauchte Freibetrag vorgetragen werden, wenn die nachfolgende Voraussetzung erfüllt ist.
- Zusätzlich ist noch zu prüfen, ob das innerhalb des Ansammlungszeitraumes in Summe erzielte Einkommen 5% der kumulierten Freibeträge nicht übersteigt.

In diesen Fällen kann auch der nicht verbrauchte Teil des Jahresfreibetrages vorgetragen werden. Restliche nicht verbrauchte Freibeträge können in den Folgejahren bis zum Ablauf der jeweiligen Zehnjahresfrist verrechnet werden.

Beispiel 1:

Der gemeinnützige Verein hat in den Jahren 2011 bis 2013 keine Einkünfte, im Jahr 2014 ein steuerpflichtiges Einkommen vor Abzug des Freibetrages in Höhe von 6.000 Euro. Vortragsfähig ist der Freibetrag 2011 iHv 7.300 Euro bis zum Jahre 2021, jener aus 2012 bis zum Jahre 2022 und jener aus 2013 iHv 10.000 Euro bis zum Jahre 2023. Im Jahr 2014 kommt es durch den Teilansatz des Freibetrages in Höhe von 6.000 Euro zu keiner Steuerpflicht, der restliche Freibetrag von 4.000 Euro kann infolge des Überschreitens der Toleranzgrenze nicht vorgetragen werden. In den Jahren 2015 bis 2021 ergeben sich jeweils nach Verrechnung der jährlichen Freibeträge keine steuerpflichtigen Einkommen. Im Jahre 2022 findet die 50-Jahr-Feier des Vereines statt, es ergibt sich ein steuerpflichtiges Einkommen von 25.000 Euro. Zunächst ist der Freibetrag 2022 zu verrechnen, das restliche Einkommen von 15.000 Euro ist mit den offenen Freibeträgen aus 2012 und 2013 von 17.300 Euro (7.300 Euro für 2012 und 10.000 Euro für 2013) zu verrechnen (der Freibetrag aus 2011 ist nicht mehr verrechenbar). Der Freibetragsrest von 2.300 Euro (aus dem Jahre 2013) kann letztmalig im Jahr 2023 verrechnet werden.

Beispiel 2:

Der gemeinnützige Verein wird im Jahr 2011 neu gegründet. In den Jahren 2011 bis 2013 hat er keine steuerpflichtigen Einkünfte. Im Jahr 2014 hat er ein steuerpflichtiges Einkommen von 600 Euro. Die Freibeträge der Jahre 2011 bis inklusive 2013 sind zur Gänze vortragsfähig. Da im Jahr 2014 die oben genannte 10%-Grenze nicht

überschritten ist, ist der im Jahr 2014 nicht verbrauchte Freibetragsteil in Höhe von 9.400 Euro vortragsfähig.

Beispiel 3:

Ein gemeinnütziger Verein erzielt im Jahr 2013 ein steuerpflichtiges Einkommen von 20.000 Euro.

Der Freibetrag des Jahres 2013 in Höhe von 10.000 Euro ist vorrangig abzuziehen; es verbleibt ein Einkommen von 10.000 Euro.

<i>Jahr</i>	<i>Einkommen</i>	<i>Freibetrag</i>	<i>Vortrag</i>
<i>2012</i>	<i>5.000</i>	<i>7.300</i>	<i>0</i>
<i>2011</i>	<i>3.800</i>	<i>7.300</i>	<i>0</i>
<i>2010</i>	<i>4.000</i>	<i>7.300</i>	<i>0</i>
<i>2009</i>	<i>6.000</i>	<i>7.300</i>	<i>0</i>
<i>2008</i>	<i>6.000</i>	<i>7.300</i>	<i>0</i>
<i>2007</i>	<i>4.000</i>	<i>7.300</i>	<i>0</i>
<i>2006</i>	<i>0</i>	<i>7.300</i>	<i>7.300</i>
<i>2005</i>	<i>7.000</i>	<i>7.300</i>	<i>0</i>
<i>2004</i>	<i>0</i>	<i>7.300</i>	<i>7.300</i>
<i>2003</i>	<i>0</i>	<i>7.300</i>	<i>7.300</i>
<i>2002</i>	<i>0</i>	<i>7.300</i>	<i>7.300</i> <i>(nicht mehr verrechenbar)</i>

Das im Jahr 2013 verbleibende Einkommen von 10.000 Euro vermindert sich um die Freibeträge der Jahre 2003 und 2004 (= 14.600 Euro). Vom Freibetrag des Jahres 2004 können im Jahr 2014 noch 4.600 Euro verrechnet werden, sofern nach Abzug des Jahresfreibetrages 2014 genügend steuerpflichtiges Einkommen verbleibt.

2.5 Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer

395

Gemäß § 24 KStG 1988 gelten auch für begünstigte Rechtsträger die Bestimmungen der §§ 42 bis 46 EStG 1988 betreffend die Steuererklärung, die Vorauszahlungen und die Abschlusszahlung.

2.5.1 Veranlagung

2.5.1.1 Allgemeines

396

Die Körperschaftsteuer wird grundsätzlich im Wege der Veranlagung erhoben (siehe EStR 2000 Rz 7501).

397

Eine weitere Erhebungsform der Körperschaftsteuer ist der Steuerabzug (§ 24 Abs. 2 KStG 1988). Für diesen Steuerabzug gibt es zwei Anwendungsfälle:

- Kapitalertragsteuer für kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 93 EStG 1988 (gilt für alle Steuerpflichtigen)
- Abzugssteuer für die im § 99 EStG 1988 genannten Einkünfte (gilt nur für ausländische beschränkt Steuerpflichtige)

Soweit derartige Einkünfte nicht im Rahmen einer Veranlagung zu erfassen sind, hat der Steuerabzug Endbesteuerungswirkung (§ 24 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 97 EStG 1988 bzw. § 102 Abs. 4 EStG 1988).

398

Folgende Bestimmungen des EStG 1988 sind für die Veranlagung von Körperschaften von Relevanz (§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988):

Gegenstand der Veranlagung ist das Einkommen im Sinne des [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) (siehe KStR 2013 Rz 348 bis 418) bzw. der Gesamtbetrag der Einkünfte bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des [§ 21 Abs. 1 und 3 KStG 1988](#) (vgl. KStR 2013 Abschnitt 22).

2.5.1.2 Beginn bzw. Ende der Steuerpflicht während des Veranlagungszeitraumes

399

Beginnt oder endet die Steuerpflicht während des Kalenderjahres (Gründung oder Auflösung während des Kalenderjahres), weicht der Veranlagungszeitraum vom Kalenderjahr ab. In diesen Fällen wird der Veranlagung ein entsprechend verkürzter Veranlagungszeitraum zugrundegelegt.

400

Werden während eines Jahres die Voraussetzungen für den Eintritt oder Austritt aus der Steuerpflicht durch Wegfall der Begünstigungsvoraussetzungen (zB Gemeinnützigkeit) oder deren Herstellung veranlasst, ist im Falle des unterjährigen Wegfalls die Steuerpflicht während des gesamten Veranlagungszeitraumes gegeben, werden die Voraussetzungen unterjährig geschaffen, tritt die Steuerbefreiung mit dem folgenden Veranlagungszeitraum ein.

2.5.1.3 Steuererklärung (§§ 42 bis § 44 EStG 1988)

401

Die Steuererklärungspflicht richtet sich grundsätzlich nach [§ 42 EStG 1988](#) (EStR 2000 Rz 7534 bis 7555). Steuererklärungspflicht besteht mangels einer Besteuerungsuntergrenze für Körperschaften in allen Fällen einer Einkünfteerzielung, wenn die Einkünfte zur

Festsetzung einer Körperschaftsteuer führen. Werden keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt, besteht die Erklärungspflicht nur bei Aufforderung durch die Abgabenbehörde.

2.5.2 Vorauszahlungen (§ 45 EStG 1988)

402

Die Vorauszahlungsverpflichtung bei der Körperschaftsteuer ergibt sich aus § 45 EStG 1988 (siehe dazu EStR 2000 Rz 7557 ff).

Die Bestimmung des § 45 EStG 1988 ist nach § 24 Abs. 3 KStG 1988 als Regelung zur Entrichtung der Steuer auch für den Bereich der Körperschaftsteuer anzuwenden.

403

Der Vorauszahlungsverpflichtung unterliegen sowohl unbeschränkt als auch ausländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Keine Vorauszahlungen haben dabei allerdings Körperschaften zu leisten, bei denen sich die Steuerpflicht auf die im Wege des Steuerabzuges erhobene Beträge beschränkt (insb. bei beschränkter Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 in Verbindung mit § 21 Abs. 2 KStG 1988).

404

Die Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer berechnet sich im Sinne der Methodik des § 45 Abs. 1 EStG 1988 aus der Gesamtsteuer des letzten vorangegangenen veranlagten Jahres.

405

Die Vorauszahlungen sind zu je einem Viertel des Jahresbetrages am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu entrichten.

406

Die Vorauszahlungen werden entweder mit einem eigenen Vorauszahlungsbescheid oder dem Bescheid über die Jahresveranlagung festgesetzt. Die Vorauszahlungen sind in der zuletzt festgesetzten Höhe so lange zu entrichten, bis eine Neufestsetzung erfolgt.

407

Eine unterjährige Änderung kann von Amtswegen (durch einen eigenen Vorauszahlungsbescheid, durch einen Veranlagungsbescheid und eine Berufungsentscheidung) oder über einen Antrag des Abgabepflichtigen unterjährig geändert werden. Ein diesbezüglicher Antrag ist bis zu 30. September jeden Jahres möglich.

2.5.3 Abschlusszahlungen/Guthaben

408

Ist die Körperschaftsteuerschuld im Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) größer als die einbehaltenen und anzurechnenden sowie vorausbezahlten Beträge, ergibt der

Unterschiedsbetrag die Abschlusszahlung. Waren die Vorauszahlungen höher als die Jahressteuer, ergibt sich ein Guthaben.

2.5.4 Kapitalertragsteuer

409

Soweit die durch Steuerabzug einbehaltene Kapitalertragsteuer auf veranlagte Einkünfte entfällt, ist sie auf die Körperschaftsteuerschuld anzurechnen (siehe EStR 2000 Rz 7580). Sind die kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte nicht im Rahmen der Veranlagung zu erfassen, hat der Kapitalertragsteuerabzug Endbesteuerungswirkung (§ 97 EStG 1988).

2.5.5 Erhebung der Steuer bei beschränkter Steuerpflicht (§§ 93, 99 und 102 EStG 1988)

410

Bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht sind grundsätzlich zwei Erhebungsformen der Körperschaftsteuer vorgesehen:

2.5.5.1 Steuerabzug (§§ 93 und 99 EStG 1988)

411

Der Steuerabzug erfolgt einerseits gemäß § 93 EStG 1988 (Kapitalertragsteuerabzug), andererseits gemäß § 99 EStG 1988 (Steuerabzug in besonderen Fällen).

Diese Erhebungsform der Körperschaftsteuer hat gemäß [§ 24 Abs. 2 KStG 1988](#) grundsätzlich Endbesteuerungswirkung (siehe KStR 2013 Rz 1578).

412

Wenn für die entsprechenden Einkünfte jedoch eine Veranlagung zu erfolgen hat (siehe KStR 2013 Rz 1579 ff), wirkt die Abzugsteuer wie eine Körperschaftsteuervorauszahlung.

2.5.5.2 Veranlagung (§ 102 EStG 1988)

413

Alle steuerpflichtigen Einkünfte gemäß § 21 KStG 1988 eines ausländischen begünstigten Rechtsträgers, von denen kein Steuerabzug vom Kapitalertrag oder allenfalls nach § 99 EStG 1988 vorzunehmen ist, sind zu veranlagern.

414

Weiters sind folgende steuerabzugspflichtige Einkünfte im Rahmen einer nachfolgenden Veranlagung zu erfassen:

- Einkünfte, die zu den Betriebseinnahmen eines inländischen entbehrlichen Hilfsbetriebes oder begünstigungsschädlichen Betriebes (Betriebsstätte) gehören;

- Gewinnanteile von Gesellschaftern (Mitunternehmern) einer ausländischen Gesellschaft, die an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt ist.

415

Neben diesen Pflichtveranlagungstatbeständen kann ein Antrag auf Veranlagung (§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) für Einkünfte, von denen eine Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu erheben ist, auch von juristischen Personen gestellt werden.

416

Für die Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften gelten auch die Sonderveranlagungsregeln des § 102 Abs. 2 EStG 1988. Der wichtigste Bereich betrifft den im dritten und vierten Satz des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 geregelten Verlustabzug (siehe EStR 2000 Rz 8059). Für die Berücksichtigung des Verlustabzuges sind auch die Auswirkungen der in österreichischen DBA enthaltenen Diskriminierungsverbote zu beachten (AÖF Nr. 291/1990). Im Verhältnis zu Deutschland ist für ab 1998 entstandene Verluste unbeschadet der Regelung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die VO des BMF betreffend die Berücksichtigung von inländischen Betriebsstättenverlusten deutscher Unternehmen, BGBl. II Nr. 97/2001 anzuwenden.

2.6 Beschränkte Steuerpflicht inländischer Körperschaften (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988)

2.6.1 Umfang der Steuerpflicht

417

Gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988](#) sind begünstigte Rechtsträger, soweit sie von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind oder einer umfassenden Befreiung unterliegen, beschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

418

Die beschränkte Steuerpflicht umfasst grundsätzlich alle Arten von in- und ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß [§ 27 EStG 1988](#), unabhängig davon, ob diese dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen oder nicht ([§ 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988](#)). Das sind insbesondere:

- Zinserträge aus Geldeinlagen,
- Erträge aus der Beteiligung als echter stiller Gesellschafter,
- laufende Erträge und Erträge aus der Veräußerung von Anteilsrechten an in- und ausländischen Investmentfonds,
- Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen von Körperschaften,

- Einkünfte aus verbriefen oder unverbrieften Derivaten.

Einkünfte aus Kapitalvermögen, die keinem KEST-Abzug unterliegen (zB Einkünfte aus unverbrieften Derivaten) sind im Rahmen der Veranlagung zu erklären.

419

Keine beschränkte Steuerpflicht besteht bei Beteiligungserträgen im Sinne des [§ 10 KStG 1988](#), genossenschaftlichen Rückvergütungen, Einkünften innerhalb eines Beteiligungsfonds, Einkünften aus Förderungsdarlehen ([§ 21 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#)) und bei im Rahmen eines steuerbefreiten Betriebes erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen ([§ 21 Abs. 2 Z 3 letzter Teilstich KStG 1988](#)).

420

Eine bei derartigen Erträgen einbehaltene Kapitalertragsteuer, kann durch einen Antrag auf Rückerstattung nach § 240 Abs. 3 BAO rückgefordert werden.

420a

Nach [§ 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988](#) erstreckt sich die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht auch auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß [§ 30 EStG 1988](#). Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, die einem steuerbefreiten Betrieb zuzurechnen waren, sind von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nicht erfasst.

420b

Im Falle der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer ist die Körperschaftsteuer im Wege der durch einen Parteienvertreter zu berechnenden Immobilienertragsteuer gemäß [§ 30b EStG 1988](#) zu entrichten (zwingend für Veräußerungen nach dem 31.12.2012). Wird keine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer vorgenommen, ist die besondere Vorauszahlung gemäß [§ 30b Abs. 4 EStG 1988](#) zu entrichten (zwingend für Veräußerungen nach dem 31.12.2012). Die Entrichtung der Immobilienertragsteuer bzw. der besonderen Vorauszahlung hat nach Maßgabe des Zuflusses der Einkünfte zu erfolgen.

2.6.2 Befreiungserklärung

421

Gemäß [§ 94 Z 5 EStG 1988](#) darf die Körperschaft bei Zinsen und anderen Erträgen aus Kapitalforderungen jeder Art, sowie bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) (zB Veräußerungsgewinne von Aktien) und bei Einkünften aus Derivaten beim Abzugsverpflichteten (zB Kreditinstitut) eine Befreiungserklärung abgeben, wenn die Kapitaleinkünfte, für die diese Befreiungserklärung abgegeben wird, zu den Betriebseinnahmen eines in- oder ausländischen Betriebes gehören.

422

Als Betrieb gelten alle wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe eines Vereines, gleichgültig, ob sie unentbehrliche Hilfsbetriebe (§ 45 Abs. 2 BAO), entbehrliche Hilfsbetriebe (§ 45 Abs. 1 BAO) oder begünstigungsschädliche Betriebe (§ 45 Abs. 3 BAO) sind, aber auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Gewerbebetriebe.

423

Nicht als Betrieb gelten Tätigkeiten im Rahmen der Vermögensverwaltung eines Vereines. Für Kapitaleinkünfte, die im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten vereinnahmt werden, ist die Abgabe einer Befreiungserklärung nicht zulässig.

424

Bei Vereinen können nur solche Kapitalanlagen zum Betriebsvermögen gezählt werden, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Dazu zählen jedenfalls Wertpapiere, die zur Deckung der Abfertigungs- und Pensionsrückstellung dienen. Daneben kann idR nur ein Betrag in Höhe eines einfachen Jahresbedarfes der notwendigen liquiden Mittel dem Betriebsvermögen zugerechnet werden. Daneben können dem Betriebsvermögen Guthaben zugerechnet werden, wenn sie Rücklagen für ein konkretes betriebliches Projekt in der erforderlichen Höhe darstellen. Das Kreditinstitut leitet eine Gleichschrift der Befreiungserklärung an das zuständige Finanzamt weiter. Mit dem Einlangen der Gleichschrift beim Finanzamt tritt die Wirkung der Befreiungserklärung ein.

425

Wird die Abgabe einer Befreiungserklärung verabsäumt, wird die entrichtete Kapitalertragsteuer bei Körperschaftsteuerpflichtigen Betrieben im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer angerechnet.

426

Wird bei unentbehrlichen Hilfsbetrieben, die gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind und daher nicht zur Körperschaftsteuer veranlagt werden, keine Befreiungserklärung abgegeben, kann von der Körperschaft eine Entlastung von der einbehaltenen KEST im Rahmen eines Rückerstattungsantrages gemäß § 240 Abs. 3 BAO bei dem für die Körperschaft sachlich und örtlich zuständigen Finanzamt beantragt werden, da gemäß § 94 Z 6 lit. c fünfter Teilsatz EStG 1988 eine KEST-Befreiung vorliegt.

2.6.3 Abzugsbesteuerung

427

Die Steuerpflicht gilt gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 mit dem Abzug der Kapitalertragsteuer als abgegolten.

2.6.3a Immobilienertragsteuer

427a

Wird die auf die Veräußerung von Grundstücken entfallende Körperschaftsteuer im Wege der Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter entrichtet, gilt die Körperschaftsteuer mit der Entrichtung gemäß [§ 24 Abs. 2 KStG 1988](#) als abgegolten.

2.6.4 Veranlagung von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegenden Einkünften

428

Einkünfte, die gemäß [§ 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988](#) der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, sind in eine Körperschaftsteuererklärung aufzunehmen, wenn für die Einkünfte keine KEST abzuführen ist bzw. wenn für die Einkünfte keine ImmoEST entrichtet wurde.

3 Umsatzsteuer

3.1 Steuerbare und nicht steuerbare Umsätze

429

Der Umsatzsteuer unterliegen

- gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, sowie der den Lieferungen und sonstigen Leistungen gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 gleichgestellte Eigenverbrauch (siehe Rz 452 bis Rz 459),
- gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 der Eigenverbrauch,
- gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 die Einfuhr von Gegenständen und
- gemäß Art. 1 UStG 1994 der innergemeinschaftliche Erwerb (siehe Rz 545 bis 551).

430

Ein Leistungsaustausch gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) setzt Leistung und Gegenleistung, das Vorliegen von zwei Beteiligten und die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Eine innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung fehlt zB beim echten Schadenersatz (siehe UStR 2000 Rz 9 bis Rz 21), beim echten Mitgliedsbeitrag (siehe Rz 432 bis Rz 433) oder beim echten Zuschuss (siehe Rz 444 bis Rz 446).

431

Die Vereinseinnahmen sind dahingehend zu untersuchen, ob sie mit dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich im Zusammenhang stehen (siehe Rz 460 bis 470). Nicht steuerbar sind mit dem nichtunternehmerischen Bereich zusammenhängende Einnahmen, das sind zB echte Mitgliedsbeiträge, Spenden, Schenkungen, Erbschaften und Subventionen zur allgemeinen Förderung des Rechtsträgers.

3.1.1 Mitgliedsbeiträge

3.1.1.1 Echter Mitgliedsbeitrag

432

"Echte" Mitgliedsbeiträge sind Beiträge, welche die Mitglieder eines Vereines nicht als Gegenleistungen für konkrete Leistungen, sondern für die Erfüllung des Gemeinschaftszwecks zu entrichten haben. Da in diesem Fall kein Leistungsaustausch vorliegt, stellen diese "echten" Mitgliedsbeiträge kein umsatzsteuerbares Entgelt dar.

433

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 Interessensvertretungen sowie an so genannte Solidaritätseinrichtungen bestimmter Sektoren von Kreditinstituten sind in der Regel als echte Mitgliedsbeiträge zu qualifizieren (1302 Blg Sten Prot des NR XVIII. 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, Rs 102/86).

3.1.1.2 Unechter Mitgliedsbeitrag

434

Davon zu unterscheiden sind "unechte" Mitgliedsbeiträge. Dabei handelt es sich - unabhängig von ihrer Bezeichnung - um Beiträge eines Mitglieds, denen eine konkrete Gegenleistung des Vereines gegenübersteht. Die Leistungen des Vereines, die für "unechte" Mitgliedsbeiträge erbracht werden, sind steuerbar.

Besteht der Gemeinschaftszweck in der Erbringung besonderer Einzelleistungen gegenüber den einzelnen Mitgliedern, so sind diese "Beiträge" des Mitglieds "unechte Mitgliedsbeiträge".

Die Jahresbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins können die Gegenleistung für die von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen darstellen, auch wenn diejenigen Mitglieder, die die Einrichtungen des Vereins nicht oder nicht regelmäßig nutzen, verpflichtet sind, ihren Jahresbeitrag zu zahlen. Die Leistungen des Vereins bestehen darin, dass er seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt (EuGH 21.03.2002, [C-174/00](#), "Kennemer Golf & Country Club"). Die Sonderregelungen für gemeinnützige Sportvereinigungen (Liebhaberei, Steuerbefreiung) werden dadurch nicht berührt.

435

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" von Mitgliedern für die vom Verein veranstalteten Kurse und Seminare.

Mitgliedsbeiträge an einen Flugambulanzverein (VwGH 11.9.1997, 95/15/0022).

Mitgliedsbeiträge an einen Schadenshilfverein 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).

436

Bei Mitgliedsbeiträgen für einen Verein, der die wirtschaftlichen Belange seiner Mitglieder fördert, gilt die - widerlegbare - Vermutung von Leistungsentgelten.

437

Beispiele:

Mitgliedsbeiträge an einen "Markenartikelverband" (VwGH 17.3.1999, 97/13/0089).

Mitgliedsbeiträge an eine "Studiengesellschaft für Sparkassen-Automation" (VwGH 17.3.1999, 97/13/0162).

Mitgliedsbeiträge an einen Rübenernteverein für die Zurverfügungstellung einer Maschine (VwGH 24.11.1998, 98/14/0033, 98/14/0034).

3.1.1.3 Gemischter Mitgliedsbeitrag

438

Gemischte Mitgliedsbeiträge sind in echte und unechte Mitgliedskomponenten - allenfalls im Wege der Schätzung - aufzuteilen. Die Schätzung kann beispielsweise in der Weise erfolgen, dass der Teil des Mitgliedsbeitrages, der bei vergleichbaren Vereinen ohne konkrete Gegenleistungen als allgemeiner Mitgliedsbeitrag verlangt wird, als echter Mitgliedsbeitrag angesetzt wird.

3.1.2 Subventionen

3.1.2.1 Allgemeines

439

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 (BFH 09.12.1987, X R 39/81, BStBl II 1988, 471).

3.1.2.2 Zuschuss als Entgelt für eine Leistung

440

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 leistenden Unternehmer unmittelbar zuwendet.

441

Beispiele:

Eine Gemeinde gewährt dem Erwerber eines Gastronomiebetriebes einen Zuschuss dafür, dass sich dieser zur Herbeiführung eines bestimmten Standards sowie zur Betriebsführung auf einen längeren Zeitraum verpflichtet (VwGH 16.12.1997, 97/14/0100).

Ein Golfplatzbetreiber erhält von der Gemeinde einen Zuschuss dafür, dass er sich verpflichtet, den Golfplatz während bestimmter Zeiten zu betreiben und den Einwohnern sowie den Gästen zu besonderen Bedingungen zur Verfügung zu stellen (VwGH 23.1.1996, 95/14/0084).

3.1.2.3 Zuschuss als Entgelt von dritter Seite

442

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 (VwGH 20.1.1992, 91/15/0055). 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 ein Interesse am Zustandekommen des Leistungsaustausches.

443

Beispiele:

Zuschuss der Wiener Handelskammer zur Kostenabdeckung an einen Verein, der Ausstellungsflächen vermietet (VwGH 20.1.1992, 91/15/0055),

Druckkostenbeitrag zur Herausgabe einer Zeitung (VwGH 26.4.1994, 93/14/0043),

Zuschuss der Landesregierung an einen Buchverleger, der eine jährlich wiederkehrende, auf das Bundesland bezogene Publikation herausgeben muss (VwGH 30.9.1992, 92/13/0128),

Ein Verkehrsverein erhält von der Gemeinde einen Zuschuss, der von der Anzahl der Nächtigungen bzw. vom Umfang der Werbemaßnahmen abhängig ist (VwGH 4.10.1995, 93/15/0117).

3.1.2.4 Echter nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss

444

Nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse liegen vor, wenn Zahlungen nicht auf Grund eines Leistungsaustausches erfolgen oder nicht in Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz stehen. Dies ist der Fall, wenn

- ein Zuschuss zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Zuschussempfängers gewährt wird (zB Zuschuss zur Wohnbauförderung oder Wohnhaussanierung, zur Errichtung einer Erdgasversorgung, zur Errichtung einer Park and Ride-Anlage),
- ein Zuschuss zur Deckung von Unkosten des Zuschussempfängers gegeben wird (zB Bund zahlt Miete für eine gemeinnützige Organisation),
- sich die Höhe des Zuschusses nach dem Geldbedarf des Zuschussempfängers richtet und die Zahlungen nicht mit bestimmten Umsätzen im Zusammenhang stehen (zB pauschale Verlustabdeckungen an einen gemeinnützigen Verein; Zuschuss zu einem Verkehrsverbund).
- Ein echter nicht steuerbarer Zuschuss wird auch dann vorliegen, wenn die Zahlung einem Unternehmer gewährt wird, um ihn zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln anzuregen, bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt (zB Aufgabe von Produktionszweigen oder bestimmten Tätigkeitsbereichen; finanzielle Leistungen gemäß § 34 AMSG, die im Zusammenhang mit Maßnahmen nach § 32 Abs. 3 AMSG stehen, unabhängig davon, ob die Dienstleistungen aufgrund von Förder- oder Werkverträgen erbracht werden). Entschädigungen oder sonstige Zahlungen, die ein Unternehmer für ein solches Verhalten erhält, stellen umsatzsteuerrechtlich keine Gegenleistung (Entgelt) dar.

445

Eine bloße Zweckbestimmung durch den Zuschussgeber reicht für sich allein nicht aus, einen ursächlichen Zusammenhang zwischen Zuschuss und Leistung herzustellen (zB Zuschuss nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz oder nach dem Forschungsorganisationsgesetz). Der Zuschussgeber verlangt vom Empfänger üblicherweise einen Nachweis über die Mittelverwendung oder einen Förderungsbericht. Die Vorlage dieser Nachweise begründet für sich allein keinen Leistungsaustausch.

Ebenso ist bei Subventionen die bloße Verpflichtung, die Subventionsbedingungen und -auflagen einzuhalten, keine Leistung. Die Grenze zur Leistung wird jedoch dort überschritten, wo der "Subventionsgeber" seine Leistung an Bedingungen knüpft, deren Erfüllung ihm selbst oder einem Dritten einen speziellen Nutzen verschafft, mag dieser auch im öffentlichen Interesse liegen, und der Empfänger diese Bedingungen erfüllt.

446

In Zweifelsfällen muss geprüft werden, ob die Zuwendung auch ohne Gegenleistung des Empfängers gegeben worden wäre (vgl. VwGH 17.9.1990, 89/14/0071). Ob eine solche Verknüpfung vorliegt oder nicht, kann an Hand des Förderungsansuchens, des Bewilligungsbescheides, aus den "Vergaberichtlinien" und einschlägigen Rechtsvorschriften beurteilt werden. Der Zuschuss ist nicht umsatzsteuerbar, wenn keine Verknüpfung vorliegt.

Ohne Bedeutung ist, ob der Zuschuss an den Berechtigten selbst oder zwecks Abkürzung des Zahlungsweges an einen Dritten ausbezahlt wird (zB ein Zuschuss zur Errichtung eines Gebäudes wird an eine Arbeitsgemeinschaft ausbezahlt).

3.1.2.5 Finanzierung von Forschungsvorhaben

447

Bei Zahlungen in Zusammenhang mit Forschungstätigkeiten ist im Einzelfall anhand der Vereinbarung, der Vergaberichtlinien usw. zu prüfen, ob ein direkter Leistungsaustausch, Entgelt von dritter Seite oder eine echte Subvention vorliegt.

Ein direktes Leistungsentgelt liegt vor, wenn

- die Zahlung an bestimmte Forschungstätigkeiten des Empfängers gebunden ist,
- die Höhe des Zuschusses am Umfang der Tätigkeit oder an den dafür vorausberechneten Kosten bemessen wird,
- der Zuschussgeber ein eigenes konkretes Interesse an den Forschungsergebnissen hat,
- der Empfänger durch die Tätigkeit bestimmte Auflagen und Bedingungen erfüllen und dem Zuschussgeber ständig berichten muss,
- die Verwertungs- und Veröffentlichungsrechte an den Zuschussgeber übertragen werden.

448

Entscheidend ist somit, ob die Förderung gewährt wird, damit der Zahlende die Verfügungsmöglichkeit über ein bestimmtes Forschungsergebnis erlangt und die Durchführung der Forschung in seinem Interesse liegt. Demnach unterliegen zB Forschungsaufträge und sonstige wissenschaftliche Forschungen im Sinne des § 12 Forschungsorganisationsgesetz der USt (VwGH 20.9.1995, 92/13/0214).

449

Erfolgt die Finanzierung des Vorhabens nicht im eigenen Interesse des Zahlenden, sondern besteht ein öffentliches Interesse an der Durchführung des Forschungsprojektes, so liegt ein echter, nicht steuerbarer Zuschuss vor (zB Zuschuss durch den Forschungsförderungsfonds, Förderung nach § 10 Forschungsorganisationsgesetz). Diesfalls ist es nicht schädlich, wenn sich der Finanzierende ein Veröffentlichungs- oder sonstiges Verwertungsrecht vorbehält.

450

Die EU erteilt österreichischen Forschungseinrichtungen im vermehrten Ausmaß Forschungsaufträge bzw. gewährt Förderungen zu Forschungsvorhaben. Diese Zahlungen können echte Subventionen darstellen und sind als solche nicht steuerbar.

Handelt es sich bei den Zahlungen um ein Leistungsentgelt, so unterliegt dieses nicht der USt, wenn der Forschungseinrichtung keine Unternehmereigenschaft zukommt.

Sind die Förderungsgelder steuerbar, weil der Leistende als Unternehmer und die Erfüllung des Forschungsauftrages als Leistungsaustausch zu beurteilen ist, so kann die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 6 lit. c UStG 1994 zur Anwendung gelangen (siehe Rz 736 bis 746 UStR 2000).

451

Im Rahmen des Aktionsprogramms zur Durchführung einer Berufsbildungspolitik der Europäischen Gemeinschaft - Leonardo da Vinci werden zwischen der EU und einzelnen Projektträgern Verträge über Pilotprojekte (zB Entwicklung neuer Ausbildungslehrgänge, Lehrinhalte, Lernmaterialien, Trainingsmethoden) oder Multiplikatorprojekte (zur Verbreitung von Ergebnissen und Produkten früherer Projekte) abgeschlossen. Die Projektträger sollen damit zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln angeregt werden. Die Zuschüsse der EU an die Projektträger sind daher nicht steuerbar.

3.1.3 Eigenverbrauch

3.1.3.1 Allgemeines

452

Vereine können neben dem nichtunternehmerischen Bereich auch einen unternehmerischen Bereich haben. Soweit Leistungen teilweise für nicht unternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke (zB satzungsmäßige Zwecke eines Vereines) und teilweise für unternehmerische Zwecke bezogen werden, ist der Vorsteuerabzug aufzuteilen und steht daher von vornherein nur für den unternehmerischen Teil zu (zur Vorsteueraufteilung siehe Rz 528 ff). Ein Eigenverbrauch liegt insoweit nicht vor (EuGH 12.2.2009, Rs [C-515/07](#), VNLTÖ; siehe auch UStR 2000 Rz 1912b). Werden dem Unternehmensbereich dienende

Gegenstände oder sonstige Leistungen in Folgejahren vom Verein für den nichtunternehmerischen, nichtunternehmensfremden Vereinsbereich entnommen bzw. verwendet oder ändert sich das Nutzungsverhältnis, kommt es insoweit zu einer Vorsteuerberichtigung nach [§ 12 Abs. 10 bis Abs. 13 UStG 1994](#) (siehe Rz 533a ff). Dies gilt auch, wenn sich der Anteil der unternehmerischen Nutzung eines von Beginn an für unternehmerische Zwecke angeschafften Gegenstandes erhöht.

Beim besonderen Fall der Verwendung oder Zuordnung für nichtunternehmerische, unternehmensfremde Zwecke (zB Privatnutzung durch Funktionäre) wird die Gleichstellung mit Letztverbrauchern durch Besteuerung nach [§ 3 Abs. 2](#) und [§ 3a Abs. 1a UStG 1994](#) bzw. im Falle von Grundstücken (Gebäude) durch den Vorsteuerauschluss gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 4 erster Satz UStG 1994](#) erreicht.

Darüber hinaus haben die ertragsteuerlichen Abzugsverbote des [§ 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988](#) in der zum 1.1.1995 geltenden Fassung auch Auswirkungen für die Umsatzsteuer (Eigenverbrauch gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994](#); siehe dazu auch UStR 2000 Rz 59 bzw. Vorsteuerauschluss gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) bei überwiegender ertragsteuerlicher Nichtabzugsfähigkeit; siehe dazu UStR 2000 Rz 1914 ff).

Zur Behandlung von Repräsentationsaufwendungen und Bewirtungskosten siehe UStR 2000 Rz 1925 bis Rz 1928.

3.1.3.2 Eigenverbrauch durch Entnahme (§ 3 Abs. 2 UStG 1994)

453

Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands eines Vereins (Unternehmer iSd [§ 2 UStG 1994](#)) aus seinem Unternehmen für nichtunternehmerische, unternehmensfremde Zwecke, sofern der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (vgl. UStR 2000 Rz 361 ff).

Auch die unentgeltliche Übertragung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes oder Betriebes ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.

Zum Fall der dauerhaften Entnahme bzw. Verwendung eines Gegenstandes für nichtunternehmerische, nicht unternehmensfremde Zwecke bzw. Grundstücken (Gebäuden) siehe Rz 533a ff.

3.1.3.3 Verwendungseigenverbrauch (§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994)

454

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug

berechtigt hat, durch den Verein (Unternehmer iSd [§ 2 UStG 1994](#)) für nichtunternehmerische, unternehmensfremde Zwecke (vgl. UStR 2000 Rz 475 ff).

Zur vorübergehenden Verwendung für den nichtunternehmerischen, nicht unternehmensfremden Bereich sowie zu Grundstücken (Gebäuden) siehe Rz 533a ff.

455

Werden mit für einen Betrieb eingekauften Waren auch Mitglieder gratis verköstigt, so muss grundsätzlich ein Eigenverbrauch angesetzt werden. Kein Eigenverbrauch ist anzusetzen, wenn mithelfende Personen (Personal) im Gastgewerbe unentgeltlich verpflegt werden.

Beispiel:

Steuerpflichtiges Vereinsfest eines begünstigten Vereines. Bei der Nachkalkulation durch die Betriebsprüfung wird festgestellt, dass

(a) Getränke im Einkaufswert von 1.500 Euro brutto von den mithelfenden Vereinsmitgliedern während eines steuerpflichtigen Vereinsfestes konsumiert wurden, bzw.

(b) Getränke im Einkaufswert von 2.400 Euro brutto nach dem Fest übrig geblieben sind und in den Folgemonaten unentgeltlich an die Funktionäre und Mitarbeiter für den privaten Konsum abgegeben wurden.

Die während des Festes konsumierten Getränke (a) bleiben beim Eigenverbrauch außer Ansatz. Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze wird um den Eigenverbrauch (b) im Betrag von 2.000 Euro erhöht.

Im Falle des Verbrauchs der übrig gebliebenen Getränke im nichtunternehmerischen, nicht unternehmensfremden Vereinsbereich (zB Ausschank bei dem allgemeinen Vereinsbereich zuzuordnenden Vereinsversammlungen) hat eine Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#) zu erfolgen (siehe auch Rz 533a).

Hinsichtlich Sachzuwendungen an das Personal siehe auch UStR 2000 Rz 66 bis Rz 73.

3.1.3.4 Eigenverbrauch durch sonstige Leistung (§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994)

456

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird gemäß [§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994](#) die unentgeltliche Erbringung reiner Dienstleistungen durch den Verein (Unternehmer iSd [§ 2 UStG 1994](#)) für nichtunternehmerische, unternehmensfremde Zwecke (vgl. UStR 2000 Rz 482 ff).

Leistungen für den Bedarf des Personals, die als bloße Aufmerksamkeiten zu beurteilen sind, unterliegen nicht der Eigenverbrauchsbesteuerung.

Randzahlen 457 und 458: *derzeit frei.*

459

Die Kosten für einen Arbeitnehmer brauchen nicht zwingend einheitlich dem Unternehmen des Vereines zugeordnet werden, und zwar auch dann nicht, wenn die Arbeitsleistungen dem

Unternehmen auf Grund des Arbeitsvertrages nach Art und Zeit der Leistungen und des dafür vom Unternehmen zu tragenden Arbeitslohnes zusteht. Eine Differenzierung in einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich ist möglich. Insoweit der Arbeitnehmer für den nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt wird, erfolgt der Leistungsbezug nicht für das Unternehmen und gehen die anteiligen (Lohn-)Kosten nicht zu Lasten des Unternehmens. Bezüglich des nichtunternehmerischen Teils der Arbeitsleistung kommt es damit zu keiner Vorsteuerberichtigung oder Eigenverbrauchsbesteuerung nach [§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994](#). Diese Beurteilung setzt eine von vornherein feststehende, klare und nachvollziehbare Trennung der Arbeitsleistung in einen unternehmerischen und in einen nichtunternehmerischen Teil (zB durch genaue Abreden über einen bestimmten Teil der Arbeitskraft und die Aufzeichnung der entsprechenden Lohnanteile) voraus.

Wird jedoch mit einem Arbeitnehmer, dessen Kosten dem Unternehmensbereich des Vereines zugeordnet sind (zB Reinigungskraft), eine unentgeltliche Leistung im Zusammenhang mit dem nichtunternehmerischen Bereich des Vereines ausgeführt, kommt es zu einer Vorsteuerberichtigung (Leistung für den nichtunternehmerischen, nicht unternehmensfremden Bereich) bzw. liegt ein Eigenverbrauch durch sonstige Leistung iSd [§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994](#) (Leistung für den nichtunternehmerischen, unternehmensfremden Bereich, zB Reinigung der privaten Wohnung des Vereinsvorstandes des Vereines) vor.

Beispiel:

Eine Reinigungskraft reinigt das Buffet und die Verwaltungsräume eines Vereines. Die aufgewendeten Stunden für die Reinigung des Buffets und der Verwaltungsräume werden getrennt aufgeschrieben. Die Lohnkosten können genau zugeordnet werden. Es liegt kein Eigenverbrauch vor.

3.2 Unternehmereigenschaft von Vereinen

3.2.1 Unternehmer allgemein

460

Nicht unternehmerisch tätig sind Vereine, wenn sie nur in Erfüllung ihrer satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben tätig werden, ohne Einzelleistungen an die Mitglieder (oder Dritte) zu erbringen (VwGH 3.11.1986, 86/15/0003).

461

Der betriebliche (= unternehmerische) Bereich eines Vereines umfasst alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten, während der außerbetriebliche (= nichtunternehmerische) Bereich alle jene Tätigkeiten umfasst, die ein Verein in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben zur Wahrnehmung der Gesamtbelange seiner Mitglieder bewirkt. Hilfsgeschäfte, wie zB der Verkauf von Vermögensgegenständen,

sind dann dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen, wenn die Gegenstände zuletzt im unternehmerischen Bereich Verwendung gefunden hatten.

462

Die Vereinseinnahmen sind dahingehend zu untersuchen, ob sie mit dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich im Zusammenhang stehen. Mit dem nichtunternehmerischen Bereich zusammenhängenden Einnahmen sind zB echte Mitgliedsbeiträge, Spenden, Schenkungen, Erbschaften und Subventionen zur allgemeinen Förderung des Vereines.

3.2.2 Liebhaberei

3.2.2.1 Liebhabereivermutung bei Betrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 2 BAO

463

Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 38 BAO), kann davon ausgegangen werden, dass die im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs. 1 und 2 BAO ausgeübten Tätigkeiten unter die Regelung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 fallen.

Eine nichtunternehmerische Tätigkeit ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig unter 2.900 Euro liegen.

3.2.2.2 Keine Anwendung der Liebhabereivermutung

464

Im Hinblick darauf, dass gemäß [§ 6 der Liebhabereiverordnung](#), BGBl. Nr. 33/1993 idGF, grundsätzlich auch bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd [§ 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung](#) vorliegen könnte (VwGH 09.03.2005, [2001/13/0062](#)), kann die Liebhabereivermutung nach Rz 463 erster Satz, soweit sie sich auf andere wirtschaftliche Tätigkeiten iSd [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) bezieht, nicht gegen den Willen des Unternehmers angewendet werden. Die 2.900 Euro Bagatellgrenze (Rz 463 zweiter Satz) ist jedoch zu beachten. Will der Unternehmer die Liebhabereivermutung nach Rz 463 erster Satz nicht anwenden, bedarf es keiner gesonderten Erklärung gegenüber dem Finanzamt, sondern es genügt die Abgabe von Voranmeldungen und Jahreserklärungen oder auch die Abgabe der Verzichtserklärung auf die Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung (vgl. Rz 520).

465

Bei Tätigkeiten iSd § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 idGF, ist die Liebhabereivermutung nach Maßgabe der Bestimmung des § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung widerlegbar.

3.2.2.3 Liebhaberei bei Betrieben gemäß § 45 Abs. 3 BAO bzw.

Gewerbebetrieben; Beurteilung einer Vermögensverwaltung

466

Werden alle unter § 45 Abs. 1 und 2 BAO fallenden Betriebe als nichtunternehmerische Tätigkeit gewertet, sind auch Gewerbebetriebe und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nach § 45 Abs. 3 BAO (wie zB eine Kantine) ebenfalls als nichtunternehmerisch zu werten, wenn die Umsätze (§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994) aus den Gewerbebetrieben bzw. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 3 BAO im Veranlagungszeitraum insgesamt nicht mehr als 7.500 Euro betragen. Auch diese Vermutung kann nicht gegen den Willen des Unternehmers angewendet werden.

467

Eine Vermögensverwaltung fällt nicht unter die für gemeinnützige Vereine geltende Liebhabereivermutung nach Rz 463 und Rz 466.

3.2.2.4 Kleinunternehmerregelung

468

Einnahmen aus einer unter die Liebhabereivermutung fallenden Tätigkeit bleiben bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 außer Ansatz (siehe Rz 515 bis 520).

3.2.2.5 Übergang von einer unternehmerischen Tätigkeit zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit und umgekehrt

469

Bei Übergang von einer unternehmerischen Tätigkeit zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 kommt die Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 zum Tragen. Bei einem derartigen Übergang sowie bei Übergang von einer nichtunternehmerischen Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 zu einer unternehmerischen Tätigkeit liegt kein Anwendungsfall des § 12 Abs. 10 oder 11 UStG 1994 vor.

470

Nur in jenen Fällen, bei denen beim Übergang von der unternehmerischen Tätigkeit zur nichtunternehmerischen Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 ein unecht steuerfreier Eigenverbrauch vorliegt (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994), ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen (siehe Rz 456).

3.2.3 Unternehmerbegriff für Zwecke der Bestimmung des Leistungsortes bei sonstigen Leistungen

470a

Der in [§ 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994](#) normierte Begriff des Unternehmers ist weiter als jener des [§ 2 UStG 1994](#) und gilt nur für den Leistungsempfänger, nicht für den die Leistung erbringenden Unternehmer.

Als unternehmerischer Leistungsempfänger gilt nach [§ 3a Abs. 5 Z 1 UStG 1994](#):

- ein Unternehmer iSd [§ 2 UStG 1994](#), der die sonstige Leistung für seine steuerbaren Tätigkeiten bezieht;
- ein Unternehmer iSd [§ 2 UStG 1994](#), der die sonstige Leistung ganz oder teilweise für seine nicht steuerbaren (nicht wirtschaftlichen) Tätigkeiten bezieht (zB Leistungsbezüge eines unternehmerisch tätigen gemeinnützigen Vereines für den nichtunternehmerischen Vereinsbereich).

Beispiel:

Der österreichische gemeinnützige Kulturverein KV, der auch unternehmerisch tätig ist, gibt eine wissenschaftliche Studie über die Historie einer bestimmten Kunstrichtung und deren Bedeutung für Österreich in Auftrag, die ausschließlich den ideellen Vereinsbereich betrifft. Der Auftragnehmer ist das deutsche Forschungsinstitut D. Der gemeinnützige Verein KV gilt für die Ermittlung des Leistungsortes der wissenschaftlichen Leistung als Unternehmer. Der Leistungsort dieser Leistung liegt daher entsprechend der Generalklausel des [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) in Österreich. Die Steuerschuld geht gemäß [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) auf den gemeinnützigen Verein über. Mangels Ausführung der Leistung für den unternehmerischen Bereich des KV steht ein Vorsteuerabzug nicht zu (vgl. Rz 528).

470b

Als unternehmerischer Leistungsempfänger gilt nach [§ 3a Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#):

- eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, die über eine UID verfügt. Dazu gehören auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen ([§§ 34 bis 47 BAO](#)).

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Verein, der nicht unternehmerisch tätig ist (weil er zB keine entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen ausführt oder hinsichtlich sämtlicher Tätigkeiten die Liebhabereivermutung nach Rz 463 und Rz 466 anwendet), aber zB wegen des Überschreitens der Erwerbsschwelle über eine UID verfügt, bezieht eine Beratungsleistung. Es kommen die Leistungsortregelungen für Unternehmer zur Anwendung, obwohl der Verein keine Unternehmereigenschaft iSd [§ 2 UStG 1994](#) besitzt.

470c

Eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person (keine Unternehmereigenschaft iSd [§ 2 UStG 1994](#)), die über keine UID verfügt, gilt nach [§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994](#) als nichtunternehmerische Leistungsempfängerin.

3.3 Umsatzsteuerbefreiungen

3.3.1 Allgemein

471

Umsatzsteuerbare Lieferungen und sonstige Leistungen (siehe Rz 429) können gemäß § 6 UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit sein. Dabei unterscheidet man zwischen echten Steuerbefreiungen (mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzuges) und unechten Steuerbefreiungen, die den Verlust des Vorsteuerabzuges bewirken. Die speziell Vereine betreffenden Umsatzsteuerbefreiungen sind unechte Steuerbefreiungen.

472

Speziell Vereine betreffende Steuerbefreiungen werden geregelt in

- § 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994 betreffend Volksbildungsvereine (siehe Rz 475 und 476),
- § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 betreffend gemeinnützige Sportvereine (siehe Rz 477 bis 481),
- § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 betreffend begünstigte Vereine, die Kranken- und Pflegeanstalten, Altersheime, Kuranstalten betreiben (siehe Rz 483 bis 485),
- § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994 betreffend begünstigte Vereine, die Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs- und Erholungsheime betreiben (siehe Rz 486 bis 489) und
- § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 24 UStG 1994 betreffend Vereine, die Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen durchführen bzw. Museen usw. betreiben (siehe Rz 490 bis 492).

3.3.2 Grundstücksumsätze

473

Steuerbefreit sind gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) die Lieferungen von Grundstücken. Es kann jedoch zur Versteuerung optiert werden. Bei Option kommt eine Steuersatzermäßigung gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994](#)) nicht in Betracht. Die Steuerbefreiung für Grundstücksumsätze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) hat als speziellere Bestimmung Vorrang vor persönlichen Umsatzsteuerbefreiungen (vgl. VwGH 25.06.2007, [2006/14/0001](#)). Hinsichtlich des ab 1.1.2017 maßgeblichen Grundstücksbegriffes siehe UStR 2000 Rz 639v ff.

Werden Grundstücksumsätze von persönlich steuerbefreiten Vereinen getätigt (zB von gemeinnützigen Sportvereinen), kommt demnach hinsichtlich der Grundstücksumsätze eine

Option zur Steuerpflicht (§ 6 Abs. 2 UStG 1994) in Betracht. Auch die Steuerbefreiungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 erstrecken sich nicht auf die Umsätze von Grundstücken, da es sich um keine persönlichen Steuerbefreiungen handelt, sondern ua. begünstigte Vereine nur mit den in den Befreiungsbestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 18, 23 und 24 UStG 1994 angeführten Umsätzen - und nicht mit sämtlichen Umsätzen - befreit sind.

Rechtslage bis 31.12.2016

Der Grundstücksbegriff bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts (Verweis auf [§ 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987](#)). Zum Grundstück werden nach dem GrEStG 1987 jedoch nicht gerechnet:

- Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören,
- Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975 und
- Apothekengerechtigkeiten.

3.3.3 Umsätze im Rahmen des Glücksspielwesens – Rechtslage aufgrund der GSpG-Novelle 2008, BGBl. I Nr. 54/2010 (ab 2011)

474

Unter die Befreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994](#) fallen Wetten ([§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#)) und Ausspielungen ([§ 2 Abs. 1 GSpG](#)). Die Umsätze mittels Glücksspielautomaten ([§ 2 Abs. 3 GSpG](#)) und Video-Lotterie-Terminals (VLT; [§ 12a Abs. 2 GSpG](#)) sind jedoch – ungeachtet einer allfälligen Glücksspielabgabepflicht – von der Befreiung ausdrücklich ausgenommen (vgl. UStR 2000 Rz 854 bis Rz 862). Zu Glücksspielen im Rahmen einer Veranstaltung siehe Rz 308.

Randzahl 474a: *entfällt*

3.3.4 Volksbildungsvereine

475

Steuerbefreit sind gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994](#) die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts, die derartige Veranstaltungen durchführen, und Volksbildungsvereine (insbesondere Volkshochschulen).

Als Volksbildungsverein gilt ein Verein, der für eine breite Masse der Bevölkerung zu einem annehmbaren Preis Kurse anbietet, welche allgemein bildendes Wissen, technische und handwerkliche Fähigkeiten zur Ausübung praktischer Berufe vermitteln (vgl. VwGH 25.7.2013, [2010/15/0082](#)). Zur Gemeinnützigkeit der Volksbildung siehe Rz 48.

Nicht begünstigt sind Veranstaltungen künstlerischer oder unterhaltender Art.

Die Einnahmen müssen so niedrig sein, dass sie zur Bestreitung der Reigen gerade noch ausreichen und wesentliche Gewinne nicht zulassen.

Unter diesen Voraussetzungen sind auch solche Volksbildungsleistungen steuerfrei, die durch gemeinnützige Körperschaften privaten Rechts erbracht werden, sofern diese unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft des öffentlichen Rechts oder eines Volksbildungsvereines stehen.

476

Die Befreiung erstreckt sich nicht auf die unterrichtenden Personen.

3.3.5 Gemeinnützige Sportvereinigungen

3.3.5.1 Begriff Körpersport

477

Satzungsmäßiger Zweck muss die Ausübung des Körpersportes sein, wobei dies der Hauptzweck der Vereinigung sein muss. Ist die Ausübung des Körpersportes bloß Nebenzweck, kommt die Befreiung nicht zur Anwendung.

Ebenso kann die Befreiung nicht zur Anwendung kommen, wenn die Mitglieder einer Vereinigung zwar tatsächlich überwiegend Körpersport betreiben, dies aber nicht der satzungsmäßige Zweck der Vereinigung ist.

478

Der Begriff Körpersport ist weit auszulegen, sodass darunter jede Art von sportlicher Betätigung verstanden wird. Neben den unmittelbar der körperlichen Ertüchtigung dienenden Sportarten, wie zB Leichtathletik, Turnen, Boxen, Ringen, Schwimmen, Rudern, Radfahren, Reiten, Tennis, Golf, Fußball, alle Wintersportarten, Handball und Bergsteigen zählen auch der Motorsport, Segelfliegen und Schießen zum Sportbegriff. Nicht zum Körpersport zählen die "Denksportarten", wie zB Schach, Skat oder Bridge, die aber im Übrigen gemeinnützig sein können.

479

Mildtätige oder kirchliche (im übrigen begünstigte) Vereinigungen fallen nicht unter diese Befreiungsbestimmung.

3.3.5.2 Anwendungsbereich der Befreiungsbestimmung

480

Es ist zu beachten, dass die Anwendung der Befreiungsbestimmung für gemeinnützige Sportvereinigungen nur einen eingeschränkten Wirkungsbereich hat. Für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 1 BAO (entbehrliche Hilfsbetriebe) und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 2 BAO (unentbehrliche Hilfsbetriebe) kann im Regelfall

von Liebhaberei ausgegangen werden (siehe Rz 463; zur Ausschlussmöglichkeit dieser Liebhabereivermutung siehe Rz 464 sowie Rz 520).

Im Hinblick auf die Regelung des Art. 132 Abs. 1 lit. m der MWSt-RL 2006/112/EG und die mit § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 verfolgten Ziele kann von der Besteuerung der an gemeinnützige Sportvereine bzw. von gemeinnützigen Sportvereinen im Zusammenhang mit dem so genannten Sachsponsoring erbrachten tauschähnlichen Umsätze Abstand genommen werden. Die Zurverfügungstellung von Ausrüstungsgegenständen, Leihe von Autos usw. an gemeinnützige Sportvereine bzw. die dafür von den gemeinnützigen Sportvereinen erbrachten Werbeleistungen brauchen daher weder als Leistungsaustausch noch als Eigenverbrauch erfasst werden.

3.3.5.3 Verhältnis der Steuerbefreiung zu anderen Steuerbefreiungen

481

Die Steuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) hat als die speziellere Bestimmung Vorrang gegenüber der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994](#) (VwGH 25.06.2007, [2006/14/0001](#)). Gleiches gilt für die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#). Gemeinnützige Sportvereinigungen können demnach sowohl bei Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken, die ansonsten gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) steuerfrei wären, als auch bei Grundstücksumsätzen, die ansonsten gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) steuerfrei wären, gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) zur Steuerpflicht optieren. Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe UStR 2000 Rz 899a bis Rz 899c. Wäre die Kleinunternehmerbefreiung anzuwenden, müsste zusätzlich gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) darauf verzichtet werden.

Vermietungen, die von § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ausgenommen und somit an sich steuerpflichtig wären (zB Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke oder das Abstellen von Fahrzeugen), sind auch nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 steuerbefreit, ausgenommen sie stehen im engen Zusammenhang mit der Sportausübung.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Sportverein vermietet eine im ersten Stock des Vereinshauses befindliche Wohnung an seinen Platzwart zur Nutzung für Wohnzwecke und verlangt dafür eine ortsübliche Miete.

Die Vermietung für Wohnzwecke ist weder gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16](#) noch nach [Z 14 UStG 1994](#) steuerfrei, sondern – sofern nicht Liebhaberei iSd [§ 6](#) in Verbindung mit [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#), BGBl. Nr. 33/1993 idgF, vorliegt oder die Kleinunternehmerbefreiung

anzuwenden ist - steuerpflichtig (ermäßigter Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994](#))) und berechtigt den Verein zum Vorsteuerabzug.

481a

Bei Umsätzen aus dem Betrieb von Tennisplätzen, Golfplätzen, Minigolfanlagen und anderen Sport- und Spielanlagen kann keine auf die Grundstücksvermietung entfallende, unecht steuerfreie Umsatzkomponente angesetzt werden, wenn vom leistenden Unternehmer außer der bloß „passiven“ Zurverfügungstellung des Grundstückes (samt Anlagen) noch geschäftliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Sport- oder Spielanlage, wie zB Aufsicht, Verwaltung, ständige Unterhaltung, erbracht werden (EuGH 18.1.2001, Rs [C-150/99, Stockholm Lindöpark AB](#)). Wird hingegen die gesamte Tennisplatz-, Golfplatzanlage und dgl. „passiv“ zB einem Verein oder einer Gesellschaft, der/die die Anlage in der Folge betreibt, zur Nutzung überlassen, kann eine Aufteilung des Entgelts in einen auf die (unecht steuerfreie) Grundstücksvermietung entfallenden und einen auf die anderen (steuerpflichtigen) Leistungen (einschließlich Überlassung der Betriebsvorrichtungen) entfallenden Entgeltteil erfolgen.

Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe UStR 2000 Rz 899a bis Rz 899c.

3.3.6 Vermietung und Verpachtung

482

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (einschließlich Gebäuden und Räumlichkeiten) ist unecht befreit ([§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#)). Dies gilt nicht für die Vermietung für Wohnzwecke, für die Beherbergung, für die Vermietung von Maschinen und Betriebsvorrichtungen, für die Vermietung von Garagen und Abstellplätzen für Fahrzeuge sowie von Campingplätzen. Auf die Befreiung kann aber verzichtet werden ([§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#); zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe UStR 2000 Rz 899a bis Rz 899c). Die Entgelte unterliegen in diesem Fall dem Normalsteuersatz. Insofern die Steuerbefreiung (und auch die Kleinunternehmerbefreiung) nicht zur Anwendung kommt und auch nicht Liebhaberei iSd [§ 6](#) in Verbindung mit [§ 1 Abs. 2 LVO](#), BGBl. Nr. 33/1993 idgF, vorliegt, ist Umsatzsteuerpflicht gegeben. Die Liebhabereivermutung nach Rz 463 gilt nicht für die Vermögensverwaltung (siehe Rz 467). Die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994](#) erstreckt sich nicht auf die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, da es sich um keine persönliche Steuerbefreiung handelt, sondern begünstigte Vereine nur mit den in den

Befreiungsbestimmungen des [§ 6 Abs. 1 Z 18, 23 und 24 UStG 1994](#) angeführten Umsätzen - und nicht mit sämtlichen Umsätzen - befreit sind.

3.3.7 Kranken- und Pflegeanstalten, Altersheime, Kuranstalten

3.3.7.1 Allgemeines

483

Befreit sind die im [§ 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994](#) genannten Leistungen der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie der Kuranstalten (näheres siehe UStR 2000 Rz 924 bis 933), soweit sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts oder von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Rechtsträgern gemäß [§§ 34 bis 47 BAO](#) ([§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994](#)) erbracht werden. Werden die Leistungen nicht von Körperschaften öffentlichen Rechts oder von den nach [§§ 34 bis 47 BAO](#) begünstigten Rechtsträgern erbracht, unterliegen sie dem ermäßigten Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 8 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994](#)).

3.3.7.2 Option zur Steuerpflicht

484

Gemäß Art. XIV Z 1 des BG, BGBl. Nr. 21/1995 idF BGBl. Nr. 756/1996, kann der Unternehmer, der gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994](#) steuerfreie Umsätze ausführt, soweit sie sich auf Pflegeanstalten, Alters-, Blinden- und Siechenheime beziehen (nicht für Krankenanstalten und Kuranstalten), zur Steuerpflicht optieren.

Voraussetzung ist, dass

- die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bei dem für die Erhebung der USt zuständigen Finanzamt eine schriftliche Erklärung abgibt, dass sie ihre Betätigung
- in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet hat und die Steuerbefreiung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte, oder
- das Bundesministerium für Finanzen mit Bescheid feststellt, dass Umstände im Sinne des vorstehenden Punktes vorliegen.

485

Die schriftliche Erklärung sowie der Bescheid des BMF können nur abgeändert oder aufgehoben werden, wenn nachgewiesen wird, dass sich die hierfür maßgeblichen Verhältnisse gegenüber jenen im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung oder der Erlassung des Bescheides verändert haben.

3.3.8 Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime (§ 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994)

3.3.8.1 Begriff Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime

486

Für die Anwendung der Steuerbefreiung für Jugendheime usw. ist nicht entscheidend, dass das betreffende Heim tatsächlich eine der im Gesetz genannten Bezeichnungen führt. Es können daher auch Kinderheime, Kindergärten, Kinderhorte, Schülerheime, Jugendherbergen und Studentenheime diese Befreiung in Anspruch nehmen. Insbesondere sind auch Einrichtungen davon erfasst, die nur der Tagesbetreuung dienen (Kindergärten usw.).

3.3.8.2 Anwendungsbereich

487

Befreit sind die Leistungen, soweit sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts oder von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Rechtsträgern gemäß [§§ 34 bis 47 BAO](#) ([§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994](#)) erbracht werden. Werden die Leistungen nicht von Körperschaften öffentlichen Rechts, nicht von nach den [§§ 34 bis 47 BAO](#) begünstigten Rechtsträgern oder von diesen im Rahmen von begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben erbracht, unterliegen sie dem ermäßigten Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 3 Z 10 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994](#)). Zur Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes von 10% gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 3 lit. c UStG 1994](#) für Studenten-, Lehrlings-, Kinder- und Schülerheime siehe UStR 2000 Rz 1218.

Zu den befreiten Leistungen gehören sowohl die Beherbergung und Verköstigung der Jugendlichen (samt den hiebei üblichen Nebenleistungen) als auch die Betreuungsleistungen, die in der Beaufsichtigung, Erziehung, Ausbildung und Fortbildung bestehen können. Als übliche Nebenleistungen kommen auch zB die Zurverfügungstellung von Spiel- und Sportplätzen, bzw. -einrichtungen in Betracht.

488

Die Steuerbefreiung kommt allerdings nur für Leistungen an Personen, die das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, in Betracht. Werden Leistungen auch an Personen erbracht, die das 27. Lebensjahr vollendet haben, so scheiden diese aus der Steuerbefreiung aus.

489

Auf Getränkeumsätze, Verkauf von Gebrauchsgegenständen, Ansichtskartenverkäufe und andere Hilfsgeschäfte, die nicht den begünstigten Leistungen zuzurechnen sind, kann die gegenständliche Steuerbefreiung keine Anwendung finden. Für diese Umsätze kommt daher

auch nicht der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 3 Z 10 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994](#)) in Betracht.

Hinsichtlich der Nichtanwendung der unechten Steuerbefreiung siehe Rz 510 bis 514 in Verbindung mit Rz 484 und 485.

3.3.9 Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte, Museen usw. (§ 6 Abs. 1 Z 24 UStG 1994)

3.3.9.1 Allgemeines

490

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 24 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 sind

- Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Theaters verbunden sind,
- Musik- und Gesangsaufführungen, insbesondere durch Orchester, Musikensembles und Chöre sowie
- Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums, eines botanischen oder zoologischen Gartens sowie eines Naturparks verbunden sind,

soweit sie von Bund, Ländern oder Gemeinden oder von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Rechtsträgern gemäß §§ 34 bis 47 BAO erbracht werden, von der Umsatzsteuer befreit.

491

Es handelt sich um keine persönliche Befreiung, sodass begünstigte Rechtsträger mit Umsätzen, die nicht aus den oben angeführten Tätigkeiten stammen (zB Umsätze aus Vermietung und Verpachtung) nicht nach dieser Bestimmung befreit sind.

Ebenfalls nicht unter diese Befreiung fallen Umsätze von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Rechtsträgern, die im Rahmen von begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Gewerbebetrieben usw. erbracht werden. Werden die in [§ 6 Abs. 1 Z 24 UStG 1994](#) angeführten Leistungen im Rahmen von derartigen Betrieben erbracht, kann jedoch der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 3 Z 6 UStG 1994](#) (bis 30.4.2016: [§ 10 Abs. 2 Z 8 UStG 1994](#)) zur Anwendung kommen.

492

Die gegenständliche Befreiungsbestimmung kommt nur dann zur Anwendung, wenn der Rechtsträger (Verein) insgesamt begünstigte Zwecke verfolgt (siehe Rz 40 bis 104, insbesondere unter Kunst und Kultur, Freizeitgestaltung und Erholung, Geselligkeit und Unterhaltung).

Beispiel:

Die Unterhaltungsmusik fällt grundsätzlich auch unter den Begriff Musikaufführung. Rechtsträgern, die die Unterhaltungsmusik fördern (siehe Rz 55 Geselligkeit und Unterhaltung) kommt jedoch keine Förderung gemeinnütziger Zwecke zu, sodass die gegenständliche Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung kommen kann. Veranstalten derartige Rechtsträger Musikaufführungen, kann aber der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 3 Z 6 UStG 1994](#) (bis 30.4.2016: [§ 10 Abs. 2 Z 8 UStG 1994](#)) zur Anwendung kommen.

3.3.9.1.2 Theateraufführungen

3.3.9.1.2.1 Begriff Theater

493

Ein Theater liegt vor, wenn so viele künstlerische und technische Kräfte und die zur Aufführung von Theaterveranstaltungen notwendigen technischen Voraussetzungen unterhalten werden, dass die Durchführung eines Spielplanes aus eigenen Kräften möglich ist. Es genügt, dass ein Theater die künstlerischen und technischen Kräfte nur für die Spielzeit eines Stückes verpflichtet. Ein eigenes oder gemietetes Theatergebäude braucht nicht vorhanden zu sein. Bei Auslegung des Begriffes Theater wird ein nicht allzu strenger Maßstab anzuwenden sein, wobei aber ein gewisser Mindeststandard der Darbietung gegeben sein muss.

3.3.9.1.2.2 Beispiele

494

Befreit sind demnach zB Schauspiel-, Opern-, Operettenaufführungen, ferner Kabarett, Tanzkunst, Kleinkunst und Varieté, Pantomime und Ballett, Puppen- und Marionettenspiele, Eisrevuen, sowohl durch Berufsdarbietende, als auch durch Laien. Unter Theater sind nicht nur Schauspiel- und Opernhäuser, Keller- und Kaffeehaustheater, sondern auch Freilichttheater, Wanderbühnen, Tourneetheater usw. anzusehen. Begünstigt sind auch Theateraufführungen in einem Fernsehstudio, und zwar unabhängig davon, ob die Theatervorführung unmittelbar übertragen oder lediglich aufgezeichnet wird.

495

Nicht befreit sind hingegen die Zusammenstellung von Balleröffnungen und Schautänzen durch Debütanten (VwGH 4.3.1987, 85/13/0195), eine "Peep Show" (VwGH 14.10.1991, 91/15/0069, 91/15/0070), Diavorträge oder Diashows (VwGH 23.11.1992, 91/15/0133) und Filmvorführungen.

3.3.9.1.2.3 Umfang der Befreiung

496

Befreit sind die eigentlichen Theaterleistungen einschließlich der damit verbundenen Nebenleistungen. Als Theaterleistungen sind auch solche Leistungen anzusehen, die

gegenüber einem gastgebenden Theater ausgeführt werden, zB Zurverfügungstellung eines Ensembles.

3.3.9.1.2.4 Nebenleistungen

497

Zu den regelmäßig mit dem Betrieb eines Theaters verbundenen - und somit befreiten - Nebenleistungen gehören insbesondere die Aufbewahrung der Garderobe, der Verkauf von Programmen und die Vermietung von Theatergläsern. Nicht unter die Befreiung fällt zB die Führung eines Buffets oder die Aufnahme von Inseraten in die Programmhefte.

3.3.9.1.3 Musik- und Gesangsaufführungen usw.

498

Unter Musik wird sowohl die Instrumentalmusik (Orchester-, Kammer- und Salonmusik), als auch Vokalmusik, wie reine A-cappella-Musik, bzw. die von Instrumenten begleitete Gesangsmusik, in Chor und Sologesang verstanden.

Orchester ist eine größere Gruppe von Instrumentalisten, die ein in sich differenziertes, musikalisch sinnvolles Klangensemble bilden, das in der Regel unter der Leitung eines Dirigenten steht. Es umfasst alle Musiksparten, bzw. alle instrumentalen Klangkörper der unterschiedlichen Musizierformen, auch außereuropäische Instrumentengruppen. Ebenfalls hierunter fallen Kammermusikensembles (Trio, Quartett, Quintett).

Gesang ist ein Singen, das in der Regel an Worte oder Texte mit deutlich geprägtem Sinnzusammenhang gebunden ist. Es ist aber auch möglich, sinnleere Laute oder Silben zu singen (zB Jodeln, Vocalise oder Scat).

Chor ist eine Vereinigung von Sängern, die ein Gesangsstück gemeinsam vortragen, wobei jede Stimme mehrfach besetzt ist.

499

Musik- und Gesangsaufführungen aus der Konserve (Tonband, Schallplatte oder elektronische Tonträger) sind nicht befreit.

3.3.9.1.4 Museen usw.

3.3.9.1.4.1 Begriff Museum allgemein

500

Museen sind Einrichtungen, die der Sammlung und systematischen Aufbewahrung von Gegenständen von kultureller Bedeutung dienen. Die Befreiung erstreckt sich somit vor allem auf wissenschaftliche Sammlungen, Kunstsammlungen, aber auch auf Ausstellungen zu besonderen Anlässen (Landesausstellungen). Des Weiteren werden auch Denkmäler der Bau- und Gartenkunst als Museen gewertet.

3.3.9.1.4.2 Begriff wissenschaftliche Sammlung und Kunstsammlung

501

Wissenschaftliche Sammlungen und Kunstsammlungen sind vor allem Gemäldegalerien, Volkskunde- und Heimatmuseen, kunst- und naturhistorische Museen. Als Kunstaussstellungen können auch Kunstsammlungen in Betracht kommen. Hierbei muss es sich um Kunstsammlungen handeln, die ausgestellt und dadurch der Öffentlichkeit zum Betrachten und den damit verbundenen kulturellen und bildenden Zwecken zugänglich gemacht werden. Kunstaussstellungen, die Verkaufszwecken dienen und damit gewerbliche Zwecke verfolgen, sind keine Museen (zB Verkaufsausstellungen wie Antiquitätenmessen oder Galerien).

3.3.9.1.4.3 Begriff Denkmäler der Baukunst

502

Denkmäler der Baukunst sind Bauwerke, die nach denkmalpflegerischen Gesichtspunkten als schützenswerte Zeugnisse der Architektur anzusehen sind. Hierzu gehören zB Kirchen, Schlösser, Burgen und Burgruinen. Auf eine künstlerische Ausgestaltung kommt es nicht an.

3.3.9.1.4.4 Begriff Denkmäler der Gartenbaukunst

503

Zu den Denkmälern der Gartenbaukunst gehören zB Parkanlagen mit künstlerischer Ausgestaltung.

3.3.9.1.4.5 Umfang der Befreiung

504

Befreit sind insbesondere die Leistungen der Museen, für die als Entgelt Eintrittsgelder erhoben werden, und zwar auch insoweit, als es sich um Sonderausstellungen, Führungen und Vorträge handelt. Zu den regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums verbundenen Nebenleistungen gehören der Verkauf von Museumsführern und Katalogen sowie von Ansichtskarten, Fotografien, Diapositiven usw., wenn es sich um Darstellungen von Objekten des betreffenden Museums handelt, das Museum diese Abbildungen selbst herstellt oder herstellen lässt und diese Gegenstände ausschließlich in diesem Museum - nicht auch im gewerblichen Handel - vertrieben werden. Zu den üblichen Nebenleistungen gehört auch das Dulden der Anfertigung von Reproduktionen, Abgüssen und Nachbildungen sowie die Erlaubnis zu fotografieren. Nicht begünstigt ist der Betrieb von Restaurants oder Buffets sowie der Verkauf von Ansichtskarten, Fotos und Broschüren, die zum Museum selbst in keinerlei Beziehung stehen.

3.3.9.1.4.6 Begriff botanische Gärten

505

Unter botanischer Garten ist eine Anlage für Forschung und Unterricht in Pflanzenkunde zu verstehen. Eine große Anzahl von ausländischen Bäumen und Gewächsen (in Parkanlagen) ist noch kein botanischer Garten, kann aber als Denkmal der Gartenkunst unter den Museumsbegriff fallen.

3.3.9.1.4.7 Begriff zoologische Gärten

506

Zu den zoologischen Gärten zählen neben den Tiergärten (Menagerien) und Tierparks auch Aquarien und Terrarien. Bezüglich der üblichen Nebenleistungen gelten die Ausführungen zu den Museen sinngemäß. Der Verkauf von Tieren kann begünstigt sein, wenn er den Aufgaben des zoologischen Gartens dient oder mit dem Betrieb zwangsläufig im Zusammenhang steht. Dies ist insb. beim Verkauf zum Zweck der Zurschaustellung in einem anderen zoologischen Garten, oder beim Verkauf zum Zwecke der Zucht oder Verjüngung des Tierbestandes gegeben.

3.3.9.1.4.8 Begriff Naturpark

507

Naturparks sind Landschafts- oder Naturschutzgebiete oder Teile von solchen, die für die Erholung und für die Vermittlung von Wissen über die Natur besonders geeignet sind, allgemein zugänglich sind und durch entsprechende Einrichtungen eine Begegnung des Menschen mit dem geschützten Naturgut ermöglichen. Bei der Beurteilung, ob ein Naturpark vorliegt, wird in erster Linie auf die jeweiligen landesgesetzlichen Vorschriften abzustellen sein. Naturdenkmäler (zB Wasserfälle, Seen, Klammern) oder Naturhöhlen (Schauhöhlenbetriebe, Karsterscheinungen) sind - auch wenn diese unter Denkmalschutz gestellt sind - keine Naturparks und fallen nicht unter diese Befreiung.

3.3.9.2 Nichtanwendung der Befreiung

508

Hinsichtlich der Nichtanwendung der unechten Steuerbefreiung für Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte, Museen usw. siehe Rz 510 in Verbindung mit Rz 484.

3.3.10 Gemeinnützige Vereinigungen, die Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs- und Erholungsheime, Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte, Museen usw. betreiben (§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994)

3.3.10.1 Allgemeines

509

Die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben (zB Kindergärten, Studentenheime, siehe Rz 486 bis 489), sowie die Leistungen, die im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Theaters, von Musik- und Gesangsaufführungen, eines Museums, botanischen oder zoologischen Gartens oder Naturparks stehen (siehe Rz 490 bis 508), sind unecht steuerfrei, wenn sie ua. von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, bewirkt werden. Dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden.

3.3.10.2 Option zur Steuerpflicht

3.3.10.2.1 Option allgemein

510

Gemäß Artikel XIV BG, BGBl. Nr. 21/1995 idF BGBl. Nr. 756/1996 sind die Steuerbefreiungen für Jugendheime usw. (siehe Rz 486 bis 489), Theater, Musik- und Gesangsaufführungen, Museen usw. (siehe Rz 490 bis 508) sowie die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994, soweit sie sich auf die vorgenannten Leistungen bezieht, nicht anzuwenden, wenn der Unternehmer zur Steuerpflicht optiert (Näheres siehe Rz 484 und 485)

3.3.10.2.2 Voraussetzungen für die Option

511

Kommt die Liebhabereivermutung nicht zur Anwendung (siehe Rz 464), können Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nur dann zur Steuerpflicht optieren, wenn für die jeweilige Tätigkeit (zB Studentenheim, Kindergarten, Theater, Museum, Musikaufführungen) die Umsätze jährlich regelmäßig 2.900 Euro übersteigen.

3.3.10.2.3 Erklärung

512

Die Erklärung (Erklärungsmuster siehe Rz 871) ist bis zur Rechtskraft des Bescheides betreffend jenes Kalenderjahres abzugeben, für das die unechte Befreiung erstmals nicht angewendet werden soll.

513

Unterhält ein Unternehmer mehrere Jugendheime bzw. Theater, Museen usw., kann die Erklärung auf einzelne Jugendheime bzw. Theater, Museen usw. beschränkt werden.

Im Falle des Vorliegens der schriftlichen Erklärung oder des Bescheides unterliegen die Umsätze aus den angeführten Tätigkeiten, die die Voraussetzungen des [§ 6 Abs. 1 Z 25](#)

[UStG 1994](#) erfüllen, dem ermäßigten Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 8 oder 14 UStG 1994](#)).

514

Beispiel:

Ein begünstigter Kulturverein baut im Jahr 01 ein Museum mit Unterstützung der öffentlichen Hand. Die Gemeinde und das Land decken zum überwiegenden Teil die Baukosten. Die Einnahmen des Museumsbetriebes betragen (a) jährlich ca. 2.000 Euro, (b) jährlich ca. 5.000 Euro, (c) in den ersten Jahren der Bautätigkeit 2.500 Euro, danach jährlich ca. 6.000 Euro.

Im Fall (a) besteht keine Unternehmereigenschaft, da die Einnahmen unter 2.900 Euro liegen (siehe Rz 463).

Im Fall (b) übersteigen die Umsätze jährlich regelmäßig die 2.900 Euro-Grenze. Es kann auf die Befreiung durch Abgabe einer schriftlichen Erklärung verzichtet werden; in diesem Fall kann somit bei Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Auf die Umsätze kann der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994](#)) angewendet werden.

Das Gleiche gilt auch im Fall (c), obwohl in der Anfangsphase (für die Zeit der Bautätigkeit) die Umsätze 2.900 Euro noch nicht übersteigen, da die Umsätze erst nach Fertigstellung der Bauarbeiten für die 2.900 Euro - Grenze herangezogen werden.

3.3.11 Kleinunternehmer

3.3.11.1 Begriff

515

Kleinunternehmer, das sind inländische Unternehmer, deren Umsätze - das sind Leistungsumsätze und der Eigenverbrauch - im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht überstiegen haben, sind gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) von der Umsatzsteuer unecht befreit. Hilfgeschäfte, einschließlich der Geschäftsveräußerung im Ganzen sowie – mit Wirkung ab 1.1.2017 – Umsätze, die nach [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. d und j, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 UStG 1994](#) steuerfrei sind, bleiben aber außer Ansatz. Ein Kleinunternehmer darf keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen und braucht keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Er ist aber auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Bei der Berechnung der 30.000 Euro-Umsatzgrenze ist nicht von der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer, sondern von der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen auszugehen. Somit stellt die Umsatzgrenze des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht (= Nettobetrag) ab (siehe UStR 2000 Rz 995).

516

Es besteht die Möglichkeit, dem Finanzamt schriftlich den Verzicht auf diese Steuerbefreiung zu erklären (Antrag mit dem Formular U 12 oder mit selbsterstelltem Schreiben).

3.3.11.2 Toleranzgrenze

517

Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% (= maximal 34.500 Euro) innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.

3.3.11.3 Maßgebliche Umsätze für die Berechnung

518

Sofern die im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs. 1 und 2 BAO ausgeübten Tätigkeiten als nichtunternehmerisch (Liebhaberei) beurteilt werden (siehe Rz 463), sind sie für die Ermittlung der 30.000 Euro- (bis 31.12.2006: 22.000 Euro-)Grenze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 außer Ansatz zu lassen. Dasselbe gilt grundsätzlich auch für Gewerbebetriebe bzw. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 3 BAO, sofern die Umsätze (§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994) aus diesen Betrieben im Veranlagungszeitraum insgesamt nicht mehr als 7.500 Euro betragen. Eine Vermögensverwaltung fällt nicht unter die Vermutung, dass es sich hierbei um eine nichtunternehmerische Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 handelt und ist daher für die Berechnung der Kleinunternehmergrenze miteinzubeziehen.

519

Beispiel:

Einnahmen eines gemeinnützigen Fußballvereines im Jahr 01: Mitgliedsbeiträge 1.500 Euro, Einnahmen aus dem Spielbetrieb als Zweckverwirklichungsbetrieb 20.000 Euro, Einnahmen vom Faschingsball des Vereins 10.000 Euro, Einnahmen aus einer Kantine 30.600 Euro (darin enthalten sind 10-prozentige Umsätze im Umfang von 6.000 Euro netto), Einnahmen aus der Vermietung eines Geschäftsraumes 3.000 Euro.

Die Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen unterliegen mangels Leistungsaustausches nicht der Umsatzsteuer. Hinsichtlich der Einnahmen aus dem Spielbetrieb (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) und dem Faschingsball (entbehrlicher Hilfsbetrieb) bleibt es bei der Liebhabereivermutung (vgl. Rz 463, da der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt nicht zum Ausdruck gebracht hat, dass er diese Umsätze unternehmerisch behandeln will (vgl. Rz 464 sowie Rz 520). Diese sind somit auch nicht umsatzsteuerbar und werden daher in die Kleinunternehmergrenze nicht miteingerechnet. Bei Vermietung eines Gebäudes greift die spezielle Befreiungsbestimmung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994. Das heißt, dass keine Umsatzsteuer anfällt, die steuerbefreiten Umsätze müssen aber in die Berechnung für die Ermittlung der Kleinunternehmergrenze miteinbezogen werden. Die Kantine ist grundsätzlich steuerpflichtig (siehe Rz 281). Für die Beurteilung, ob die Kleinunternehmergrenze überschritten wurde, sind die Umsätze aus der Vermietung (3.000 Euro) und aus der Kantine [6.000 Euro (zu 10%) und 20.000 Euro (zu 20%)] heranzuziehen. Der für die Anwendung der Kleinunternehmergrenze maßgebliche Umsatz beträgt daher 29.000 Euro. Die Kleinunternehmergrenze wurde somit nicht überschritten; die Umsätze aus der Kantine sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 unecht steuerfrei.

3.3.11.4 Option

520

Der Verein kann gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 durch eine schriftliche, beim Finanzamt einzureichende Erklärung bis zur Rechtskraft des Bescheides auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichten und damit zu der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes optieren. Diese Erklärung bindet ihn aber mindestens 5 Jahre. Gibt der Unternehmer eine derartige Optionserklärung ab und bezieht er diese ausdrücklich auch auf die Umsätze seiner wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 1 und 2 BAO, bringt er damit gleichzeitig zum Ausdruck, dass er die Liebhabereivermutung nach Rz 463 erster Satz nicht anwenden will. Handelt es sich hingegen ausschließlich um Tätigkeiten iSd § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung ist eine Option zur Regelbesteuerung nur möglich, wenn die Liebhabereivermutung widerlegt werden kann (vgl. Rz 465).

3.4 Ermäßigter Umsatzsteuersatz

3.4.1 Anwendung des ermäßigten Steuersatzes

521

Der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994](#)) gilt für Leistungen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen ([§§ 34 bis 47 BAO](#)), soweit diese Leistungen nicht unter [§ 6 Abs. 1 UStG 1994](#) (Steuerbefreiungen) fallen. Eine Steuerbefreiung (zB gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994](#) für gemeinnützige Jugendheime, Theater usw., siehe Rz 509) geht somit vor. Optiert jedoch die gemeinnützige Vereinigung, deren Umsätze grundsätzlich unter [§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994](#) fallen, zur Steuerpflicht (siehe Rz 510), kann der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994](#)) zur Anwendung kommen.

3.4.2 Nicht von der Begünstigung umfasste Umsätze

3.4.2.1 Begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe

522

[§ 10 Abs. 2 Z 4 zweiter Satz UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994](#)) nimmt Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden, ausdrücklich von der Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes für begünstigte Rechtsträger aus.

523

Die Erteilung einer bescheidmäßigen Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO bzw. die automatische Ausnahmegenehmigung gemäß § 45a BAO soll nur jene Rechtstellung

wiederherstellen, die vor Führung des begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebes oder des Gewerbebetriebes bestanden hat (siehe Rz 192).

Daher bewirkt eine Ausnahmegenehmigung gemäß [§ 45a BAO](#) oder die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung durch Bescheid gemäß [§ 44 Abs. 2 BAO](#) nicht etwa, dass der begünstigungsschädliche Geschäftsbetrieb oder der Gewerbebetrieb, für welchen die Ausnahmegenehmigung erteilt wurde, ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz nach [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994](#)) zu unterziehen wäre, sondern verhindert lediglich den Wegfall dieser Begünstigung für Leistungen, die der Verein im Rahmen von vermögensverwaltenden Tätigkeiten sowie von unentbehrlichen und entbehrlichen Hilfsbetrieben erbringt.

3.4.2.2 Vermietungsumsätze, Lieferung von Brennstoffen und Wärme

524

Nicht begünstigt sind auch die steuerpflichtigen Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen, die Vermietung von Garagen und Abstellplätzen für Fahrzeuge sowie die Lieferung von Brennstoffen aller Art und Wärme.

3.4.2.3 Option nach § 6 Abs. 2 UStG

525

Bei Optionen gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 (zB Vermietung eines Büros) kommt der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung, sondern der Normalsteuersatz.

3.5 Rechnungsausstellung

526

Für Leistungen des nichtunternehmerischen Bereiches dürfen keine Rechnungen ausgestellt werden, in denen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist. Wird dennoch ein Steuerbetrag ausgewiesen, so wird diese Steuer auf Grund des § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet, ohne dass für den Leistungsempfänger eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit gegeben ist. Vielfach ist es aber zunächst noch ungewiss, ob eine Tätigkeit als nichtunternehmerisch im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 (Liebhaberei) gilt. Werden in einem solchen Fall bis zur endgültigen Klärung der Unternehmereigenschaft Rechnungen mit Steuerausweis ausgestellt, so können diese Rechnungen in sinngemäßer Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG 1994 berichtigt werden, wenn sich nachträglich ergibt, dass Liebhaberei vorliegt. Diese Berichtigung wirkt nicht zurück. Dasselbe gilt, wenn seitens des Finanzamtes nachträglich Liebhaberei festgestellt wird.

3.6 Vorsteuerabzug

3.6.1 Vorsteuerabzug allgemein

527

Unter den im § 12 UStG 1994 genannten Voraussetzungen steht einem Verein für den unternehmerischen Bereich der Vorsteuerabzug zu.

3.6.2 Aufteilung der Vorsteuern bei nichtunternehmerischer, aber nicht unternehmensfremder Tätigkeit

3.6.2.1 Allgemeines

528

Weist ein Verein neben seinem unternehmerischen Tätigkeitsbereich einen nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich (Erfüllung des Vereinszwecks durch Tätigkeiten - wie die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder -, die keine Lieferungen von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen an die Mitglieder darstellen) auf, ist der Abzug von Vorsteuern aus Aufwendungen für Vorleistungen nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen den unternehmerischen Tätigkeiten des Vereines zuzurechnen sind (EuGH 12.02.2009, [C-515/07](#), "*Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*"). Der Unternehmer muss daher in einem solchen Fall eine Vorsteueraufteilung analog den Vorschriften des § 12 Abs. 4 bis 6 UStG 1994 vornehmen. Vorsteuern, die weder direkt dem unternehmerischen noch dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden können (zB Vorsteuern aus Verwaltungsgemeinkosten), müssen unter Heranziehung eines objektiven und sachgerechten Aufteilungsschlüssels (Investitionsschlüssel, Umsatzschlüssel oder jeder andere sachgerechte Schlüssel) aufgeteilt werden (EuGH 13.03.2008, [C-437/06](#), "*Secureta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*").

3.6.2.2 Ermittlung des Aufteilungsschlüssels

529

Die Aufteilung der Vorsteuern, die teilweise dem unternehmerischen und teilweise dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen sind, erfolgt nach dem Verhältnis der Einnahmen aus dem unternehmerischen Bereich (netto ohne USt) zu den Einnahmen aus dem nichtunternehmerischen Bereich. Aus Vereinfachungsgründen können auch alle Vorsteuerbeträge, die sich auf die so genannten Verwaltungsgemeinkosten beziehen (zB die Vorsteuer für die Beschaffung des Büromaterials) einheitlich in den Aufteilungsschlüssel einbezogen werden, auch wenn einzelne dieser Vorsteuerbeträge an sich dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich ausschließlich zuzurechnen wären.

530

Zu den Einnahmen gehören alle Zuwendungen, die dem Verein zufließen, insbesondere Einnahmen aus Leistungen, Mitgliedsbeiträgen, Subventionen, Zuschüssen, Spenden usw. Zur Frage, ob steuerbare oder nicht steuerbare Umsätze vorliegen siehe Rz 429 bis Rz 451. Echte Mitgliedsbeiträge, Subventionen, Förderungen und Zuschüsse, die zur allgemeinen Förderung des Zweckes der Körperschaft gewährt werden und nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrer unternehmerischen Tätigkeit stehen (wie dies zB bei einer Subvention im Zusammenhang mit der Errichtung eines Museums der Fall wäre), sind zur Gänze dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen.

3.6.2.3 Vorgangsweise für Voranmeldungszeiträume

531

Für die Voranmeldungszeiträume können die Vorsteuerbeträge auch nach den Verhältnissen eines vorangegangenen Veranlagungszeitraumes oder nach den voraussichtlichen Verhältnissen des laufenden Veranlagungszeitraumes aufgeteilt werden. Bei der Veranlagung sind jedoch in jedem Falle die Verhältnisse des in Betracht kommenden Veranlagungszeitraumes zugrunde zu legen.

3.6.2.4 Ausschluss der vereinfachten Vorgangsweise

532

Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dieser Methode ist aber dann ausgeschlossen, wenn sie zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. Die Bestimmung des [§ 12 Abs. 6 UStG 1994](#) ist in diesem Zusammenhang anzuwenden.

3.6.2.5 Organschaft

533

Ist einem Verein (der Unternehmer ist) eine Organgesellschaft (§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994) untergeordnet, so ist diese hinsichtlich der Berechnung der USt und des Vorsteuerabzuges in analoger Anwendung der Regelung des § 12 Abs. 7 UStG 1994 wie ein selbständiges Unternehmen zu behandeln.

3.6.3 Vorsteuerberichtigung bei nichtunternehmerischer, nicht unternehmensfremder Verwendung

533a

Werden dem Unternehmensbereich dienende Gegenstände in Folgejahren dauerhaft oder vorübergehend für den nichtunternehmerischen, nicht unternehmensfremden Bereich (allgemeiner satzungsgemäßer Vereinsbereich) verwendet, ist innerhalb des Vorsteuerberichtigungszeitraums die geltend gemachte Vorsteuer gemäß [§ 12 Abs. 10 bis Abs. 13 UStG 1994](#) zu berichtigen (zum besonderen Fall des Eigenverbrauchs bei Entnahme

bzw. vorübergehender Verwendung von Gegenständen, ausgenommen Grundstücke (Gebäude), für nichtunternehmerische, unternehmensfremde Zwecke siehe Rz 452 ff). Dies gilt auch, wenn sich der Anteil der unternehmerischen Nutzung eines von Beginn an für unternehmerische Zwecke angeschafften Gegenstandes erhöht. Bei Grundstücken (Gebäuden) führt auch die Entnahme bzw. vorübergehende Verwendung für nichtunternehmerische, unternehmensfremde Zwecke (zB Nutzungsüberlassung für private Zwecke eines Vereinsfunktionärs) zu einer Vorsteuerberichtigung und nicht zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung (vgl. [§ 3a Abs. 1a letzter Satz](#) iVm [§ 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994](#)).

533b

Wird ein Gegenstand von Beginn an ausschließlich für Zwecke des nichtunternehmerischen, nicht unternehmensfremden Unternehmensbereiches angeschafft bzw. errichtet und kommt es in den darauffolgenden Jahren zu einer anteiligen oder gänzlichen Nutzung für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze, liegt insoweit eine nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Sacheinlage vor und ist daher auch keine anteilige Nachholung des Vorsteuerabzuges aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Wege einer positiven Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) möglich. Aus den laufenden Kosten (Betriebskosten, Instandhaltungskosten usw.) steht hingegen bei Erfüllung der Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) ein (anteiliger) Vorsteuerabzug zu.

534

Sofern in das Verfahren der Vorsteuerermittlung Vorsteuerbeträge einzubeziehen sind, die durch den Erwerb, die Herstellung oder die Einfuhr einheitlicher Gegenstände angefallen sind (zB durch den Ankauf eines für den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich bestimmten grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigten Kraftwagens), führt die vorübergehende Verwendung (Nutzung) dieser Gegenstände im nichtunternehmerischen Bereich zu keiner Vorsteuerberichtigung. Dafür sind jedoch alle durch die Verwendung oder Nutzung dieses Gegenstandes anfallenden Vorsteuerbeträge in das Aufteilungsverhältnis einzubeziehen. Die Überführung eines solchen Gegenstandes in den nichtunternehmerischen Bereich (Entnahme zur dauernden Verwendung außerhalb des Unternehmens) führt zu einer Vorsteuerberichtigung (zum besonderen Fall des Eigenverbrauchs bei Verwendung für unternehmensfremde Zwecke vgl. EuGH 12.02.2009, Rs [C-515/07](#), VNLTO und Rz 452 ff).

3.7 Übergang der Steuerschuld auf Vereine

534a

Unter den im Gesetz genannten weiteren Voraussetzungen kann es in folgenden Fällen zum Übergang der Steuerschuld auf (gemeinnützige) Vereine als Leistungsempfänger kommen:

- Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen) und bei Werklieferungen durch Unternehmer, die im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch einen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte haben (ausländische Unternehmer gemäß [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) idF bis zum 31.12.2009).
 - Ab 1.1.2010 schließen inländische Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmers, die nicht an der Leistungserbringung beteiligt sind, einen Übergang der Steuerschuld nicht mehr aus (vgl. [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) idF Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009);
 - Ab 1.1.2012 sind bei den sonstigen Leistungen neben der entgeltlichen Duldung der Benützung von Bundesstraßen auch die in [§ 3a Abs. 11a UStG 1994](#) genannten Leistungen, das sind sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen, wie Messen, Ausstellungen, Konferenzen, Seminare, Konzerte usw. vom Übergang der Steuerschuld ausgenommen (vgl. [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) idF Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76/2011).
- bei Bauleistungen (vgl. [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#)). Ab 1.1.2011 gilt auch die Reinigung von Bauwerken als Bauleistung (vgl. [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) idF Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010);
- bei Lieferungen im Sicherungseigentum, im Vorbehaltseigentum sowie bei Umsätzen von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten im Zwangsversteigerungsverfahren (vgl. [§ 19 Abs. 1b UStG 1994](#));
- bei Lieferungen von Gas und Strom durch ausländische Unternehmer, wenn sich der Lieferort nach [§ 3 Abs. 13 oder 14 UStG 1994](#) bestimmt (vgl. [§ 19 Abs. 1c UStG 1994](#)). Ab 1.1.2011 geht unter dieser Voraussetzung die Steuerschuld für Lieferungen von Erdgas über allgemeine Verteilungsnetze, Elektrizität, Kälte über Kältenetze und Wärme über Wärmenetze auf den Leistungsempfänger über (vgl. [§ 19 Abs. 1c UStG 1994](#) idF Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010);
- bei bestimmten, durch Verordnung festzulegenden Umsätzen iSd [§ 19 Abs. 1d UStG 1994](#); das sind derzeit die in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 129/2007 idgF ([Schrott-UStV](#)), genannten Umsätze von Abfallstoffen und die in der [Umsatzsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung](#) (UStBBKV), BGBl. II Nr. 369/2013 idgF, genannten Umsätze;

- ab 1.7.2010 bei der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten iSd [Art. 3 der Richtlinie 2003/87/EG](#) und bestimmten anderen Einheiten (vgl. [§ 19 Abs. 1e UStG 1994](#) idF Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010);
- ab 1.1.2012 bei der Lieferung bestimmter Mobilfunkgeräte und integrierter Schaltkreise an Unternehmer (vgl. [§ 19 Abs. 1e lit. b UStG 1994](#) idF Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76/2011) sowie
- im Rahmen eines Dreiecksgeschäftes iSd Art. 25 UStG 1994, wenn eine juristische Person (zB ein Verein), die Unternehmer ist oder - als Nichtunternehmer - für Zwecke der Umsatzsteuer im Inland erfasst ist, letzter Abnehmer ist (vgl. Art. 25 Abs. 3 lit. b UStG 1994).

534b

Beim Übergang der Steuerschuld schuldet der Leistungsempfänger für die an ihn ausgeführte Leistung die Umsatzsteuer. Er hat in einem solchen Fall diese Steuerschuld in seine Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Jahreserklärung aufzunehmen, die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen aufzuzeichnen (§ 18 Abs. 2 Z 4 UStG 1994) und die Steuer - sofern nicht ein Anspruch auf Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 besteht - an das Finanzamt abzuführen. Zum Übergang der Steuerschuld kommt es unabhängig davon, ob durch den leistenden Unternehmer die Rechnung ordnungsgemäß ausgestellt worden ist (vgl. § 11 Abs. 1a UStG 1994) oder ob überhaupt eine Rechnung ausgestellt wurde.

534c

Für den Vorsteuerabzug ist Voraussetzung, dass die Leistungen, für die die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergegangen ist, im Inland für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt worden sind. Die übergegangene Steuerschuld, die den nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich des Vereines betrifft, berechtigt daher nicht zum Vorsteuerabzug (siehe dazu auch Rz 528).

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht ebenfalls unabhängig davon, ob die Rechnung ordnungsgemäß ausgestellt worden ist (vgl. § 11 Abs. 1a UStG 1994) oder ob überhaupt eine Rechnung ausgestellt wurde.

534d

Zum Übergang der Steuerschuld auf einen Verein als Leistungsempfänger kann es bei Leistungen eines ausländischen Unternehmers iSd [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) nicht nur dann kommen, wenn der Verein Unternehmer (iSd [§ 2 UStG 1994](#)) ist, wobei der den Übergang der Steuerschuld auslösende Leistungsbezug auch den nichtunternehmerischen

Bereich des Vereines betreffen kann. Vom Übergang der Steuerschuld sind auch ausschließlich nichtunternehmerisch tätige juristische Personen (zB gemeinnützige Vereine) betroffen, die über eine UID verfügen und daher - obwohl Nichtunternehmer - für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst sind (zB für Zwecke eines innergemeinschaftlichen Erwerbes nach Überschreiten der Erwerbsschwelle).

Ausschließlich nichtunternehmerisch tätige juristische Personen (zB gemeinnützige Vereine), die über keine UID verfügen, sind hingegen als nichtunternehmerischer Leistungsempfänger zu beurteilen. Diesfalls kann es nicht zum Übergang der Steuerschuld kommen.

Randzahlen 534e bis 534h: *entfallen*

3.8 Umsatzsteuervoranmeldung – Veranlagung

3.8.1 Umsatzsteuervoranmeldung, Umsatzsteuervorauszahlung

3.8.1.1 Allgemeines

535

Vereine, die unternehmerisch tätig sind oder innergemeinschaftliche Erwerbe tätigen, haben im Sinne des § 21 UStG 1994 monatliche oder vierteljährliche Voranmeldungen zu legen und die sich allenfalls ergebende Umsatzsteuer an das Finanzamt zu entrichten.

Der Verein als Unternehmer oder innergemeinschaftlicher Erwerber hat die Umsatzsteuer für einen Voranmeldungszeitraum, das ist grundsätzlich der Kalendermonat, selbst zu berechnen. Für Vereine, deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000 Euro (bis 31.12.2010: 30.000 Euro bzw. bis 31.12.2009: 22.000 Euro) nicht überstiegen haben, ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum. Von der errechneten Umsatzsteuerschuld kann der Verein die Vorsteuer bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen in Abzug bringen. Der Differenzbetrag zwischen Umsatzsteuer und Vorsteuer ist spätestens am 15. des zweitfolgenden Kalendermonats (somit für Jänner bis 15. März, bei Vierteljahreszahlern für das 1. Quartal bis zum 15. Mai usw.) an das Finanzamt zu überweisen.

536

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Sportverein, dessen Umsätze im Jahr 01 100.000 Euro (bis 31.12.2010: 30.000 Euro bzw. bis 31.12.2009: 22.000 Euro) überstiegen haben, veranstaltet ein steuerpflichtiges Zeltfest im August des Jahres 02. Die Umsatzsteuer aus den steuerpflichtigen Einnahmen beträgt im August 02 10.000 Euro, die abziehbare Vorsteuer 3.000 Euro. Die Zahllast beträgt somit 7.000 Euro; dieser Betrag ist bis spätestens 15. Oktober (das ist der 15. des auf den Kalendermonat August zweitfolgenden Kalendermonates) an das Finanzamt abzuführen.

3.8.1.2 Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung

537

Gemäß [§ 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994](#) in Verbindung mit [§ 1 der VO des Bundesministers für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 206/1998 idF BGBl. II Nr. 171/2010, entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) im vorangegangenen Kalenderjahr 30.000 Euro netto (bis 31.12.2010: 100.000 Euro netto) nicht überstiegen haben, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung, wenn die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen ([§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#)) errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt.

Wurde die genannte Umsatzgrenze hingegen überschritten, besteht seit 2003 die Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen. Unternehmer, die ausschließlich gemäß § 6 Abs. 1 Z 7 bis 28 UStG 1994 steuerbefreite Umsätze tätigen, sind jedoch aus Vereinfachungsgründen von der Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung befreit, sofern sich für einen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuss ergibt.

Beispiel 1:

Ein gemeinnütziger Sportverein, dessen Umsätze im Jahr 01 600.000 Euro betrugen, tätig im Voranmeldungszeitraum 01/02 Umsätze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994](#) in Höhe von 40.000 Euro. Daneben tätig er keine anderen Umsätze.

Da er nur steuerbefreite Umsätze ausführt, ergibt sich keine Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung.

Beispiel 2:

Im Voranmeldungszeitraum 02/02 tätig derselbe gemeinnützige Sportverein neben seinen Umsätzen gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994](#) in Höhe von 48.000 Euro auch steuerpflichtige Umsätze (zB Veranstaltung eines steuerpflichtigen Zeltfestes) in Höhe von 3.000 Euro. Da der steuerpflichtige Sportverein nicht ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigt und seine Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 30.000 Euro überstiegen haben, ist er verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 02/02 eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben.

Beispiel 3:

Im Voranmeldungszeitraum 03/02 erwirbt der Verein ein Sportgerät um 15.000 Euro aus Deutschland. Der Erwerb muss in Österreich versteuert werden. Aus diesem Grund ergibt sich eine Vorauszahlung und der Verein ist verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 03/02 eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben.

538

Eine Verpflichtung zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung besteht gemäß [§ 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994](#) in Verbindung mit [§ 2 der VO des Bundesministers für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 206/1998 idF BGBl. II Nr. 171/2010 auch dann,

wenn der Unternehmer vom Finanzamt zur Einreichung von Voranmeldungen aufgefordert wird.

Ein Grund für die Aufforderung ist gegeben, wenn der Unternehmer

- eine gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 zu leistende Vorauszahlung nicht oder nicht zur Gänze bis zum Fälligkeitstag entrichtet oder
- einen Überschuss in unrichtig errechneter Höhe voranmeldet oder
- die Aufzeichnungspflichten gemäß § 18 UStG 1994 nicht erfüllt.

Auch wenn eine Verpflichtung zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung nicht besteht, können Überschüsse nur durch Abgabe einer UVA geltend gemacht werden.

539

Gemäß § 21 Abs. 1 vierter und fünfter Unterabsatz UStG 1994 in Verbindung mit § 1 der VO des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 512/2006 hat die Übermittlung der Voranmeldungen elektronisch und - entsprechend der FinanzOnline-Verordnung 2006, BGBl. II Nr. 97/2006 - über Finanz-Online (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) zu erfolgen, ausgenommen die elektronische Übermittlung ist dem Unternehmer mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar.

Von Unzumutbarkeit mangels technischer Voraussetzungen ist nur dann auszugehen, wenn der Unternehmer nicht über einen Internet-Anschluss verfügt. Wird die Voranmeldung durch einen inländischen berufsmäßigen Parteienvertreter eingereicht, so besteht die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung dennoch, wenn dieser Parteienvertreter über einen Internet-Anschluss verfügt und wegen Überschreitens der Umsatzgrenze (siehe UStR 2000 Rz 2751) zur Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet ist.

In den Fällen der Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung ist zwingend der amtliche Vordruck U 30 (Druckversion oder die besorgte Internetversion) zu verwenden. Eigendrucke müssen der auf der Homepage des BMF unter Services - Formulare - zur Formulardatenbank (Suchbegriff "U 30") dargebotenen Internetversion nicht nur inhaltlich, sondern auch bildlich entsprechen.

3.8.1.3 Interne Voranmeldung

540

Unternehmer, die für einen Voranmeldungszeitraum keine Voranmeldung einzureichen haben, sind verpflichtet, für diesen Voranmeldungszeitraum unter Verwendung des amtlichen Vordruckes für Voranmeldungen (U 30) eine Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen

(interne Voranmeldung) anzufertigen. Die Aufstellung gehört zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 1 UStG 1994.

Bei Unternehmen, die ihre Aufzeichnungen (§ 18 UStG 1994) mit Hilfe elektronischer Datenverarbeitungssysteme führen, sind in diesen Fällen die Ausdrücke der Besteuerungsgrundlagen als amtliche Vordrucke anzuerkennen. Bedingung dafür ist, dass diese Ausdrücke inhaltlich und dem Aufbau nach dem Formular U 30 entsprechen. Es müssen nur die jeweils zutreffenden Angaben ausgedruckt werden.

Keine Verpflichtung zur Erstellung einer UVA besteht, wenn sich für den Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuss ergibt.

Randzahl 541: *entfällt*

3.8.2 Veranlagung

542

Vereine werden, insoweit diese unternehmerisch tätig werden oder Steuerschuldner auf Grund des Übergangs der Steuerschuld oder kraft Rechnungslegung werden oder innergemeinschaftliche Erwerbe zu versteuern haben, zur Umsatzsteuer veranlagt. Die Umsatzsteuerjahreserklärung ist bis 30. April des Folgejahres beim Finanzamt einzureichen ([§ 134 Abs. 1 BAO](#)). Werden die Jahressteuererklärungen elektronisch über FinanzOnline eingebracht, verlängert sich die Frist bis 30. Juni des Folgejahres. Bei Vertretung durch einen Steuerberater (Wirtschaftstreuhänder) oder bei Ansuchen um Fristverlängerung sind längere Fristen möglich. Bei verspäteter Abgabe der Steuererklärung kann ein Verspätungszuschlag bis zu 10% des vorgeschriebenen Abgabebetrages verhängt werden.

3.8.3 Pauschalierungen

543

Vereine können die Vorsteuern auch pauschal gemäß § 14 UStG 1994 bzw. nach den auf Grund des § 14 UStG ergangenen Verordnungen ermitteln.

544

Bei Altmaterialensammlungen und Altmaterialenverwertung (siehe Abschnitt 1.2.8) ist die Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994 anwendbar. Es bestehen keine Bedenken, wenn als Einkaufspreis im Sinne des § 24 Abs. 4 UStG 1994 der gemeine Wert der gespendeten Textilien pauschal mit 70% des Verkaufspreises angesetzt wird.

3.9 Innergemeinschaftliche Erwerbe

3.9.1 Innergemeinschaftliche Erwerbe - Voraussetzungen

545

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt vor, wenn

- ein Gegenstand von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt und
- der Erwerber Unternehmer oder eine juristische Person (zB ein Verein) ist und
- der Lieferer des Gegenstandes Unternehmer ist und dieser die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Lieferer darf nach dem Recht des Mitgliedstaates nicht Kleinunternehmer sein.

546

Werden somit von Unternehmern an einen Verein Gegenstände aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nach Österreich geliefert, so ist der Verein grundsätzlich (Einschränkungen siehe Abschnitt 3.9.2) zur Abfuhr der Erwerbsteuer in Österreich verpflichtet. Der Lieferer kann unter den Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung die Lieferung steuerfrei belassen. Der Verein muss in diesen Fällen eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer) beantragen. Als Erwerber ist er aber verpflichtet Erwerbsteuer an das zuständige Finanzamt zu entrichten. Der Vorsteuerabzug hinsichtlich der Erwerbsteuer steht jedoch nur zu, wenn der Gegenstand für den steuerpflichtigen Unternehmensbereich angeschafft wurde.

3.9.2 Erwerbsschwelle

3.9.2.1 Unterbleiben der Erwerbsbesteuerung

547

Eine Erwerbsbesteuerung im Sinne der Rz 546 unterbleibt, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte für diese Erwerbe den Betrag von 11.000 Euro

- im vorangegangenen Jahr nicht überstiegen und
- im laufenden Jahr noch nicht überstiegen hat.

548

Auf die Anwendung der Erwerbsschwelle kann jedoch gemäß [Art. 1 Abs. 5 UStG 1994](#) durch Abgabe einer schriftlichen Erklärung gegenüber dem Finanzamt oder durch Verwendung der UID gegenüber dem Lieferer verzichtet werden. Der Verein kann dadurch zu einer uneingeschränkten Erwerbsbesteuerung optieren, ist daran allerdings für mindestens zwei Kalenderjahre gebunden.

549

Beispiel 1:

Ein nicht umsatzsteuerpflichtiger gemeinnütziger Sportverein bezieht erstmalig eine Lieferung von Sportgeräten (zur Versorgung der Mitglieder zum Selbstkostenpreis) aus

Dänemark (Steuersatz 25%) in Höhe von (a) 10.000 Euro, (b) 25.000 Euro netto. Bisher wurden noch keine innergemeinschaftlichen Erwerbe getätigt.

Im Fall (a) ist die Umsatzsteuer vom Verkäufer in Dänemark in Höhe von 2.500 Euro abzuführen, da die Erwerbsschwelle von 11.000 Euro (noch) nicht überschritten wurde. Der Verein hat aber die Möglichkeit, auf die Anwendung der Erwerbsschwelle zu verzichten und den Umsatz in Österreich zu versteuern. Der Umsatz wäre dann für den dänischen Verkäufer steuerfrei (österreichische UID-Nummer des Vereins ist erforderlich). In Österreich wäre dann 2.000 Euro an Erwerbsteuer abzuführen. Die Ersparnis für den Sportverein beträgt 500 Euro. Ein Vorsteuerabzug steht allerdings nicht zu.

Im Fall (b) wurde die Erwerbsschwelle von 11.000 Euro überschritten. Die Besteuerung ist jedenfalls in Österreich vorzunehmen. Der Umsatz ist für den dänischen Verkäufer steuerfrei (österreichische UID-Nummer des Vereins ist erforderlich). Der Verein muss 5.000 Euro Erwerbsteuer an das österreichische Finanzamt abführen.

Beispiel 2:

Ein nicht unternehmerisch tätiger gemeinnütziger Verein kauft im Jahr 01 erstmals Waren um 20.000 Euro netto aus Deutschland ein. Da die Erwerbsschwelle überschritten wird, ist Erwerbssteuer in Höhe von 4.000 Euro in Österreich abzuführen. Der Verein muss eine UID beantragen, damit der deutsche Unternehmer die Lieferung steuerfrei belassen kann. Im Jahr 02 werden keine innergemeinschaftlichen Erwerbe getätigt. Im Jahr 03 kauft der Verein Waren um 3.000 Euro netto aus Frankreich ein.

Da die Erwerbsschwelle weder im laufenden Jahr überschritten wird noch im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten wurde, bleibt es grundsätzlich bei der Besteuerung in Frankreich. Gibt der Verein allerdings dem Lieferanten seine UID bekannt, liefert dieser steuerfrei nach Österreich. Die Bekanntgabe der UID gilt als Verzicht auf die Erwerbsschwelle, der Verein muss Erwerbssteuer in Höhe von 600 Euro abführen. Der Verzicht bindet den Verein mindestens für zwei Kalenderjahre, wobei die Zweijahresfrist vom Beginn des ersten Kalenderjahres zu berechnen ist, für das der Verzicht gilt.

Bezieht der Verein auch im Jahr 04 Waren aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet, hat er die innergemeinschaftlichen Erwerbe zu versteuern, auch wenn sie unter der Erwerbsschwelle liegen.

Im Jahr 05 kann der Verein den Verzicht auf die Erwerbsschwelle widerrufen. Dieser Widerruf ist innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum dieses Kalenderjahres, in dem erstmals ein Erwerb getätigt worden ist, gegenüber dem Finanzamt schriftlich zu erklären.

3.9.2.2 Besonderheiten bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren

550

Rechtslage bis 31.12.2007

Verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne des Art. 1 Abs. 6 UStG 1994 sind Mineralöle, Alkohol, alkoholische Getränke und Tabakwaren. Die Erwerbsschwellenregelung findet auf den Erwerb dieser Waren (und auf den Erwerb neuer Fahrzeuge) keine Anwendung. Der innergemeinschaftliche Erwerb solcher Waren ist daher auch von einem Erwerber im Sinne des Abschnitt 3.9.1 zweiter Punkt (zB Verein), dessen Erwerbe unter der Erwerbsschwelle liegen, zu versteuern.

Rechtslage ab 1.1.2008

Verbrauchssteuerpflichtige Waren im Sinne des Art. 1 Abs. 6 UStG 1994 sind Alkohol, alkoholische Getränke, Tabakwaren und Energieerzeugnisse, jeweils im Sinne der geltenden Gemeinschaftsvorschriften, nicht jedoch über das Erdgasverteilungsnetz geliefertes Gas sowie Elektrizität. Zu den Energieerzeugnissen zählen neben den Mineralölen insbesondere Kohle und Koks. Die Erwerbsschwellenregelung findet auf den Erwerb dieser Waren und auf den Erwerb neuer Fahrzeuge keine Anwendung. Der innergemeinschaftliche Erwerb solcher Waren ist daher auch von einem Schwellenerwerber zu versteuern.

Rechtslage ab 1. Jänner 2011

Verbrauchssteuerpflichtige Waren im Sinne des [Art. 1 Abs. 6 UStG 1994](#) sind Alkohol, alkoholische Getränke, Tabakwaren und Energieerzeugnisse, jeweils im Sinne der geltenden Gemeinschaftsvorschriften, nicht jedoch über das Erdgasverteilungsnetz oder an ein solches Netz angeschlossenes Netz geliefertes Gas. Zu den Energieerzeugnissen zählen neben den Mineralölen insbesondere Kohle und Koks, nicht jedoch Elektrizität. Die Erwerbsschwellenregelung findet auf den Erwerb dieser Waren und auf den Erwerb neuer Fahrzeuge keine Anwendung. Der innergemeinschaftliche Erwerb solcher Waren ist daher auch von einem Schwellenerwerber zu versteuern.

551

Bei verbrauchssteuerpflichtigen Waren, die Gegenstand einer innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung sind, kommt stets das Bestimmungslandprinzip zur Anwendung. Das wird bei Privaten durch die Versandhandelsregelung (keine Lieferschwelle), bei Unternehmen und juristischen Personen über die Erwerbsbesteuerung (keine Erwerbsschwelle) erreicht.

Beispiel :

Ein Weinhändler I in Italien versendet 15 Karton Wein per Bahn

a) an einen Privaten in Klagenfurt.

b) an einen Verein in Villach.

ad a) auch wenn I die Lieferschwelle in Österreich nicht überschreitet, liegt der Ort der Lieferung in Österreich.

ad b) I liefert in Italien. Unabhängig davon, ob die innergemeinschaftliche Lieferung in Italien steuerfrei ist, hat der Verein jedenfalls einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich zu versteuern, auch wenn er die Erwerbsschwelle nicht überschritten hat.

3.10 Verweis auf UStR 2000

552

Für begünstigte Rechtsträger gehen die vorstehend in den VereinsR 2001 getroffenen Regelungen den UStR 2000 vor. Im Übrigen wird auf die UStR 2000 verwiesen.

4 Kommunalsteuer

4.1 Steuerpflicht

553

Ein Verein unterliegt der Kommunalsteuer, wenn er unternehmerisch tätig ist und in einer inländischen Betriebsstätte seines Unternehmens Dienstnehmer iSd KommStG 1993 beschäftigt.

4.2 Dienstnehmer iSd KommStG 1993

Dienstnehmer sind:

554

- Personen, die zum Verein in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

555

- Personen, die von einem ausländischen Arbeitskräfteüberlasser dem Verein zur Arbeitsleistung überlassen werden.

556

- Personen, die seitens einer Körperschaft des öffentlichen Rechts dem Verein zur Dienstleistung zugewiesen werden.

556a

- Personen, die in einem freien Dienstverhältnis stehen ([§ 4 Abs. 4 ASVG](#))

4.2.1 Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988

557

Darunter fallen vor allem Personen, die in einem lohnsteuerlichen Dienstverhältnis zum Verein stehen, weiters beim Verein tätige Grenzgänger. Grenzgänger sind im Ausland ansässige Dienstnehmer, die im Inland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben. Nicht in einem Dienstverhältnis stehen Personen, die aufgrund eines echten Werkvertrages für den Verein tätig werden.

4.2.2 Arbeitskräfteüberlassung

4.2.2.1 Einsatz im Unternehmen

558

Arbeitskräfte, die von einem inländischen Überlasser einem unternehmerischen Verein zur Arbeitsleistung überlassen werden, gelten für Zwecke der Kommunalsteuer nicht mehr als Dienstnehmer des Vereins; Steuerschuldner ist generell der inländische Überlasser. Hingegen gelten Arbeitskräfte, die von einem ausländischen Überlasser einem unternehmerischen

Verein zur Arbeitsleistung überlassen werden, für Zwecke der Kommunalsteuer als Dienstnehmer des Vereins (Beschäftigter, Gestellungsnehmer); diese Arbeitskräfte werden für Zwecke der Kommunalsteuer - mit Ausnahme der Bemessungsgrundlage - wie die lohnsteuerlichen Dienstnehmer des Vereins behandelt, zB bei der Betriebsstättenzuordnung. Ohne Bedeutung ist Wohnsitz oder Staatsbürgerschaft der überlassenen Person.

Beispiel

Ein Verein hat den Hauptsitz in der Gemeinde A und eine Betriebsstätte in der Gemeinde B. Beschäftigt der Verein Arbeitskräfte eines ausländischen Überlassers in der Betriebsstätte B, ist die Kommunalsteuer an die Gemeinde B abzuführen, auch wenn die Rechnungslegung des ausländischen Überlassers an den Hauptsitz in der Gemeinde A erfolgt.

4.2.2.2 Einsatz außerhalb eines Unternehmens

559

Hat der Verein kein Unternehmen oder wird die Arbeitskraft des ausländischen Überlassers nicht im unternehmerischen Bereich des Vereins eingesetzt, kann der Verein nicht Steuerschuldner der Kommunalsteuer sein.

Im Falle der Überlassung der Arbeitskraft eines ausländischen Überlassers an einen Verein mit unternehmerischem und nichtunternehmerischem Bereich gilt Folgendes:

560

- Arbeitskraft wird nur im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt: Der Verein kann nicht Steuerschuldner der Kommunalsteuer sein.

561

- Arbeitskraft wird nur im unternehmerischen Bereich eingesetzt: Steuerschuldner ist zur Gänze der Verein.

562

- Arbeitskraft wird im unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt. Es ist eine Aufteilung vorzunehmen:

563

- Soweit die Arbeitskraft im unternehmerischen Bereich tätig wird, ist Steuerschuldner der Verein (Bemessungsgrundlage: 70% des anteiligen Gestellungsentgelts).

564

- Soweit die Arbeitskraft im nichtunternehmerischen Bereich tätig wird, fällt beim Verein keine Kommunalsteuer an.

565

Hinsichtlich der Zuordnung zum unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich wird auf die Möglichkeit einer Vereinbarung mit der Gemeinde (den Gemeinden) hingewiesen.

4.2.2.3 Abgrenzung des Gestellungsvertrages vom Werkvertrag

566

Eine Gestellung von Arbeitskräften liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller, Überlasser) seine Dienstnehmer einem Dritten (Beschäftiger, Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung.

4.2.3 Dienstzugeteilte Personen

567

Bedienstete einer Körperschaft öffentlichen Rechts können nach diversen Ausgliederungsgesetzen dem ausgegliederten Unternehmen zur Dienstleistung zugewiesen werden. Diese zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten gelten für die Kommunalsteuer als Dienstnehmer des zB von einem Verein geführten ausgegliederten Unternehmens.

Ist die ausgegliederte Einrichtung kein Unternehmen oder gemäß § 8 Z 2 KommStG 1993 von der Kommunalsteuer befreit, fällt keine Kommunalsteuer an.

4.3 Unternehmen

4.3.1 Begriff

568

§ 3 KommStG 1993 knüpft an den Unternehmens- und Unternehmerbegriff iSd § 2 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 UStG 1994 an. Danach umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede selbständige, nachhaltige Betätigung zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn (Überschuss) zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Keine Bedeutung im Bereich der Kommunalsteuer haben Liebhabereivermutungen (zB LVO, BGBl. Nr. 33/1993; Durchführungserlass AÖF Nr. 178/1993, 187/1990). Daher zählen auch so genannte Liebhabereitätigkeiten zum Unternehmensbereich.

569

Ob die umsatzsteuerbaren Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sind, hat für die Kommunalsteuer keine Bedeutung,

4.3.2 Befreiung

570

Bei gemeinnützigen Vereinen, die zwar die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet erfüllen, aber nicht unter die Befreiung des § 8 Z 2 KommStG 1993 fallen (zB gemeinnütziger Sportverein gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994), zählen auch die unentbehrlichen Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs. 2 BAO sowie vermögensverwaltende Tätigkeiten (zB Mietwohnhaus) zum unternehmerischen Bereich.

4.3.3 Abgrenzung der unternehmerischen von der nichtunternehmerischen Sphäre

571

Zur Abgrenzung der unternehmerischen von der nichtunternehmerischen Sphäre siehe Abschn. 3.2.

572

Ein Verein ist 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; diesen Beiträgen steht eine konkrete Gegenleistung des Vereines an den Beitragszahler gegenüber (vgl. VwGH 21.09.2006, [2003/15/0026](#)).

Zur Abgrenzung echter und unechter Mitgliedsbeiträge siehe Rz 432 bis 438.

573

Auch Subventionen können zum unternehmerischen Bereich gehören; siehe dazu Rz 439 bis 443. 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 (VwGH 24.11.1999, 95/13/0185).

4.4 Betriebsstätte

4.4.1 Begriff

574

Als Betriebsstätte gilt jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient (§ 4 Abs. 1 KommStG 1993 mit Verweis auf § 29 Abs. 2 BAO). Durch das Wort "mittelbar" werden auch jene

Einrichtungen einbezogen, die nach der BAO nicht als Betriebsstätten angesehen werden, bspw. Arbeiterwohnstätten, vom Unternehmer den Dienstnehmern zur Verfügung gestellte Betriebserholungsheime (Urlaubsheime), Sport-, Fitness-, Freizeitanlagen und dgl.), Mietobjekte.

4.4.2 Sonderfälle

575

In einer Arbeiterwohnstätte wohnhafte Dienstnehmer können nur dann dieser Betriebsstätte zugerechnet werden, wenn und insoweit sie dort tätig werden, wie zB ein Dienstnehmer, der als Hausbesorger für die Betreuung des unternehmerisch genutzten Gebäudes ganz oder teilweise eingesetzt wird. Die gleiche Beurteilung gilt für Freizeitanlagen und dgl. Das bloße Wohnen eines Dienstnehmers in einer Werkswohnung oder dessen Aufenthalt in einem Betriebserholungsheim allein begründet sohin keine Kommunalsteuer-Pflicht der Arbeitslöhne dieses Dienstnehmers.

4.5 Bemessungsgrundlage

4.5.1 Arbeitslöhne an Dienstnehmer iSd § 47 Abs. 2 EStG1988

576

Die Bemessungsgrundlage entspricht jener des Dienstgeberbeitrages gemäß § 41 FLAG 1967. Heranzuziehen ist grundsätzlich die Summe der in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährten Bruttobezüge (Geld und geldwerte Vorteile).

4.5.1.1 Nicht zur Bemessungsgrundlage gehören:

577

- Ruhe- und Versorgungsbezüge

578

- die im § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988 genannten Bezüge (Abfertigungen und Abfindungen anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses; nicht aber Urlaubsabfindungen und –entschädigungen);

579

- die im [§ 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 - 21 EStG 1988](#) genannten Bezüge (ua. pauschale Reiseaufwandsentschädigungen an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer, begünstigte Auslandstätigkeit, Sachzuwendungen bei Betriebsveranstaltungen, Zukunftssicherungszuwendungen, Mitarbeiterbeteiligungen, freie Mahlzeiten und Getränke);

580

- Arbeitslöhne an Dienstnehmer, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden. Diese Befreiung auch dann anwendbar ist, wenn das Unternehmen ohne Einstellungspflicht begünstigte Behinderte iSd § 2 BEinStG beschäftigt.

4.5.1.2 Nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage

581

Wird anlässlich einer Prüfung durch das Finanzamt der von einem Verein gewährte Arbeitslohn wegen Überhöhung auf das angemessene Ausmaß gekürzt und dem Verein rückerstattet, fällt der überhöhte Teil nicht unter die Arbeitslöhne und damit nicht unter die Kommunalsteuer (zB überhöhtes Gehalt, verdeckte Ausschüttungen). Fehlende oder unvollständige Aufzeichnungen über die Arbeitslöhne berechtigen bzw. verpflichten die Behörde zur Schätzung der Bemessungsgrundlage.

4.5.2 Überlassene (gestellte) Arbeitskräfte

581a

Bei Überlassungen ist der inländische Überlasser Steuerschuldner. Bemessungsgrundlage sind die gewährten Arbeitslöhne.

582

Bei ausländischen Überlassern ist der Beschäftiger der Arbeitskräfte Steuerschuldner. Bemessungsgrundlage ist 70% des an den ausländischen Überlasser gezahlten Gestellungsentgeltes (ohne Umsatzsteuer und abzüglich allfälliger Skonti).

583

Auf gestellte behinderte Personen ist die Befreiung des § 5 Abs. 2 lit. e KommStG 1993 sinngemäß anwendbar (keine Kommunalsteuer auf das Gestellungsentgelt für gestellte behinderte Personen).

4.5.3 Zugeteilte Dienstnehmer

584

Bemessungsgrundlage sind die vom Verein der Körperschaft öffentlichen Rechts ersetzten Aktivbezüge. Dazu gehören nicht die vom lohnsteuerlichen Dienstgeber zu tragenden Lohnnebenkosten. Ist die Höhe der ersetzten Aktivbezüge für dienstzugeteilte Arbeitskräfte nicht bekannt, kann vom in Rechnung gestellten Betrag ein Abschlag von 30% erfolgen (vgl. Bemessungsgrundlage Rz 582).

4.5.4 Zuordnung der Dienstnehmer

585

Für die Zuordnung der Dienstnehmer zu einer Betriebsstätte kann die Verwaltungspraxis und Rechtsprechung herangezogen werden.

Beispiel:

Ein Verein vermietet und verpachtet Grundstücke (= Betriebsstätten) in den Gemeinden A, B und C, die von einer in der Gemeinde A gelegenen Dienststelle (= Betriebsstätte) des Vereins aus verwaltet werden. Das Grundstück in der Gemeinde B ist ein Mietwohnhaus, in dem ein Hausbesorger angestellt ist. Die in den Gemeinden A und C gelegenen Grundstücke sind unbebaut. Kommunalsteuerpflichtig sind daher die Hausbesorgerbezüge in der Gemeinde B und die mit der Verwaltung (ganz oder teilweise) im Zusammenhang stehenden Bezüge der Dienstnehmer in der Gemeinde A.

4.5.5 Gemischte Tätigkeiten

4.5.5.1 Aufteilung der Bemessungsgrundlage

586

Ist ein Dienstnehmer 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 Dienstnehmer nach der Arbeitszeit entlohnt wird, idR nach dem zeitlichen Ausmaß der Tätigkeiten (zeitlicher Arbeitseinsatz) zu erfolgen haben (zB eine Haushaltshilfe, die auch im Geschäftslokal eingesetzt wird).

4.5.5.2 Sonderformen der Aufteilung

587

Führt eine zeitanteilige Aufteilung im Einzelfall zu einem unangemessenen Ergebnis, können auch andere Aufteilungsmaßstäbe herangezogen werden.

Beispiele

Bei Herausgabe einer nicht begünstigungsschädlichen Vereinszeitung mit Inseratengeschäft durch einen gemeinnützigen Verein (siehe Rz 370 bis 371) kann auch die Seitenanzahl der Vereinszeitung für die Aufteilung in Betracht kommen (Verhältnis der Inseratenseiten zu den übrigen Seiten).

Finanziert ein Sportverein zB die Sportausbildung durch echte Mitgliedsbeiträge, echte Subventionen, Spenden und Entgelte der auszubildenden Sportler, fällt nur der Leistungsaustausch mit den Sportlern in den unternehmerischen Bereich. Als Abgrenzungsmaßstab für die Zuordnung der Arbeitslöhne der Ausbilder zum unternehmerischen Bereich kann auch das Verhältnis [zur Finanzierung der Ausbildung verwendete echte Mitgliedsbeiträge, echte Subventionen und Spenden] : [Entgelte der auszubildenden Sportler] herangezogen werden.

4.5.5.3 Vereinbarung der Bemessungsgrundlage

588

Ist die Feststellung der mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängenden Arbeitslöhne mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden, können die

erhebungsberechtigten Gemeinden mit dem Steuerschuldner eine Vereinbarung über die Höhe der Bemessungsgrundlage treffen.

4.6 Befreiungen gemäß § 8 Z 2 KommStG 1993

589

Befreit sind Vereine, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen. Hiebei sind die §§ 34 bis 37 und die §§ 39 bis 47 BAO anzuwenden.

590

Voraussetzung für die Kommunalsteuerbefreiung ist somit, dass der Verein ausschließlich und unmittelbar begünstigte Zwecke iSd §§ 34 ff BAO verfolgt; liegen mehrere begünstigte Zwecke vor, erstreckt sich die Befreiung nur auf die in § 8 Z 2 KommStG 1993 genannten Zwecke.

Mildtätige "und/oder" gemeinnützige Zwecke besagt, dass sich die Befreiung entweder auf die Mildtätigkeit allein oder auf die begünstigten gemeinnützigen Zwecke allein oder auf beide gleichzeitig verfolgten Zwecke erstrecken kann.

4.6.1 Mildtätige Zwecke

591

Was unter mildtätigen Zwecken zu verstehen ist, richtet sich nach § 37 BAO.

Zum Begriff der Mildtätigkeit siehe Rz 28 und 29.

4.6.2 Gemeinnützige Fürsorgezwecke

592

Was unter gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familie-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge zu verstehen ist, richtet sich nach § 35 Abs. 2 BAO.

Für die Abgrenzung der begünstigten Fürsorgezwecke können die Sozialgesetze der einzelnen Länder hilfsweise herangezogen werden.

4.6.2.1 Gesundheitspflege

593

Unter Gesundheitspflege sind alle Maßnahmen zu verstehen, die der Erhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit dienen. Das sind zum Beispiel:

594

- Jugendlichenuntersuchungen

595

- Vorsorge(Gesunden)untersuchungen

596

- Impfungen

597

- Kurse über Gesundheitsgefährdung, Krankheits- und Unfallverhütung, Verhütung von Berufskrankheiten und Erste-Hilfe

598

- Unterbringung und Behandlung in Genesungs-, Erholungsheimen, Kuranstalten und Heilbädern

599

- Blutspende-Abnahme

4.6.2.2 Kinderfürsorge

600

Unter Kinderfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die insbesondere der Unterbringung, Pflege, Beaufsichtigung, Erziehung, Betreuung und Beratung Minderjähriger bis zur Vollendung ihres 14. Lebensjahres dienen. Das sind zum Beispiel:

601

- Beratungshilfen, Hilfen im Bereich der Freizeitgestaltung von sozial benachteiligten Kindern, Kindertelefon, Kinderschutzzentren

602

- Unterbringung von Kindern in Familien, Kindertagesheimen (zB Säuglingskrippen, Kleinkindergruppen, Kindergärten, Horte), Kinder- und Schülerheimen, Internaten, Kinderdörfern, sozialpädagogischen Wohngemeinschaften und bei Tagesmüttern/-vätern

603

- Erholungsaktionen, Ferienlager

604

- Erziehungshilfen (zB Gruppenbetreuung, Erziehungsheime)

604a

Die Ermöglichung des Beisammenbleibens von Elternteilen mit ihren Kindern während eines Spitals- oder Kuraufenthaltes ihrer Kinder (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0014).

4.6.2.3 Jugendfürsorge

605

Unter Jugendfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die insbesondere der Unterbringung, Pflege, Beaufsichtigung, Erziehung, Betreuung und Beratung von Personen vom vollendeten 14. bis zum vollendeten 27. Lebensjahr dienen (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0005, Studentenheim). Das sind zum Beispiel:

606

- Beratungshilfen, Hilfen im Bereich der Freizeitgestaltung von sozial benachteiligten Jugendlichen

607

- Unterbringung von Jugendlichen in Familien, Heimen (zB Lehrlings-, Schüler-, Jugendheimen), Internaten, Kinderdörfern und sozialpädagogischen Wohngemeinschaften

608

- Erholungsaktionen, Ferienlager

609

- Erziehungshilfen (zB Gruppenbetreuung, Erziehungsheime)

610

Der Betrieb einer Schule mit Öffentlichkeitsrecht durch einen Verein kann nicht einem Hoheitsbetrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes gleichgestellt werden. Im Hinblick auf die Anlehnung des KommStG 1993 an das Gemeinnützigkeitsrecht der BAO kann das Betreiben einer Privatschule durch einen Verein nicht unter den Begriff der Kinder- und Jugendfürsorge subsumiert werden (VwGH 20.9.1995, 95/13/0127).

611

Bei einer gemeinnützigen Privatschule (mit oder ohne Öffentlichkeitsrecht) mit Internatsbetrieb oder Nachmittagsbetreuung fällt der Schulbetrieb in den steuerpflichtigen Bereich und der Internatsbetrieb bzw. die Nachmittagsbetreuung in den steuerbefreiten Bereich. Die gleiche Beurteilung gilt im Übrigen für Schulen, die ohne Öffentlichkeitsrecht von einer Körperschaft öffentlichen Rechts betrieben werden.

4.6.2.4 Familienfürsorge

612

Unter Familienfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die insbesondere der Beratung, Unterbringung, Betreuung und Unterstützung bei der Haushaltsführung von Schwangeren, Eltern, Müttern/Vätern und Erziehungsberechtigten dienen. Das sind zum Beispiel:

613

- Beratungshilfen für Familienplanung, werdende Eltern und Erziehungsberechtigte mit Säuglingen und Kleinkindern

614

- Muttersprachliche Beratungsdienste

615

- Unterbringung von Schwangeren und Müttern/Vätern mit ihren Säuglingen und Kleinkindern in Krisenwohnungen, Heimen und sonstigen Einrichtungen (zB Frauenhäuser)

616

- Kinderkrippen, Tagesmütter/-väter

617

- Beratungs- und Betreuungshilfen für Alleinerzieher

618

- Elternberatungsstellen

619

- Eltern-Kind-Zentren

620

- Elternschulen

4.6.2.5 Krankenfürsorge

621

Unter Krankenfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die insbesondere der Krankenhilfe dienen. Das sind zum Beispiel:

622

- Krankenbehandlung einschließlich Zahnbehandlung

623

- Unfallheilbehandlung

624

- Pflege in öffentlichen und nichtöffentlichen Krankenanstalten

625

- Krankentransport

626

- Erste-Hilfeleistung

627

- Unterbringung in Sonderkrankenanstalten und Pflegeanstalten für chronisch Kranke

628

- Hauskrankenpflege

629

- Medizinische Maßnahmen der Rehabilitation

629a

Nicht dazu zählen beispielsweise Krankenpflegeschulen, welche nicht im Rahmen einer Krankenanstalt, sondern durch Vereine gesondert von der Krankenanstalt geführt werden. Diese dienen primär der Ausbildung und nicht der Krankenpflege und sind daher nicht unter die Befreiungssachverhalte des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) wie Gesundheitspflege und Krankenfürsorge zu subsumieren.

4.6.2.6 Behindertenfürsorge

630

Unter Behindertenfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die insbesondere dienen der Eingliederung, Hilfe zur geschützten Arbeit, Beschäftigungstherapie, Hilfe zur Unterbringung und persönlichen Hilfe von Behinderten. Das sind Personen, die infolge eines Leidens oder Gebrechens in ihrer Fähigkeit, eine angemessene Erziehung und Schulbildung zu erhalten, oder einen Erwerb zu erlangen oder beizubehalten, dauernd oder vorübergehend wesentlich beeinträchtigt sind. Begünstigt ist auch die Förderung der Kommunikation und Selbstentfaltung sowie arbeitstherapeutische Behandlung insoweit, als sie unmittelbar behinderten Personen zuteil wird. Die Information der Öffentlichkeit über Hintergründe, Ursachen und Auswirkungen von Arbeitslosigkeit, Mittellosigkeit, Nichtsesshaftigkeit und anderen psychosozialen Problemen ist grundsätzlich nicht begünstigt.

631

Betreuungsleistungen und Hilfestellungen für Kranke und Behinderte eines Vereines für Sachwalter und Patientenanwälte fallen als "Rechtsfürsorge" unter den Begriff der Kranken- und Behindertenfürsorge (VwGH 24.11.1999, 95/13/0185).

Beispiele:

632

- Wohnheime

633

- Pflegeheime

634

- Tagesheimstätten

635

- Behinderteninternate

636

- geschützte Werkstätte

637

- berufliche und soziale Maßnahmen der Rehabilitation

638

- Bereitstellung von zur Überwindung der Behinderung geeigneten Hilfsmitteln

639

- Hilfe zur Schulbildung und Erziehung

640

- Hilfe zur beruflichen Eingliederung

641

- Einrichtungen für Beschäftigungstherapie

4.6.2.7 Blindenfürsorge

642

Unter Blindenfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die insbesondere dienen der Eingliederung, Hilfe zur geschützten Arbeit, Beschäftigungstherapie, Hilfe zur Unterbringung und persönlichen Hilfe von Blinden. Das sind blinde und schwerst sehbehinderte Personen. Das sind zum, Beispiel:

643

- Blindenheime

644

- Geschützte Werkstätten

645

- Bereitstellung von zur Überwindung der Behinderung geeigneten Hilfsmitteln

646

- Hilfe zur Schulbildung und Erziehung

647

- Hilfe zur beruflichen Eingliederung

4.6.2.8 Altenfürsorge

648

Unter Altenfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die in Bezug auf Personen, die ein bestimmtes Alter erreicht haben (bei Frauen idR die Vollendung des 55. und bei Männern idR die Vollendung des 60. Lebensjahres), insbesondere dienen:

649

- der Sicherung des Lebensunterhaltes (zB hinsichtlich Unterkunft, Nahrung, Bekleidung und Körperpflege);

650

- der Hilfe zur Weiterführung des Haushalts;

651

- der Unterbringung, Verpflegung und sozialen Betreuung in Wohn- und Altenheimen; das sind Heime für alte Menschen, welche die Verrichtungen des täglichen Lebens nur mit großer Mühe auf sich nehmen könnten;

652

- der Pflege innerhalb oder außerhalb von Pflegeheimen; das ist die körperliche und persönliche Betreuung von Personen, die auf Grund ihres körperlichen oder geistig-seelischen Zustandes nicht imstande sind, die notwendigen Verrichtungen des täglichen Lebens ohne fremde Hilfe zu besorgen.

4.6.3 Bundesabgabenordnung

4.6.3.1 Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen

653

Auf die weiteren Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen der Ausschließlichkeit (§ 39 BAO, siehe Rz 113), Unmittelbarkeit (§ 40 BAO, siehe Rz 119 bis 122.), entsprechenden Satzung (§ 41 BAO, siehe Rz 105 bis 112.) und tatsächlichen Geschäftsführung (§ 42 BAO, siehe Rz 126 bis 135) wird hingewiesen. Sollte der Verein einen Gewerbebetrieb, land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, sind die §§ 44 bis 46 BAO zu beachten.

654

Bei Vereinen sind die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen nicht betriebsbezogen, sondern müssen körperschaftsbezogen vorliegen.

4.6.3.2 Mehrheit von Betrieben

655

Unterhält ein nach § 8 Z 2 KommStG 1993 begünstigter Verein einen entbehrlichen (§ 45 Abs. 1 BAO, siehe Rz 173 bis 179) und einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb (§ 45 Abs. 2 BAO, siehe Rz 151 bis 156), erstreckt sich die Kommunalsteuerpflicht nur auf den entbehrlichen Hilfsbetrieb.

656

Ist ein solcher Verein darüber hinaus unternehmerisch tätig, indem er einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, einen Gewerbebetrieb oder einen wirtschaftlichen, nicht die

Merkmale eines entbehrlichen oder unentbehrlichen Hilfsbetriebes aufweisenden Geschäftsbetrieb unterhält ("begünstigungsschädliche" Betriebe, siehe Rz 180 bis 183), ist zu unterscheiden:

- Übersteigen die Umsätze ([§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#)) der begünstigungsschädlichen Betriebe im Veranlagungszeitraum nicht 40.000 Euro, erstreckt sich die Kommunalsteuerpflicht auf diese begünstigungsschädlichen Betriebe sowie auf den entbehrlichen Hilfsbetrieb; ansonsten bleiben die abgabenrechtlichen Begünstigungen erhalten ([§ 45a BAO](#), siehe Rz 198).
- Wird die Umsatzgrenze von 40.000 Euro, überschritten, kommt dem Verein eine abgabenrechtliche Begünstigung nicht zu. Die Kommunalsteuerpflicht erfasst dann das gesamte Unternehmen des Vereins, es sei denn, die Abgabepflicht und damit auch die Kommunalsteuerpflicht wird gemäß [§ 44 Abs. 2 BAO](#) mit Bescheid des für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamtes eingeschränkt (siehe Rz 184 bis 187). Bisher erlassene, allgemein gehaltene - nicht auf eine bestimmte Steuer abgestellte - Ausnahmebescheide der Finanzlandesdirektion bzw. des Finanzministeriums (für bis 30.6.1993 gestellte Anträge) haben auch für die Kommunalsteuer Gültigkeit.

657

Ist ein § 8 Z 2 KommStG 1993 - Verein zur Gänze oder zum Teil abgabenbegünstigt, weil

- nur ein entbehrlicher und/oder unentbehrlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird oder
- der Umsatz der begünstigungsschädlichen Betriebe nicht über 40.000 Euro, hinausgeht oder
- ein Ausnahmebescheid vorliegt (siehe Rz 656),

fallen nur die begünstigungsschädlichen Betriebe und entbehrlichen Hilfsbetriebe unter das KommStG 1993, nicht jedoch die unentbehrlichen Hilfsbetriebe.

658

Da die Befreiung tätigkeitsbezogen ist, fällt die Vermögensverwaltung (zB Mietwohnhaus) in den steuerpflichtigen unternehmerischen Bereich, es sei denn, es besteht ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang mit dem steuerbefreiten Bereich.

Zur Abgrenzung der entbehrlichen/unentbehrlichen Hilfsbetriebe und begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebe siehe Rz 151 bis 156, Rz 165 und 173 bis 178.

4.6.3.3 Krankenanstalten

659

Krankenanstalten, die von Vereinen betrieben werden, sind von der Kommunalsteuer befreit,

- wenn es sich um eine iSd jeweils geltenden KAKuG gemeinnützig betriebene Krankenanstalt handelt (öffentliche Krankenanstalt, § 46 zweiter Satz BAO; Bindungswirkung an den Bescheid der Landesbehörde bzw. an deren Ansicht) oder
- wenn es sich um eine nichtöffentliche Krankenanstalt handelt, die aber die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO erfüllt.

660

Weiters ist auf § 46 erster Satz BAO hinzuweisen: Betreibt eine Körperschaft, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllt, eine Krankenanstalt (Heil- und Pflegeanstalt), so wird diese Anstalt auch dann als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 1 BAO (= entbehrlicher Hilfsbetrieb) behandelt, wenn sich die Körperschaft von der Absicht leiten lässt, durch den Betrieb der Anstalt Gewinn zu erzielen.

661

Unterhält eine solche Körperschaft zB ein nicht auf Gewinn gerichtetes Altenheim und eine auf Gewinn gerichtete Krankenanstalt, ist - ohne dass es eines Ausnahmebescheides bedarf - nur der entbehrliche Hilfsbetrieb "Krankenanstalt" kommunalsteuerpflichtig.

4.6.4 Befreiungswirkung

662

Ist der Verein (Beschäftigter) gemäß § 8 Z 2 KommStG 1993 von der Kommunalsteuer befreit ist, erstreckt sich die Befreiung auch auf die überlassenen oder dienstzugeteilten Arbeitskräfte.

4.6.5 Mischverwendung

663

Werden Dienstnehmer im steuerbefreiten und steuerpflichtigen Bereich eines unternehmerisch tätigen Vereines eingesetzt, hat die Zuordnung der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer zu erfolgen iSd Rz 586 bis 590 oder nach Maßgabe einer Vereinbarung gemäß § 8 Z 2 letzter Satz KommStG 1993.

4.7 Steuersatz, Freibetrag und Freigrenze

4.7.1 Steuersatz

664

Die Erhebung der Kommunalsteuer liegt nicht im Ermessen der Gemeinde. Die Gemeinde hat die Steuer zu erheben und zwar mit einem Steuersatz von 3% der Bemessungsgrundlage.

4.7.2 Freibetrag und Freigrenze

665

Hat ein Verein mehrere Betriebsstätten und übersteigt die unternehmensbezogene Bemessungsgrundlage (in einem Monat gezahlte Arbeitslöhne, 70% der im Monat an den ausländischen Überlasser gezahlten Gestellungsentgelte sowie einer Körperschaft öffentlichen Rechts ersetzte Aktivbezüge) nicht 1.095 Euro, fällt keine Kommunalsteuer an. Beträgt die unternehmensbezogene Bemessungsgrundlage mehr als 1.095 Euro, aber nicht mehr als 1.460 Euro, kommt der Freibetrag zum Zug. Die Steuer beträgt dann 3% des 1.095 Euro übersteigenden Betrages. Liegen die Betriebsstätten, in denen Dienstnehmer beschäftigt werden, in mehreren Gemeinden, und beträgt die gesamte Bemessungsgrundlage der Betriebsstätten nicht mehr als 1.460 Euro, ist der Freibetrag von 1.095 Euro im Verhältnis der Lohnsummen vom Unternehmer den Betriebsstätten zuzuordnen. Unterhält ein Unternehmen Betriebsstätten in mehreren Gemeinden und können die Dienstnehmer nur einer Betriebsstätte zugeordnet werden, ist der Freibetrag zur Gänze bei dieser Betriebsstätte zu berücksichtigen.

666

Beträgt die unternehmensbezogene Bemessungsgrundlage mehr als 1.460 Euro, ist der Steuersatz von 3% auf die gesamte Bemessungsgrundlage anzuwenden.

4.7.3 Beispiele

667

Verein mit einer einzigen nichtmehrgemeindlichen Betriebsstätte

Beispiel 1

<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>990,00</i>
<i>Freibetrag</i>	<i>990,00</i>
<i>KommSt</i>	<i>0,00</i>

Beispiel 2

<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>1.420,00</i>
<i>Freibetrag</i>	<i>1.095,00</i>
<i>3% von 325</i>	<i>9,75 Euro KommSt</i>

Beispiel 3

<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>1.750,00</i>
<i>3% von 1.750</i>	<i>52,50 Euro KommSt</i>

Randzahl 668: *entfällt*

4.7.4 Mehrgemeindliche Betriebsstätte

669

Erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden (mehrgemeindliche Betriebsstätte) und übersteigt die unternehmensbezogene Bemessungsgrundlage nicht 1.460 Euro, ist die um den Freibetrag verminderte Bemessungsgrundlage auf die Gemeinden zu zerlegen (§ 10 KommStG 1993).

4.8 Entstehen der Steuerschuld, Selbstberechnung, Fälligkeit und Steuererklärung

4.8.1 Steuerschuld

670

Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Arbeitslöhne gewährt worden sind. In Übereinstimmung mit § 43 Abs. 1 FLAG und mit § 79 Abs. 1 EStG 1988 werden Lohnzahlungen, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat gewährt werden, dem vorangegangenen Kalendermonat zugerechnet.

671

Im Falle der Personalgestellung entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Gestellungsentgelte an den ausländischen Arbeitskräfteüberlasser gezahlt worden sind.

672

Im Falle der Dienstzuteilung entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Aktivbezüge vom Verein der Körperschaft des öffentlichen Rechts ersetzt worden sein.

673

Der Zeitpunkt der Inrechnungstellung des Gestellungsentgeltes (Aktivbezuges) oder des Zuflusses des Arbeitslohnes an den gestellten (zugewiesenen) Dienstnehmer ist für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld unmaßgeblich, weil es auf den Zeitpunkt der Zahlung des Gestellungsentgeltes bzw. des Ersatzes des Aktivbezuges ankommt.

4.8.2 Selbstbemessung

674

Die Kommunalsteuer ist eine Selbstbemessungsabgabe. Der Unternehmer hat die Steuer für einen Kalendermonat bis zum 15. des Folgemonates an die Gemeinde entrichten.

Bei Kommunalsteuerprüfungen durch die Gemeinde ist der Unternehmer nach Maßgabe der [BAO](#) verpflichtet, Einblick in alle für die Erhebung dieser Steuer maßgebenden Aufzeichnungen (zB Lohnkonten) zu gewähren.

4.8.3 Steuererklärung

675

Nach Ablauf des Kalenderjahres hat der Unternehmer eine jahresbezogene Steuererklärung abzugeben. Aus der Bezeichnung "Steuererklärung" ergibt sich ua. die Berechtigung der Gemeinde, nach Maßgabe der [BAO](#) Verspätungszuschläge vorzuschreiben.

4.9 Rechtsmittel

676

Das Rechtsmittelverfahren richtet sich nach den Vorschriften der [BAO](#).

5 Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspielabgaben

677

Für die Erhebung von Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspielabgaben ist das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien, Vordere Zollamtsstraße 5, 1030 Wien, Tel. 01/71125 zuständig.

5.1 Der Verein im Gebührenrecht und dem Recht der Glücksspielabgabe

678

Das Gebührengesetz 1957 (GebG) sieht 2 Gruppen von Gebühren vor. Einerseits feste Gebühren für bestimmte Schriften und Amtshandlungen (§ 14 GebG), andererseits Rechtsgebühren für bestimmte Rechtsgeschäfte (§ 33 GebG).

5.1.1 Feste Gebühren (siehe GebR Rz 49 f)

679

Das Gebührengesetz kennt keine allgemeine Befreiung für Vereine, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. § 2 Z 3 GebG sieht lediglich für Vereinigungen, die ausschließlich wissenschaftliche, Humanitäts- oder Wohltätigkeitszwecke verfolgen, eine Befreiung hinsichtlich ihres Schriftverkehrs mit den öffentlichen Behörden und Ämtern vor. Damit sind derartige Vereinigungen von der Eingabengebühr (§ 14 TP 6 GebG) und Beilagengebühr (§ 14 TP 5 GebG) befreit. Keine Befreiung besteht jedoch für die übrigen Schriften, wie beispielsweise amtliche Abschriften und Ausfertigungen (§ 14 TP 1 und 2 GebG), Unterschriftsbeglaubigungen (§ 14 TP 13 GebG), Zeugnisse (§ 14 TP 14 GebG) oder Zulassungsscheine (§ 14 TP 15 GebG).

5.1.2 Rechtsgebühren und Glücksspielabgabe

5.1.2.1 Allgemeines

680

Die in § 33 GebG aufgezählten Rechtsgeschäfte sind grundsätzlich dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird (§ 16 Abs. 1 GebG). Ausschlaggebend für die Gebührenpflicht ist der Inhalt der Urkunde. Die Gebührenpflicht knüpft meist auf den Abschluss des Vertrages an und ist es unerheblich, ob es auch zur Erfüllung des Rechtsgeschäftes kommt (§ 17 GebG).

681

Sofern nicht eine Selbstberechnung der Gebühr vorgesehen ist (wie beispielsweise bei Bestandverträgen, siehe unten), sind gebührenpflichtige Rechtsgeschäfte bis zum 15. Tag

des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld (= grundsätzlich der Tag der Vertragsunterzeichnung) entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt (siehe Rz 677) anzuzeigen. Eine Gebührenanzeige kann auch bei jedem anderen Finanzamt erfolgen.

Die Gebührenanzeige hat mit einer beglaubigten Abschrift oder einer Gleichschrift (Kopie oder weiterer Ausdruck des Vertrages samt Originalunterschriften) der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde zu erfolgen ([§ 31 GebG](#)).

Randzahl 682: *entfällt*

5.1.2.2 Einzelfälle

§ 33 TP 5 GebG Bestandverträge (siehe GebR Rz 662 - Rz 747)

683

Schließt ein Verein einen Miet- oder Pachtvertrag ab, fällt eine Gebühr von 1% des "Wertes" an. Dieser "Wert" bemisst sich nach der Höhe des vereinbarten Entgelts und der Dauer des Vertrages. Wird der Vertrag auf unbestimmte Zeit geschlossen, sind wiederkehrende Leistungen (wie Miete, Pachtzins, Betriebskosten) mit dem dreifachen Jahreswert anzusetzen zuzüglich allfälliger Einmalleistungen (beispielsweise Investitionsablösen). Bei Verträgen auf bestimmte Dauer ist grundsätzlich das gesamte für die vereinbarte Zeit zu leistende Entgelt der Vergebüherung zu Grunde zu legen. Bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, sind die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem dreifachen Jahreswert anzusetzen.

684

Die Gebühr ist vom Bestandgeber selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag des dem Entstehen der Gebührenschuld (= grundsätzlich der Tag der Vertragsunterzeichnung) zweitfolgenden Monats an das Finanzamt (Rz 677) zu entrichten ([§ 33 TP 5 Abs. 5 Z 1 GebG](#)). Vermietet oder verpachtet also der Verein etwas, hat der Verein die Gebühr selbst zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen. Bis zum Fälligkeitstag ist dem Finanzamt auch eine Anmeldung über das Rechtsgeschäft zu übermitteln, welche die für die Gebührenberechnung erforderlichen Angaben zu enthalten hat. Dazu ist der amtliche Vordruck "Geb 1" zu verwenden, der beim Finanzamt erhältlich ist und auch im Internet unter "www.bmf.gv.at" zur Verfügung steht. Die Übersendung der über den Bestandvertrag errichteten Urkunden an das Finanzamt ist nicht erforderlich. Auf den Urkunden ist jedoch ein Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung anzubringen, der den berechneten Gebührenbetrag, das Datum der Selbstberechnung und die Unterschrift des Bestandgebers enthält ([§ 33 TP 5 Abs. 5 Z 3 GebG](#)).

§ 33 TP 7 GebG Bürgschaftserklärungen (siehe GebR Rz 748 - Rz 783)**685**

Bürgschaftserklärungen und Erklärungen, durch die jemand einer Verbindlichkeit als Mitschuldner beitrifft, unterliegen einer Gebühr von 1% des Wertes der verbürgten Verbindlichkeit. Bürgschaftserklärungen, die zu einem zuvor oder gleichzeitig abgeschlossenen gebührenpflichtigen Darlehens- oder Kreditvertrag mit einem Kreditinstitut, der Österreichischen Nationalbank, einem Versicherungsunternehmen, einer Pensionskasse oder einer Bausparkasse abgegeben werden, sind gebührenfrei (§ 20 Z 5 GebG).

Randzahlen 686 und 687: *entfallen*

§§ 57 bis 59 GSpG Glücksspielabgaben, § 33 TP 17 GebG Glücksverträge (siehe GebR Rz 862 - Rz 890)**688**

Wetten unterliegen grundsätzlich einer Gebühr von 2% vom (höheren) Wetteinsatz ([§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#)).

Bei im Inland abgeschlossenen Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des [§ 2 Abs. 2 GSpG](#) ist, beträgt die Gebühr 2% vom Wert des bedungenen Entgelts; der Wert des bedungenen Entgelts umfasst auch Nebenleistungen, die der Wettende anlässlich des Abschlusses des Wettvertrages (etwa einen Verwaltungskostenbeitrag) zu leisten hat. Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt wird, wobei als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Wetteinsätzen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise gilt.

689

Ausspielungen iSd [§ 2 Abs. 1 Z 1 GSpG](#) – das sind unternehmerisch veranstaltete, entgeltliche Glücksspiele = Spiele, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt; zB Poker – unterliegen der Glücksspielabgabe nach [§§ 57](#) und [58 GSpG](#). Eine Ausnahme von dieser Abgabepflicht besteht ua. für Ausspielungen, die nach [§ 4 Abs. 3 bis 6 GSpG](#) nicht dem Glücksspielmonopol unterliegen. Diese sind

- traditionelle Warenausspielungen mit Glücksspielautomaten mit Höchsteinsatz 1 Euro,
- vorzeitig verlorene Versicherungssummen bestimmter Lebensversicherungsverträge,
- Kleinausspielungen wie Glückshäfen, Juxausspielungen und Tombolaspiele, bei denen das zusammengerechnete Spielkapital der Ausspielungen im Kalenderjahr 4.000 Euro

nicht übersteigt und wenn mit der Ausspielung nicht persönliche Interessen des Veranstalters oder Erwerbszwecke verfolgt werden, und

- Kleinausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform in Gastgewerbebetrieben unter strengen Rahmenbedingungen (Wirtshauspoker); Anzeigeverpflichtung (Formular GSp 51)

690

Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – unabhängig davon, ob dafür eine Bewilligung vorliegt – einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung (zB Pokerturnier) treten an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers ([§ 57 Abs. 1 GSpG](#)).

691

Lotterien ohne Erwerbszweck nach [§§ 32 bis 35 GSpG](#) unterliegen einer ermäßigten Glücksspielabgabe von 12% aller erzielbaren Einsätze. Die Glücksspielabgabe von 12% ermäßigt sich auf 5%, wenn das gesamte Reinertragnis der Veranstaltung ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird. Die widmungsgemäße Verwendung des Reinertragnisses ist dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel über dessen Aufforderung nachzuweisen ([§ 58 Abs. 2 GSpG](#)).

692

Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung (Einsatz) unterliegen einer Glücksspielabgabe von 5% der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistung (Gewinn).

693

Die Gebühren für Wetten im Sinne [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) sowie die Glücksspielabgaben im Sinne [§§ 57](#) und [58 GSpG](#) sind ohne amtliche Bemessung (dh. ohne Erlassung eines Bescheides) unmittelbar zu entrichten. Die Entrichtung der Gebühren und Abgaben hat bis zum 20. Tag des dem Entstehen der Gebühren-/Abgabenschuld folgenden Monats zu erfolgen. Bis zu diesem Zeitpunkt sind dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel eine Abrechnung und Unterlagen (elektronisch) vorzulegen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Wetten und Ausspielungen gewährleisten ([§ 31 Abs. 3 GebG](#); [§ 59 Abs. 3 GSpG](#)); Formular GSp 50 sowie Erläuterungen GSp 50a und Geb 6a.

694

Für die Durchführung von Ausspielungen, die über Kleinausspielungen iSd [§ 4 Abs. 5 GSpG](#) hinausgehen (siehe oben), ist eine Bewilligung erforderlich ([§ 36 GSpG](#)), wobei für die Erteilung der Bewilligung folgende Zuständigkeiten bestehen ([§ 37 GSpG](#)):

- Die/Der BundesministerIn für Finanzen für sonstige Nummernlotterien iSd [§ 32 GSpG](#)
- Der/Die für den Veranstaltungsort örtlich zuständige Landeshauptmann/frau für Tombolaspiele
- Die für den Veranstaltungsort örtlich zuständige Bezirksverwaltungsbehörde für Glückshäfen und Juxausspielungen.

§ 33 TP 18 GebG Hypothekarverschreibungen (siehe GebR Rz 891 - Rz 906)

695

Hypothekarverschreibungen, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird, unterliegen einer Gebühr von 1% des Wertes der Verbindlichkeit, für welche die Hypothek eingeräumt wird.

Randzahlen 696 und 697: *entfallen*

§ 33 TP 20 GebG Vergleiche (außergerichtliche) (siehe GebR Rz 993 - Rz 1010)

698

Außergerichtliche Vergleiche unterliegen grundsätzlich einer Gebühr von 2% des Gesamtwertes der von jeder Partei übernommenen Leistungen. Wird der Vergleich über bei Gericht oder Verwaltungsbehörden anhängige Rechtsstreitigkeiten getroffen, beträgt die Gebühr 1% der Summe des verglichenen Betrages.

§ 33 TP 21 GebG Zessionen (siehe GebR Rz 1011 - Rz 1052)

699

Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten unterliegen einer Gebühr von 0,8% des Entgelts.

5.2 Der Verein im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht

Randzahlen 700 bis 714: *entfallen*

5.3 Der Verein im Grunderwerbsteuerrecht

715

Dem Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG 1987) unterliegen Erwerbsvorgänge (wie beispielsweise Kaufverträge, Tauschverträge oder Schenkungen) über inländische Grundstücke.

716

Die Grunderwerbsteuer beträgt grundsätzlich 3,5% vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert ([§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#)). Bei einem Kaufvertrag ist die Gegenleistung beispielsweise der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ([§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG](#)

[1987](#)). Allgemein ist unter Gegenleistung die Summe dessen zu verstehen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält.

Gibt es keine Gegenleistung oder beträgt sie nicht mehr als 30% des Grundstückswertes, liegt ein unentgeltlicher Erwerb vor, auf den der Stufentarif anzuwenden ist ([§ 7 Abs. 1 Z 1 lit. a iVm Z 2 lit. a GrEStG 1987](#)). In diesem Fall beträgt die Grunderwerbsteuer für die ersten 250.000 Euro 0,5%, für die nächsten 150.000 Euro 2% und darüber hinaus 3,5% vom Grundstückswert.

Beträgt die Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr 70% des Grundstückswertes, liegt ein teilentgeltlicher Erwerb vor, bei dem auf den unentgeltlichen Teil der Stufentarif und auf den entgeltlichen Teil der fixe Steuersatz von 3,5% anzuwenden ist.

Erwirbt ein Verein, der der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der [§§ 34 bis 47 BAO](#) in der jeweils geltenden Fassung dient, unentgeltlich ein Grundstück, ist dieser Erwerbsvorgang gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#) sachlich von der Grunderwerbsteuer befreit.

Randzahlen 717 und 718: *derzeit frei*

6 Sonstige für Vereine bedeutsame Abgabenvorschriften

6.1 Einheitsbewertung

719

Für die Bewertung von inländischem Grundbesitz sind die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes 1955 – [BewG 1955](#), BGBl. Nr. 148/1955 idgF, maßgebend. Beim Grundbesitz ist zu unterscheiden zwischen land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Grundvermögen sowie den jeweiligen Betriebsgrundstücken. Betriebsgrundstück iSd BewG ist der zu einem gewerblichen Betrieb gehörige Grundbesitz. Er ist entweder wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder wie Grundvermögen zu bewerten.

720

Grundvermögen

Zum Grundvermögen gehört nicht Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört. Bei der Bewertung des Grundvermögens wird zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken unterschieden. Als Grundstücke gelten auch Gebäude auf fremdem Grund und Boden und Baurechte. Die bebauten Grundstücke werden gemäß [§ 54 BewG 1955](#) in 5 Grundstückshauptgruppen eingeteilt:

- Mietwohngrundstücke,
- Geschäftsgrundstücke,
- gemischtgenutzte Grundstücke,
- Einfamilienhäuser,
- sonstige bebaute Grundstücke.

721

Einheitswerte

Für inländischen Grundbesitz werden von den zuständigen Lagefinanzämtern (Finanzamt, in dessen Sprengel das Grundstück liegt) Einheitswerte festgestellt. Ausnahme: Für das Bundesland Wien und den politischen Bezirk Wien-Umgebung ist das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien für die Einheitsbewertung zuständig.

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen ist mit dem Ertragswert, Grundvermögen mit dem gemeinen Wert zu bewerten.

Die Bewertung des Grundvermögens erfolgte, soweit nicht Fortschreibungen oder Nachfeststellungen durchzuführen sind, zuletzt anlässlich der Hauptfeststellung der

Einheitswerte des Grundvermögens zum 1.1.1973 (Wirksamkeit 1.1.1974). Dieser Hauptfeststellung waren die Wertverhältnisse zu diesem Stichtag zugrunde zu legen. Auch den Fortschreibungen und Nachfeststellungen sind gemäß [§ 23 BewG 1955](#) seither die zum 1.1.1973 geltenden Wertverhältnisse und Bewertungsregelungen (zB Durchschnittspreise zur Ermittlung der Gebäudewerte gemäß [Anlage zu § 53a BewG 1955](#)) weiterhin zugrunde zu legen. Dies bedeutet, dass auch bei Neubauten nicht der aktuelle Bodenwert und Gebäudewert herangezogen werden.

Die so ermittelten Einheitswerte sind generell ab dem 1.1.1983 gemäß Artikel II des Abgabenänderungsgesetzes 1982 um 35% zu erhöhen. Dieser erhöhte Einheitswert bildet die Grundlage für die Berechnung des Grundsteuermessbetrages (Rz 723).

6.2 Grundsteuer

6.2.1 Besteuerungsgrundlage

722

Besteuerungsgrundlage bei der Berechnung der Grundsteuer ist gemäß [§ 12 Grundsteuergesetz 1955](#), BGBl. Nr. 149/1955 idGF, der von den Abgabenbehörden festgestellte Einheitswert des Grundbesitzes (Steuergegenstand). Der Grundsteuer unterliegt der inländische Grundbesitz (land- u. forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsgrundstücke). Die Grundsteuer ist zwar bundesrechtlich geregelt, jedoch im Sinne des Finanzausgleichsgesetzes eine ausschließliche Gemeindeabgabe. Die Festsetzung und Einhebung erfolgt durch die Gemeinden, denen der Ertrag aus der Grundsteuer auch verbleibt.

6.2.2 Berechnung und Festsetzung der Steuer

723

Gemäß [§ 18 Grundsteuergesetz 1955](#) ist bei der Berechnung der Grundsteuer von einem Steuermessbetrag auszugehen. Die Ermittlung des Steuermessbetrages aus dem Einheitswert erfolgt durch die Abgabenbehörde mittels abgeleiteten Bescheids (Grundsteuermessbescheid).

Abgeleitet vom Einheitswert ermittelt das Finanzamt den so genannten Grundsteuermessbetrag, indem es die Steuermesszahl ([§ 19 Grundsteuergesetz 1955](#)) auf den Einheitswert anwendet. Die Steuermesszahl beträgt allgemein 2 Promille, kleine wirtschaftliche Einheiten sind durch Reduktion der Messzahl für die Anfangsbeträge (die ersten 3.650 Euro, bzw. auf weitere 7.300 Euro bei Einfamilienhäusern und 3.650 Euro bei Mietwohngrundstücken) begünstigt.

724

Mit der Festsetzung des Steuermessbetrages wird auch darüber abgesprochen, ob der Grundbesitz entweder zur Gänze steuerpflichtig oder teilweise oder zur Gänze von der Entrichtung der Grundsteuer befreit ist. Allfällige Befreiungsanträge sind beim Lagefinanzamt einzubringen (siehe Rz 721 und 726).

725

Der Steuermessbetrag wird von den Abgabenbehörden nicht nur dem Steuerschuldner, das ist idR der Eigentümer des Grundbesitzes, sondern auch der jeweiligen hebeberechtigten Gemeinde rechtsverbindlich mitgeteilt. Die Vorschreibung der Grundsteuer erfolgt durch die jeweilige Gemeinde. Die Höhe der Grundsteuer wird durch Multiplikation des Steuermessbetrages mit dem so genannten Hebesatz berechnet. Der Hebesatz wird im Rahmen der vom Finanzausgleichsgesetz festgelegten Regelungen von der jeweiligen Gemeinde festgesetzt (Höchsthebesatz derzeit 500%). Die jährliche Grundsteuer beträgt daher weniger als 1% des maßgebenden Einheitswertes.

6.2.3 Grundsteuerbefreiungen

726

Die Grundsteuerbefreiungen ergeben sich hauptsächlich aus [§ 2 Grundsteuergesetz 1955](#) – GrStG 1955. Befreit ist beispielsweise:

- Grundbesitz eines gemeinnützigen oder mildtätigen Vereines, jedoch nur, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für mildtätige Zwecke benutzt wird ([§ 2 Z 3 lit. b GrStG 1955](#)). Wenn also der Verein etwa ein Gebäude nur gemietet hat, unterliegt es der Grundsteuer, auch wenn er es für mildtätige Zwecke nützt.
- Grundbesitz eines Sportvereines, wenn die in § 2 Z 4 Grundsteuergesetz 1955 genannten Voraussetzungen vorliegen. Demnach muss der Grundbesitz für sportliche Zwecke benutzt werden. Nicht begünstigt sind jedoch Sportvereine, deren Aufwendungen erheblich über das zur Durchführung ihrer sportlichen Zwecke erforderliche Maß hinausgehen, sowie Berufssportvereine.

Landesgesetzliche Vorschriften können für neu geschaffene (geförderte) Gebäude zeitlich begrenzte Grundsteuerbefreiungen vorsehen. Anfragen und Anträge nach diesbezüglichen Regelungen sind an die Gemeinde zu richten, die darüber zu entscheiden hat.

6.2.4 Entrichtung der Grundsteuer

727

Die bescheidmäßig festgesetzte Grundsteuer ist zu je einem Viertel des festgesetzten Jahresbetrages am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November jeden Jahres fällig.

Die sich aus dem Bescheid ergebenden Vierteljahresbeträge sind bis zum Ergehen eines neuen Bescheides zu den genannten Fälligkeiten als Vorauszahlungen weiter zu entrichten.

Steuerschuldner der Grundsteuer ist der Eigentümer.

Beachte: Für die Grundsteuer samt Nebengebühren haftet gemäß [§ 11 GrStG 1955](#) ein gesetzliches Pfandrecht auf dem Steuergegenstand.

6.3 Werbeabgabe (WerbeAbgG 2000)

6.3.1 Allgemeines zur Werbeabgabe

Die durch das Werbeabgabegesetz 2000, BGBl. I Nr. 29/2000 neu eingeführte bundeseinheitliche Werbeabgabe hat die von den Gemeinden früher erhobenen Anzeigen- und Ankündigungsabgaben für Werbeleistungen abgelöst.

6.3.1.1 Steuergegenstand (§ 1 Abs. 1 WerbeAbgG 2000)

728

Voraussetzung für die Abgabepflicht ist, dass die Leistung eine (werbende) Information enthält und dafür ein Entgelt bezahlt wird.

Nicht notwendig ist, dass der Werbeinhalt unmittelbar und deutlich erkennbar "Werbung" im herkömmlichen Sinn ist. Eine Plakatkampagne ohne konkreten Inhalt, die das Interesse auf eine an der gleichen Stelle nachfolgende Werbekampagne mit Inhalt wecken soll, unterliegt ebenso der Abgabe, wenn für diese Leistung ein Entgelt bezahlt wird. Keinen Einfluss auf die Steuerpflicht hat, wem die Werbeleistung in Rechnung gestellt wird bzw. von wem und wo das Entgelt bezahlt wurde.

729

Neben der Voraussetzung der "Werbeleistung" ist als weitere Voraussetzung der Werbeabgabe, dass die Werbeleistung im Inland erbracht wird. Soweit bei einem im Inland übernommenen Auftrag die Verbreitung im Ausland erfolgt, unterliegt dieser Auftrag nur mit seinem inländischen Anteil der Werbeabgabe.

Werden Aufträge zur Vorbereitung von Werbebotschaften zwar im Inland übernommen, erfolgt die Verbreitung aber im Ausland, dann ist insoweit keine Abgabepflicht gegeben. Wird zB eine österreichische Werbeagentur mit einer europaweiten Kampagne beauftragt, sind die Einschaltungen in österreichischen Zeitschriften, im österreichischen Fernsehen und auf Plakaten im Inland abgabepflichtig, während Einschaltungen in ausländischen Zeitungen, im ausländischen Fernsehen und auf Plakatständen in Ausland befreit sind, auch wenn die Zeitung im Inland erworben werden kann und das Fernsehprogramm im Inland empfangen werden kann.

730

Nicht als Werbung im Sinne des Gesetzes sind Wortanzeigen im Fliesstext zu verstehen. Raumanzeigen, die nach der Fläche verrechnet werden, sind als Werbung anzusehen.

Ausnahmen:

- auf Grund gesetzlicher oder gerichtlicher Verpflichtung

Eigenwerbung fällt nicht unter die Werbeabgabe.

Beispiel 1:

Vereinsbezeichnung auf "Firmenwagen" des Vereines

Beispiel 2:

Ein Verein als Zusammenschluss mehrerer Winzer legt einen gemeinsamen Werbeprospekt auf, wobei die Winzer als Mitglieder die anteiligen Kosten tragen. Die Werbung gilt als Eigenwerbung der Winzer, Werbeeinschaltungen anderer Firmen sind werbeabgabepflichtig unabhängig davon, ob die Werbenden Mitglieder des Vereines sind: Einschaltungen von Gastwirtschaften, Hotels, usw.

Die Veröffentlichung muss entweder im Inland erfolgen oder aus dem Ausland für Österreich bestimmt sein.

Der Werbeabgabe unterliegt:

- die Ausstrahlung von Radio- und TV-Werbung, die von ausländischen Sendern speziell für Österreich ausgestrahlt werden.

Beispiel:

Das Österreich-Werbe-Fenster auf Sat.1 oder RTL (Werbung für "Licht ins Dunkel" in diesen Privatsendern).

- die grenzüberschreitende Werbeleistung nur mit jenem Teil der Werbeabgabe, die in österreichischen Medien geschaltet werden.

6.3.1.2 Die einzelnen Steuertatbestände (§ 1 Abs. 2 WerbeAbgG 2000)

731

Werbeleister kann sein:

- Verleger von Printmedien im Sinne des Mediengesetzes (zB Zeitungsverlage)
- Betreiber von Medien im Bereich von Hörfunk und Fernsehen (zB ORF, Privatsender)
- Personen und Institutionen, die Flächen und Räume zur Verbreitung von Werbebotschaften zur Verfügung stellen (zB Vermieter von Plakatflächen, Transparenten)

Bei wechselseitiger Werbeleistung, wie etwa "Tauschwerbung", unterliegt der jeweilige Gegenwert der Besteuerung. Keine Werbeleister sind Unternehmer, die bloß die Besorgung einer Werbeleistung bei einem Werbeleister übernehmen, zB Werbeagenturen.

6.3.1.3 Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes (§ 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG 2000)

732

Neben den herkömmlichen Werbeeinschaltungen in Zeitungen, Zeitschriften und Büchern fallen unter diesen Tatbestand auch zB als Druckkostenbeiträge bezeichnete Entgelte für bestimmte Inhalte.

Beispiel:

Im redaktionellen Teil einer Zeitschrift wird ein Bericht über einen Verein platziert, wobei jeweils ein Entgelt für die Einschaltung des Berichtes bezahlt wurde, auch wenn der Leser die Entgeltlichkeit nicht erkennt.

Werden bei ausländischen Zeitschriften Österreichteile angefügt, die nur bei den in Österreich ausgelieferten Exemplaren enthalten sind, unterliegen Anzeigen in diesen Österreichteilen der Werbeabgabe (bezüglich Haftung für die Abfuhr der Werbeabgabe siehe § 3 WerbeAbgG 2000).

733

Veröffentlichungen von Werbeeinschaltungen in entgeltlich oder unentgeltlich zu erwerbenden Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes sind:

- Werbeeinschaltungen im Druckwerk selbst
- Einheften von Werbebeilagen in Druckwerken
- Aufkleben von Werbebeilagen auf dem Druckwerk
- Jede andere Form der Beilage einer Werbung zum Druckwerk

734

Die Werbebotschaft in Form von redaktionellen Beiträgen unterliegt der Werbeabgabe, sofern diese entgeltlich ist (zB in Form von Druckkostenbeiträgen). "Echte" redaktionelle Beiträge ohne Werbebotschaft unterliegen nicht der Werbeabgabe. Die Beweispflicht liegt beim Unternehmen.

6.3.1.4 Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen (§ 1 Abs. 2 Z 2 WerbeAbgG 2000)

735

Unter diesen Tatbestand fallen neben den als Werbeeinschaltungen gekennzeichneten Beiträgen auch solche, die im Rahmen von redaktionellen Beiträgen gegen Entgelt ausgestrahlt werden.

736

Analog zur Regelung bei Druckwerken gibt es auch im Hörfunk und Fernsehen die Möglichkeit, ausländische Programme in unveränderter Form zu empfangen. Kommt es dagegen zu einem speziell nach Österreich gesendeten Programmteil, sind die Werbeeinschaltungen dieses Programmteiles abgabepflichtig.

Beispiel:

Österreich-Werbe-Fenster in Sat.1 oder RTL (Werbung für "Licht ins Dunkel" in diesen Privatsendern).

Die Veröffentlichung kann dabei erfolgen:

- Im Zuge eines geschlossenen Werbeblocks.
- Als Einschub während einer Sendeleistung ("Zwischenschaltung" während eines Spielfilms).
- Als Teil einer Sendung (zB Bewerbung eines Vereins innerhalb des Programms), wobei die Werbeleistung im Ausmaß von 70 Prozent der Gesamtleistung zu bewerten ist.

6.3.1.5 Die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften (§ 1 Abs. 2 Z 3 WerbeAbgG 2000)

737

Unter diesen Tatbestand fällt unter anderem die Vermietung von Plakatflächen, die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen jeglicher Art oder die Duldung der Projektion von Werbebotschaften an Wänden. Zu den "Flächen jeder Art" zählen insbesondere Gebäudeflächen, Plakatständer, Bekleidungsflächen, Fahnen, Transparente und dgl. Unter "Benützung" fallen das Bekleben der Fläche, der Aufdruck auf der Fläche, das Montieren von Tafeln, die Projektion auf Flächen (zB Info-Screen, "An-die-Wand-Projektion") sowie das Aufstellen von entsprechenden Geräten.

738

Duldet ein Verein als Grundeigentümer das Aufstellen einer Plakatwand auf seinem Grund gegen Entgelt, unterliegt dieses Rechtsgeschäft nicht der Abgabe. Abgabepflichtig ist vielmehr die Duldung der Benützung der Plakatwand selbst. Erst dieses Rechtsgeschäft ist Inhalt der Werbeleistung.

Beispiel 1:

Ein gemeinnütziger Verein lässt für eine von ihm organisierte Veranstaltung (Vereinsfest, Flohmarkt) Plakate, Flugzettel, Postwurfsendungen drucken, die dann in Schaufenstern an Plakatwänden usw. angebracht/angeschlagen werde. Auf diesen Plakaten ist auch eine Werbung von Firmen aufgedruckt, die für diese Anzeige an den Verein Entgelt leisten. Der Verein ist in diesem Fall Werbeleister und hat für die Firmenwerbung Werbeabgabe zu entrichten (Ausnahme: Paket siehe Abschnitt

6.3.2.2). Handelt es sich jedoch nur um Eigenwerbung (eigene Information), ohne Fremdwerbung, so ist keine Werbeabgabepflicht gegeben.

Beispiel 2:

Das Spielankündigungsplakat enthält entgeltlich Logos von Firmen. Sofern dies nicht Bestandteil eines Pakets (siehe Rz 758) ist, ist Werbeabgabe zu entrichten.

Beispiel 3:

Am Ankündigungsplakat für eine Veranstaltung eines (gemeinnützigen) Vereins befindet sich eine Werbebotschaft einer Firma, die die Druckkosten für die Erstellung des Plakates übernimmt. Hier ist Werbeabgabe abzuführen. (siehe Rz 732 bis 734).

6.3.1.6 Von der Besteuerung ausgenommen (§ 1 Abs. 3 WerbeAbgG 2000)

739

Nicht der Werbeleistung unterliegen "online" erbrachte Werbeleistungen. Die Werbung im Internet und seinen Diensten lässt sich weder dem Printbereich noch dem Hörfunk und Fernsehen noch der Außenwerbung zuordnen.

6.3.1.7 Bemessungsgrundlage (§ 2 Abs. 1 WerbeAbgG 2000)

740

Als Bemessungsgrundlage ist das Entgelt heranzuziehen, das der Übernehmer des Auftrages für die Durchführung des Auftrages in Rechnung stellt. Bemessungsgrundlage ist das Nettoentgelt (ohne Werbeabgabe und ohne Umsatzsteuer). Nur jene Werbeleistungen unterliegen der Werbeabgabepflicht, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Veröffentlichung mit Werbeeinschaltungen erbracht werden. Personal- und Sachaufwand für die Drucklegung einer Zeitung, Personal- und Sachaufwand für das Aufkleben von Plakaten, für zusätzliches Porto oder zusätzlicher Beleuchtung usw. fallen unter das "direkte" Entgelt.

741

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Werbeabgabe ist § 4 UStG 1994 heranzuziehen. Daher verringert sich bei Inanspruchnahme eines Skontos die Höhe der Bemessungsgrundlage.

742

Ist die Gegenleistung eine Sachleistung oder eine sonstige Leistung ist das Entgelt der Wert der jeweiligen Gegenleistung. Es bestehen keine Bedenken, bei der Festsetzung der Bemessungsgrundlage in diesem Fall den Wert der Gegenleistung, höchstens aber 50% des offiziellen Anzeigentarifes heranzuziehen. Liegt der Fall einer "Tauschwerbung" vor, das heißt, die Gegenleistung ist ebenfalls eine Werbeleistung, bestehen keine Bedenken, als Bemessungsgrundlage 20% des offiziellen Anzeigentarifs heranzuziehen.

743

Rabatte und Provisionen, die der Werbeleister unmittelbar dem Auftraggeber einräumt, unterliegen nicht der Werbeabgabe. Ist der Auftraggeber eine Werbeagentur, die gegenüber ihrem Geschäftspartner eine Werbeleistung erbringt, scheiden so genannte Agenturprovisionen oder sonstige Rabatte aus der Bemessungsgrundlage aus. Vermittelt die mit der Erstellung der Werbeeinschaltung beauftragte Agentur hingegen lediglich die Veröffentlichung durch den Werbeleister, vermindern seitens des Werbeleisters an die Agentur erteilte "Provisionsgutschriften" die Bemessungsgrundlage nicht.

744

Die Werbeabgabe selbst ist Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer.

Beispiel:

Die Werbeagentur WA erteilt im eigenen Namen dem Werbeleister WL den Auftrag, eine bestimmte Werbeeinschaltung für das Unternehmen U vorzunehmen. Es handelt sich um eine Besorgungsleistung des WA gegenüber dem U, dessen Produkte beworben werden sollen.

Die Rechnung lautet wie folgt:

<i>Netto-Entgelt</i>	<i>10.000,00 Euro</i>
<i>10% Mengenrabatt</i>	<i>1.000,00 Euro</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>9.000,00 Euro</i>
<i>15% Agenturprovisionen</i>	<i>1.350,00 Euro</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>7.650,00 Euro</i>
<i>5% Werbeabgabe von 7.650,00 Euro</i>	<i>382,50 Euro</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>8.032,50 Euro</i>
<i>20% USt von 8.032,50 Euro</i>	<i>1.606,50 Euro</i>
<i>Summe</i>	<i>9.639,00 Euro</i>

Das von WA an U weiterverrechnete Entgelt ist für die Werbeabgabe irrelevant, zumal die Leistung zwischen WA und U der Abgabe überhaupt nicht unterliegt.

6.3.1.8 Höhe der Abgabe (§ 2 Abs. 2 WerbeAbgG 2000)

745

Die Höhe der Abgabe beträgt 5% der Bemessungsgrundlage (siehe Rz 740 bis 744).

6.3.1.9 Abgabenschuldner (§ 3 Abs. 1 WerbeAbgG 2000)

746

Ist sowohl der Auftraggeber als auch der Auftragnehmer ein inländisches Unternehmen bzw. Verein, ist derjenige Abgabenschuldner, der Anspruch auf das Entgelt für eine Werbeleistung hat. In den meisten Fällen ist das jener Unternehmer, der auch die Werbeleistung erbringt.

Wird hingegen ein ausländisches Unternehmen mit der Durchführung der Werbeleistung beauftragt, haftet der inländische Auftraggeber für die Abfuhr der Abgabe. Erfolgt die Durchführung der Werbeleistung im Ausland, unterliegt diese Leistung nicht der Werbeabgabe.

6.3.1.10 Entstehen des Abgabenanspruches (§ 3 Abs. 2 WerbeAbgG 2000)

747

Analog zur Regelung des Umsatzsteuergesetzes entsteht der Abgabenanspruch mit Ende des Kalendermonats, in dem eine Leistung erbracht wird, die der Werbeabgabe unterliegt.

- Printmedium: Mit Erscheinen des Mediums.
- Hörfunk und Fernsehen: Mit Veröffentlichung der einzelnen Werbeeinschaltung.
- Plakat: Mit dem erstmaligen Erscheinen der Werbebotschaft, dh. mit dem Anbringen des Plakats, mit dem Anbringen der Werbung auf Fahrzeugen.

6.3.1.11 Änderung des Entgeltes (§ 3 Abs. 3 WerbeAbgG 2000)

748

Eine nachträgliche Änderung des Entgeltes für die Durchführung einer Werbeleistung ist in dem Besteuerungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die Änderung eingetreten ist. Es ist daher keine rückwirkende Änderung des ursprünglichen Entgelts vorzunehmen. Die Regelung entspricht dem § 16 Abs. 1 UStG 1994.

6.3.1.12 Vereinnahmte Entgelte (§ 3 Abs. 4 WerbeAbgG 2000)

749

Versteuert ein Verein seine Umsätze gemäß § 17 UStG 1994 nach vereinnahmten Entgelten, das heißt die Versteuerung erfolgt mit dem eingegangenen Zahlungsbetrag, kann er diese Besteuerungsmethode auch bei der Werbeabgabe anwenden. Wenn der Steuerpflichtige einen entsprechenden Antrag an das Finanzamt stellt, ist diesem zu entsprechen.

6.3.1.13 Erhebung der Abgabe (§ 4 WerbeAbgG 2000)

750

Die Abgabe ist vom Verein selbst zu berechnen und bis zum 15. des zweitfolgenden Monats an das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt abzuführen. Die Werbeabgabe kann auch analog der Umsatzsteuer vierteljährlich abgeführt werden. Wenn der Verein die Steuer nicht abführt oder in unrichtiger Höhe abführt, erlässt das zuständige Finanzamt einen Abgabenbescheid. Auf Grund eines derartigen Bescheides wird die Fälligkeit nicht geändert. Nach Ablauf des Jahres ist eine Abgabenerklärung abzugeben, in der die darauf entfallenden Entgelte anzugeben sind.

751

Es gibt zwei Bagatellgrenzen, eine Monats- und eine Jahresbagatellgrenze, die beide im Budgetbegleitgesetz 2001 erhöht wurden: Eine Jahresbagatellgrenze in Höhe von 10.000 Euro für werbeabgabepflichtige Leistungen pro Jahr, was einer Werbeabgabe im Veranlagungszeitraum von 500 Euro entspricht und eine Monatsbagatellgrenze in Höhe von 50 Euro. Die Regelung ist auf alle Werbeleistungen anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2000 erbracht werden. (siehe Rz 755). Für gemeinnützige Vereine bestehen keine Bedenken, wenn die Werbeabgabe erstmals entrichtet wird, sobald die Jahresbagatellgrenze überschritten ist.

Beispiel:

Der Verein gibt im März eine Zeitschrift heraus, bei der er werbeabgabepflichtige Leistungen für ein Entgelt von 5.000 Euro erbringt, eine weitere Ausgabe der Zeitschrift im Juni, wobei das Entgelt für Werbung 6.000 Euro beträgt. Die Werbeabgabe ist bis 16. August in Höhe von 550 Euro zu entrichten.

752

Wird die monatliche Bagatellgrenze überschritten und die Werbeabgabe bezahlt, die Jahresbagatellgrenze aber nicht, erfolgt eine Gutschrift der bereits einbezahlten Werbeabgabe im Zuge der Jahresveranlagung.

Beispiel 1:

Die Bagatellgrenze pro Monat, und in der Folge auch die Jahresgrenze, werden nicht überschritten. Es stellt sich die Frage, ob die Werbeabgabe auf der Rechnung ausgewiesen werden darf oder muss, obwohl es zu keiner Abfuhrpflicht kommt. Die Werbeabgabe muss nicht ausgewiesen werden, darf aber. Es gibt keine Pflicht zur Abfuhr der Werbeabgabe kraft Rechnungslegung wie bei der Umsatzsteuer.

Ist in einem oder mehreren Monaten die (Monats-)Bagatellgrenze überschritten, sodass Abgabepflicht besteht, im gesamten Veranlagungszeitraum aber die (Erklärungs-)Bagatellgrenze nicht, dann wird die entrichtete Abgabe im Wege der Jahresveranlagung gutgeschrieben.

Beispiel 2:

Im Jänner 2000 wird eine anzeigen- und ankündigungsabgabepflichtige Leistung, die zu einer Anzeigen- und Ankündigungsabgabe in Höhe von 200 Euro führt, erbracht. Es ist keine Werbeabgabe zu entrichten, da die Leistung vor dem 1. Juni 2000 erbracht wurde.

Im Juli 2000 wird zusätzlich eine Leistung erbracht, die zu einer Werbeabgabe in Höhe von 100 Euro - entspricht einer Bemessungsgrundlage von 2.000 Euro - führt. Diese ist bis zum 15. September 2000 zu entrichten, ausgenommen es handelt sich um einen gemeinnützigen Verein.

Weitere werbeabgabepflichtige Leistungen wurden in diesem Jahr nicht erbracht. Da die gesamte Abgabepflicht für das Rumpfwirtschaftsjahr (1. Juni 2000 bis 31. Dezember 2000) unter 500 Euro liegt, ist keine Jahreserklärung abzugeben. Eine Rückerstattung der bezahlten Werbeabgabe in Höhe von 100 Euro erfolgt jedoch nur durch Gutschrift im Wege der Jahresveranlagung auf Grund der Jahreserklärung.

753

Die Bagatellgrenzen beziehen sich sowohl auf das ganze Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr als auch auf Rumpfwirtschaftsjahre, sodass beide Bagatellgrenzen auch im Rumpfbjahr Juni bis Dezember 2000 heranzuziehen sind.

6.3.1.14 Aufzeichnungspflichten (§ 5 WerbeAbgG 2000)

754

Auf Grund der entsprechenden Aufzeichnungen soll die Nachvollziehbarkeit der Besteuerungsgrundlagen und der darauf entfallenden Steuer gewährleistet werden.

Folgende Aufzeichnungen sind zu führen:

- die durchgeführten Werbeleistungen
- die Auftraggeber
- die Grundlagen zur Berechnung der Werbeabgabe

Art und Weise der Führung der Aufzeichnungen richten sich nach den Bestimmungen des § 126 BAO.

6.3.1.15 Inkrafttreten (§ 6 WerbeAbgG 2000)

755

Mit Einführung des neuen (Bundes)Werbeabgabegesetzes sind für Leistungen ab dem 1. Juni 2000 die bisherigen (uneinheitlichen) landesgesetzlich geregelten Anzeigen- und Ankündigungsabgabengesetze nicht mehr anzuwenden.

Das Werbeabgabegesetz ist auf Werbeleistungen anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2000 erbracht wurden. Es kommt dabei nicht auf den Zeitpunkt der Auftragserteilung, sondern auf jenen der tatsächlichen Erbringung (Einschaltung im Rundfunk, in Printmedien, Aufkleben von Plakaten) der Werbeleistung an.

Wurden für Werbeleistungen, die nach dem 31. Mai 2000 erbracht wurden, Vorauszahlungen geleistet, so bestehen keine Bedenken, wenn mit der Entrichtung der Abgabe vor dem 1. Juni 2000 auch für Zeiträume nach dem 31. Mai 2000 die Steuerpflicht abgegolten ist.

Die neuen Bagatellbeträge (50 Euro statt 20 Euro; 10.000 Euro statt 1.000 Euro; 500 Euro statt 50 Euro) sind auf Leistungen anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2000 erbracht werden. Diese Grenzen gelten daher auch rückwirkend.

6.3.1.16 Zuständigkeit (§ 7 WerbeAbgG 2000)

756

Die Vollziehung dieses Bundesgesetzes obliegt der Finanzverwaltung.

Wenn ein Verein sowohl auf Bundes-, Landes- Bezirks- und Gemeindeebene vertreten ist, ist die Zuständigkeit an die für die Erhebung der Umsatzsteuer gebunden.

6.3.2 Vereine im Speziellen

6.3.2.1 Internationale Sportveranstaltungen

757

Ist der Veranstalter (und Werbeleister) ein gemeinnütziger Verein, ist die vom Veranstalter veranlasste oder geduldete Werbung bei internationalen Sportgroßereignissen nicht werbeabgabepflichtig, weil davon auszugehen ist, dass die Werbeadressaten überwiegend im Ausland sind.

Beispiel:

Formel 1, Ski-Weltmeisterschaft, internationales Tennisturnier

Die gleiche Regelung gilt bei Veranstaltungen durch ausgegliederte Profibetriebe oder durch in eine Kapitalgesellschaft ausgegliederte Profibetriebe iSd Rz 758 und Rz 758a.

6.3.2.2 Unmittelbare Sponsorleistungen

758

Bei unmittelbaren Sponsorleistungen an einen gemeinnützigen Sportverein oder an den ausgegliederten Profibetrieb eines gemeinnützigen Vereines ist von keiner steuerpflichtigen Werbeleistung auszugehen, wenn ein Paket von Leistungen umfasst ist, in dem neben an sich steuerpflichtigen Leistungen (Werbetafeln, Dressenaufschrift uÄ) auch nicht steuerpflichtige Leistungen enthalten sind, zB Autogrammstunden, Werbedurchsagen, Freikarten, Auftritte und Ähnliches.

Beispiel:

Bandenwerbung (= steuerpflichtige Leistung) unterliegt dann nicht der Werbeabgabe, wenn die Sponsorleistung im Zusammenhang mit einer Lautsprecherdurchsage (= nicht steuerpflichtige Leistung) in Form einer Paketlösung erbracht wird.

758a

Bei unmittelbaren Sponsorleistungen an in Kapitalgesellschaften ausgegliederte Profibetriebe gemeinnütziger Sportvereine gilt Rz 758 für Werbeleistungen dieser Kapitalgesellschaften nur dann, wenn sich sämtliche Anteile an der ausgegliederten Kapitalgesellschaft sowohl im zivilrechtlichen als auch wirtschaftlichen Eigentum des gemeinnützigen Sportvereins selbst oder einer Tochtergesellschaft des gemeinnützigen Sportvereins befinden, deren Anteile sich wiederum ausschließlich im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum des gemeinnützigen Sportvereins befinden.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Sportverein hat den Profibetrieb in eine Einzelgesellschaft „Profibetrieb Herren GmbH“ ausgegliedert, deren Anteile ausschließlich von einer 100-prozentigen Tochtergesellschaft „Verwaltungs AG“ des Vereines gehalten werden. Daneben hält die „Verwaltungs AG“ Beteiligungen an der „Merchandising GmbH“, an der „Gastronomie GmbH“ sowie an der „Profibetrieb Damen GmbH“, an denen auch andere Minderheitsgesellschafter beteiligt sind. Werbeleistungen der „Profibetrieb Herren GmbH“ iSd Rz 758 unterliegen nicht der Werbeabgabe; die „Merchandising GmbH“, die „Gastronomie GmbH“ sowie die „Profibetrieb Damen GmbH“ können diese Ausnahme von der Werbeabgabe hingegen nicht in Anspruch nehmen.

6.3.2.3 Nicht steuerpflichtige Leistungen

759

Nicht steuerpflichtige Leistungen sind:

- Namensnennung während einer Veranstaltung (Lautsprecherdurchsagen)
- "Geschenkkorb" gegen Namensnennung
- Internet-Präsenz
- Autogrammstunden
- Fototermine
- freier Eintritt
- Freikartenkontingent
- Ankick bei einem Fußballspiel

760

Typisch steuerpflichtige Leistungen wie Dressen- oder Bandenwerbung sind nicht steuerpflichtig, wenn sie in Form einer Paketlösung erbracht werden. Wenn daher neben steuerpflichtigen Leistungen auch nicht steuerpflichtige Leistungen in einer Sponsoring-Vereinbarung (= Paket) erbracht werden, ist keine Werbeabgabepflicht gegeben.

761

Die Werbung des Sportlers selbst (= Entgelt für die Werbung erhält Sportler selbst), zB Namenszug (Wiesbauer, PSK) einer Firma auf Stirnband von Ski-Rennläufer unterliegt der Werbeabgabe. Ebenso nicht unter die Vereinfachungsregelung fällt die Werbung, wenn Werbeleister nicht ein gemeinnütziger Verein ist. In diesem Fall ist die werbeabgabepflichtige Leistung abzugrenzen und die Werbeabgabe zu entrichten.

7 Einkünfte der Mitglieder des Rechtsträgers und anderer Personen

7.1 Beurteilung der Einkunftsart der für den Verein tätigen Personen

762

Zwischen dem begünstigten Rechtsträger und den Mitgliedern, Gesellschaftern usw. kann sich ebenso ein Leistungstausch vollziehen wie zwischen dem Rechtsträger und ihm nicht nahestehenden Personen. Vorteile und Bezüge der Empfänger gehören bei diesen zu den steuerpflichtigen Einkünften, wenn sie unter eine Einkunftsart des § 2 EStG 1988 fallen. Der Umstand, dass Bezüge unter dem Titel Aufwandsentschädigung bzw. Spesenersatz empfangen werden, führt nicht dazu, dass derartige Bezüge grundsätzlich von einer Besteuerung ausgenommen sind (VwGH 24.2.1982, 81/13/0159). Ob ein Dienstverhältnis vorliegt, ist nach den Vorschriften der §§ 25 und 47 ff EStG 1988 zu beurteilen. Siehe auch die entsprechenden Abschnitte der LStR 2002.

7.1.1 Gewählte Funktionäre

763

Die Übernahme ehrenamtlicher Vereinsfunktionen begründet in der Regel kein Dienstverhältnis, auch wenn laufend (pauschale) Aufwandsentschädigungen gezahlt werden. Die Aufwandsentschädigungen sind nach Abzug der allenfalls im Schätzungsweg zu ermittelnden Betriebsausgaben als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu erfassen. Ein Dienstverhältnis wird bei einem ehrenamtlichen Funktionär nur bei Vorliegen einer Leistungsverpflichtung und Vereinbarung einer festen Arbeitszeit gegeben sein.

7.1.2 Vereinsmitglieder und andere dem Verein nahestehenden Personen

764

Stellt sich eine Person mit ihrer Leistung gegen ein unangemessen niedriges Entgelt dem Verein zur Verfügung (zB als Sozialhelfer, Bibliothekar oder für Verwaltungstätigkeiten), liegt kein Dienstverhältnis vor. Auf Vereinsmitglieder und andere dem Verein nahestehende Personen, die Leistungen außerhalb eines Dienstverhältnisses oder einer betrieblichen Tätigkeit im Sinne der Rz 768 erbringen, sind die Ausführungen in Rz 765 bis Rz 767 sinngemäß anzuwenden.

7.1.3 Mitarbeit im Verein

7.1.3.1 Dienstverhältnis

765

Stellen Personen einem Rechtsträger ihre Arbeitskraft vertraglich gegen ein nicht nur geringfügiges Entgelt ausschließlich oder in erheblichem Ausmaß zur Verfügung, liegt regelmäßig ein Dienstverhältnis vor. Zur Definition des geringfügigen Entgelts siehe Rz 766.

7.1.3.2 Sonstige Einkünfte

766

Steht für die für den Rechtsträger tätig werdende Person nicht die Erzielung von Einkünften, sondern die Betätigung für den Rechtsträger und dessen begünstigten Zweck im Vordergrund, wird das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu verneinen sein. Dies wird dann zutreffen, wenn mangels Abschlusses eines Vertrages, mangels Leistungsverpflichtung und mangels Vereinbarung einer festen Arbeitszeit und einer wesentlich über den Ersatz der tatsächlich anfallenden Kosten hinausgehenden Vergütung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Abhängigkeit der für den Rechtsträger tätigen Person, eine Eingliederung in den Organismus des Rechtsträgers und ein Schulden der Arbeitskraft nicht unterstellt werden kann. Ein Dienstverhältnis liegt regelmäßig nicht vor, wenn die monatlichen Einnahmen unter Außerachtlassung von Fahrtkosten- und Reisekostenersätzen nicht höher sind, als der für den Eintritt in die Vollversicherungspflicht nach dem ASVG gemäß [§ 5 Abs. 2 ASVG](#) maßgebliche Höchstbetrag. Die Einkünfte sind in diesem Fall als Einkünfte im Sinne des [§ 29 Z 1 bzw. 3 EStG 1988](#) anzusehen. Werden pauschale Reiseaufwandsentschädigungen nach [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) ausbezahlt, sind die Rz 765 und 766 nicht anzuwenden (vgl. Rz 774a).

7.1.3.3 Werkvertrag

767

Verpflichtet sich eine für einen begünstigten Rechtsträger tätig werdende Person lediglich zur Absolvierung einer bestimmten Anzahl von Wettkämpfen, Konzerten, Auftritten usw. und steht dabei die Erbringung einer Leistung im Vordergrund, liegt regelmäßig ein Werkvertrag vor. Dieser Werkvertrag führt, wenn die Erzielung von Einkünften im Vordergrund steht, zu gewerblichen Einkünften, sonst zu Einkünften im Sinne des [§ 29 Z 1 oder 3 EStG 1988](#).

7.1.4 Gewerbetreibende und Freiberufler

768

Stehen Gewerbetreibende oder Freiberufler (zB Masseur, Ärzte, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder) im Rahmen ihres Betriebes auch dem Rechtsträger zur Verfügung, sind die Vergütungen Teil ihrer betrieblichen Einkünfte. Besteht für bestimmte Personen (zB Masseur) außerhalb ihrer betrieblichen Tätigkeit eine zeitliche Bindung in einem wesentlichen Ausmaß, kann ein Dienstverhältnis zu unterstellen sein (siehe Rz 763).

7.2 Dienstnehmer

769

Bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses unterliegen grundsätzlich alle Zahlungen an die für den Rechtsträger tätige Person als nichtselbständige Einkünfte dem Steuerabzug vom Arbeitslohn. Dies gilt auch für alle anderen geldwerten Vorteile (Sachbezüge) wie zB die kostenlose Überlassung einer Dienstwohnung, eines Kraftfahrzeuges usw. Dem Steuerabzug unterliegen auch Prämien, Handgelder bzw. gewährte Darlehen, auf deren Rückzahlung verzichtet wird. Im letztgenannten Fall erfolgt der Zufluss im Zeitpunkt des Darlehensverzichtes und löst damit eine nach den Regeln des § 67 EStG 1988 vorzunehmende Besteuerung aus. Einnahmen aus der Werbetätigkeit, die eine nichtselbständig tätig werdende Person (zB ein Künstler) in Eigenverantwortung ausübt, sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. aus selbständiger Tätigkeit im Wege der Veranlagung zu erfassen.

770

Im Falle des Vorliegens eines Dienstverhältnisses sind die Bestimmungen des 5. Teil des EStG 1988 maßgebend. Der Verein selbst unterliegt den in den [§§ 69, 76, 78, 79, 80, 82, 84, 87, 128](#) und [129 EStG 1988](#) normierten Pflichten des Arbeitgebers.

771

Vorübergehend beschäftigte ausschließlich körperlich tätige Arbeitnehmer fallen unter die Bestimmung des § 69 EStG 1988. Darunter fallen nur Personen, die bloß manuelle, an keinen Befähigungsnachweis gebundene Arbeitsleistungen (gering vergütete Dienstleistungen, wie Aufräumen, Schneeschaufeln usw.) ausüben. Die entgeltliche Sportausübung fällt nicht unter diesen Begriff. Erfolgt die Verwendung solcher Personen nicht nur vorübergehend, hat der Steuerabzug vom Arbeitslohn nach den allgemeinen Bestimmungen zu erfolgen.

7.3 Sonstige und selbständige Einkünfte

772

Sind die Einkünfte der in den Rz 763 bis 767 genannten Personen nicht als Einkünfte im Sinne des [§ 25 EStG 1988](#) anzusehen, liegen bis zu einer monatlichen Höhe der Einnahmen von 75 Euro keine Einkünfte vor, da unterstellt werden kann, dass bis zur Höhe dieser Einnahmen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (zB für Arbeitsmittel) anfallen. Bei höheren Einnahmen ist ohne Nachweis ein Betrag von 75 Euro monatlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzusetzen. Übersteigen die Einnahmen der genannten Personen 75 Euro im Monat nicht (Einnahmen, die die Grenzen der Rz 774 und Rz

776 nicht übersteigen, bleiben dabei außer Ansatz), besteht auch keine Mitteilungspflicht gemäß [§ 109a EStG 1988](#) (siehe auch EStR 2000 Rz 8311a).

773

Bei Tätigkeit für mehrere Vereine stehen die pauschalen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten für jede Vereinstätigkeit separat zu. Liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, steht das Pauschal von 75 Euro nicht zu.

7.4 Kostenersätze

7.4.1 Begünstigte Rechtsträger allgemein

774

Erhalten in den Rz 763 bis Rz 767 genannten Personen, die nicht vom Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 erfasst sind (Sportler usw.) - von begünstigten Rechtsträgern zur Abgeltung ihrer Reisekosten (Fahrtkosten, Verpflegungs- und Unterhaltskosten) Beträge, liegen - unabhängig von der Qualifikation der von ihnen erzielten Einkünfte - keine Einkünfte vor, soweit für Verpflegungskosten nur 26,40 Euro, bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden nur 13,20 Euro und für Fahrtkosten nur die Kosten des Massentransportmittels zuzüglich eines Reisekostenausgleiches von 3,00 Euro (bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden nur 1,50 Euro) verrechnet werden. Als Reise gilt dabei jede Fortbewegung ohne Berücksichtigung von Mindestgrenzen. Die Tatsache des Vorliegens von Reisen und dergleichen (zB Fahrten zu den Tätigkeitsorten, Aufführungsort usw.) muss allerdings zumindest aus den Aufzeichnungen des begünstigten Rechtsträgers ersichtlich sein. Trägt eine der in den Rz 763 bis Rz 767 genannten Personen einen Teil der Reiseaufwendungen selbst, kann die Geltendmachung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nur im Rahmen der Bestimmungen des § 4 Abs. 5 EStG 1988 oder des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 erfolgen; bei der Verrechnung von Kilometergeldern sind diese um die steuerfrei ausbezahlten Kosten des Massentransportmittels und des Reisekostenausgleiches zu kürzen. Bei Personen, die Beträge als Reisekosten ersetzt erhalten, darf durch den Abzug anderer Ausgaben kein Verlust entstehen.

Zu den begünstigten Sportvereinen siehe Rz 774a.

7.4.2 Begünstigte Sportvereine

774a

Die gesetzliche Sonderregelung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 für von gemeinnützigen Sportvereinen beschäftigte Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer geht den Betriebsausgaben-/Werbungskostenpauschalen der Rz 772 sowie den Kostenersätzen nach Rz 774 vor.

Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Sportvereinen an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (zB Trainer, Masseur) gewährt werden, sind

- in Höhe von 30 Euro (60 Euro ab 2010) pro Einsatztag,
- höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit

steuerfrei.

Zur Beurteilung der Einkünfte:

Bei Sportlern, die ihre Arbeitskraft vertraglich zur Verfügung stellen, ist im Einzelfall nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis vorliegt. Bei Mannschaftssportlern (Fußball, Eishockey, Handball usw.) liegt in der Regel ein Dienstverhältnis vor (vgl. VwGH 02.07.1991, [89/08/0310](#) zur Versicherungspflicht nach ASVG; OGH vom 30.09.1992, [9 Ob A 186/92](#) zum Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses). Verpflichtet sich der Sportler zur Bestreitung einer bestimmten Anzahl von Wettkämpfen und steht dabei die Erbringung eines Leistungserfolgs im Vordergrund, liegt ein Werkvertrag vor, der zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt (VwGH 24.02.1982, [81/13/0159](#)).

Die Qualifikation der Zahlungen als Einkünfte gemäß [§ 22](#), [§ 23](#), [§ 25](#) oder [§ 29 EStG 1988](#) sowie die Frage, ob der Sportbetreuer ein Gewerbetreibender oder Freiberufler ist, der im Rahmen seines Betriebes auch dem Rechtsträger zur Verfügung steht (siehe Rz 768), spielt für die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung grundsätzlich keine Rolle. Auch ist unbeachtlich, ob die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen dauernd oder nur anlässlich bestimmter Einsätze bzw. nur während bestimmter Zeiträume gewährt werden.

Die Qualifikation der Einkünfte ist allerdings für andere steuerrechtliche Konsequenzen entscheidend (zB ob ein Lohnzettel übermittelt werden muss).

Zu Detailfragen und Beispielen siehe LStR 2002 Rz 92k.

Erfolgt der Steuerabzug vom Arbeitslohn (dh. Einkünfte gemäß [§ 25 EStG 1988](#)), können die pauschalen Aufwandsentschädigungen nur steuerfrei belassen werden, wenn neben diesen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder im Sinne des [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) steuerfrei ausbezahlt werden.

774b

Maßgebliche Voraussetzung für die Anwendung des [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) ist die Gewährung von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen durch nach den [§§ 34 ff BAO](#) begünstigte Rechtsträger, deren Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersports darstellt. Daher kann diese Begünstigung im Zusammenhang mit nicht begünstigten

Zwecken des Vereins nicht zur Anwendung kommen. Folglich kann [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) für ausgegliederte Profimannschaften nicht zur Anwendung kommen. Unbeachtlich ist dabei die Art der Ausgliederung (Ausgliederung in einen Zweigverein, der einen eigenen – nicht nach [§§ 34 ff BAO](#) als gemeinnützig anzusehenden – Rechtsträger darstellt, oder Ausgliederung in einen Rechnungskreis; siehe dazu Rz 884).

Jedoch steht die steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) weiterhin für die im Amateur- und Nachwuchsbetrieb des gemeinnützigen Vereins eingesetzten Spieler zu. Sofern Vereinsspieler (zB U18 oder U20), die typischerweise lediglich für den Einsatz im Amateur- und Nachwuchsbetrieb vorgesehen sind und daher nicht bei der ausgegliederten Profimannschaft angestellt sind, fallweise in der Profimannschaft zum Einsatz kommen, ist auf die Vergütungen für diese Einsätze [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) nicht anwendbar.

7.4.3 Sozialdienst

775

Bei freiwilligen Mitarbeitern von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der Rz 168 (Sozialdienste) ist eine Leistungsverpflichtung und Vereinbarung einer festen Dienstzeit (Dienstverhältnis) auch dann nicht anzunehmen, wenn sie ihre Tätigkeit nach Dienstplänen oder ähnlichen Einsatzplänen ausüben, die zur kontinuierlichen Funktionsbesetzung für einen längeren Zeitraum im voraus festgelegt werden, sofern an sie keine Vergütungen bezahlt werden, die die unten angeführten Jahreshöchstbeträge übersteigen.

776

Erhalten solche freiwillige Mitarbeiter - unabhängig von der Qualifikation der von ihnen erzielten Einkünfte - von begünstigten Rechtsträgern Beträge zur Abgeltung ihrer durch die freiwillige Mitarbeit verursachten Mehrkosten (Verpflegung, Unterhalts- und Fahrtkosten), liegen insoweit keine Einkünfte vor, als die folgenden Höchstsätze nicht überschritten werden:

- 2,20 Euro für jede angefangene Einsatzstunde, höchstens jedoch 26,40 Euro innerhalb eines Zeitraumes von 24 Stunden, bis zu einem Jahreshöchstbetrag von 1.584,00 Euro für Verpflegungs- und Unterhaltskosten.
- 3,20 als Ersatz der Fahrtkosten für jede Fahrt zwischen Wohnung und Tätigkeitsort (zB Rettungstützpunkt) und zurück unabhängig von der Einsatzdauer und der Fahrtstrecke.

Höhere Fahrtkosten sowie allfällige Nächtigungskosten sind nachzuweisen. Neben den genannten Beträgen ist Rz 772 und 773 anzuwenden. Die Tätigkeit des freiwilligen Helfers muss zumindest durch die in Rz 171 genannten Aufzeichnungen dokumentiert sein.

7.5 Geltungsbereich

777

Die Ausführungen des Abschnittes 7 sind für alle begünstigten (auch öffentlich-rechtliche) Rechtsträger und auch für Körperschaften iSd § 5 Z 13 KStG 1988 sinngemäß anzuwenden, soweit die betroffenen Personen im Zweckverwirklichungsbereich dieser Berufsvereinigungen tätig sind.

777a

Die Ausführungen des Abschnittes 7 sind auf Personen nicht anzuwenden, die in einem Gewerbebetrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 3 BAO (Rz 180 und Rz 182) in Form

- eines Dienstverhältnisses
- eines Werkvertrages oder
- im Rahmen einer selbständigen oder gewerblichen Tätigkeit

beschäftigt werden. Die Tatsache, dass eine Ausnahmegenehmigung im Sinne des § 44 Abs. 2 BAO vorliegt, ist in diesem Zusammenhang unerheblich.

7.6 Besteuerung von "Ausländern"

7.6.1 Nichtselbständige Einkünfte

778

Einkünfte von im Ausland ansässigen und in Österreich bloß der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Personen aus einer im Inland ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit unterliegen in Österreich der beschränkten Steuerpflicht. Beschäftigt ein Verein beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, hat er als Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug vorzunehmen.

779

Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Der Verein muss daher auch die Bezüge seiner beschränkt steuerpflichtigen Dienstnehmer in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Familienbeihilfenausgleichsfonds miteinbeziehen. Der Dienstgeberbeitrag beträgt 4,5% der Beitragsgrundlage.

7.6.1.1 Arbeitnehmer aus den Berufsgruppen Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen

780

Werden beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer aus diesen Berufsgruppen beschäftigt, tritt anstelle des Lohnsteuertarifs eine pauschale Besteuerung mit 20% des vollen Betrages dieser Bezüge (Einnahmen einschließlich aller Kostenersätze, Sachbezüge, steuerfreier Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, nicht steuerbarer Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 sowie Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988). Absetzbeträge dürfen nicht berücksichtigt werden. Werbungskosten im Sinne der Rz 763 bis 767 bzw. pauschale Kostenersätze im Sinne der Rz 772 und 773 stehen nicht zu. Die Bestimmungen der Rz 782 bis 792 sind zu beachten.

780a

Die Steuerbefreiung für pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ist für Sportler, die der pauschalen Abzugsteuer nach [§§ 70](#) oder [99 EStG 1988](#) bei beschränkter Steuerpflicht unterliegen, grundsätzlich nicht anwendbar. Eine Berücksichtigung der Steuerbefreiungen kommt lediglich im Wege einer Antragsveranlagung in Betracht.

7.6.1.2 Alle anderen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer

781

Die Lohnsteuerberechnung erfolgt wie für einen unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer. Der Alleinverdienerabsetzbetrag bzw. der Alleinerzieherabsetzbetrag dürfen bei einem beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer jedoch nicht berücksichtigt werden. Steuerfreie Bezüge sind bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen. Bezüge im Sinne des § 26 EStG 1988 bleiben außer Ansatz. Werbungskosten im Sinne des Abschnitt 7.3 stehen bei nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich nicht zu. Pauschale Kostenersätze nach Rz 775 und 776 sind möglich.

7.6.2 Beschränkt einkommensteuerpflichtige Einkünfte

782

Einkünfte von im Ausland ansässigen und in Österreich bloß der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Personen aus im Inland ausgeübter oder verwerteter Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen unterliegen gemäß § 98 EStG 1988 der inländischen Besteuerung. Dabei ist es im Allgemeinen gleichgültig, ob selbständige, nichtselbständige oder gewerbliche Einkünfte vorliegen.

Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger aus der Überlassung von Rechten, für die Gestellung von Arbeitskräften sowie für kaufmännische und technische Beratung unterliegen ebenfalls gemäß § 98 EStG 1988 der inländischen Besteuerung.

Beispiel:

Ein Verein zahlt einem ausländischen Sänger Honorare für den Auftritt bei einem Konzert sowie Vergütungen für die Verwertung des Konzertmitschnittes. Sowohl das

Honorar für den Auftritt als auch die Vergütung für die Verwertung unterliegen grundsätzlich der Steuerabzugspflicht.

7.6.2.1 Erhebung der beschränkten Einkommensteuer (§ 99 Abs. 1 EStG 1988)

783

Findet ein Leistungsaustausch zwischen solchen beschränkt Einkommensteuerpflichtigen und einem Verein statt, hat der Verein die beschränkte Einkommensteuer gemäß § 99 Abs. 1 EStG 1988 im Abzugsweg zu erheben, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die steuerpflichtigen Tätigkeiten geleistet werden.

7.6.2.1.1 Bruttobesteuerung

784

Die Steuer beträgt 20% des vollen Betrages dieser Einkünfte (Betriebseinnahmen einschließlich aller Kostenersätze und Sachbezüge jedoch abzüglich der Umsatzsteuer). Werbungskosten im Sinne der Rz 772 und Rz 773 bzw. pauschale Kostenersätze im Sinne der Rz 774 bis Rz 776 stehen nicht zu. Eine vorherige Kürzung um Betriebsausgaben ist unzulässig. Übernimmt der Verein die beschränkte Einkommensteuer, unterliegt diese als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug (Bruttobesteuerung).

Beispiel 1:

Übernehmen österreichische Veranstalter aus Anlass des Engagements ausländischer Künstler deren inländische Reise- und Aufenthaltskosten, sind diese Aufenthaltskosten in die Bemessungsgrundlage für den nach § 99 EStG 1988 vorzunehmenden Steuerabzug einzubeziehen. Vorsteuerabzugsberechtigte Veranstalter haben nur den Nettobetrag der in Rechnung gestellten Kosten in die Bemessungsgrundlage für den Einkommensteuerabzug einzubeziehen.

Beispiel 2:

Einem ausländischen Vortragenden wird für eine Vortragsreihe im Inland 10.000 Euro vertraglich zugesichert. Ohne besondere Vereinbarung verbleiben dem Vortragenden nach Abzug von 20% Abzugsteuer 8.000 Euro. Soll dem Vortragenden 10.000 Euro verbleiben, dh. der Veranstalter trägt die Abzugsteuer, so beträgt diese rechnerisch 25% des ausbezahlten Betrages, nämlich 2.500 Euro.

7.6.2.1.2 Nettobesteuerung

784a

Für ab dem 24. Mai 2007 zugeflossene Einkünfte besteht neben der Bruttobesteuerung eine Möglichkeit zur Nettobesteuerung (Berücksichtigung von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben). In diesem Fall beträgt die Abzugsteuer ab dem Jahr 2016 25%. Siehe dazu EStR 2000 Rz 8006a bis Rz 8006g.

7.6.2.2 Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen

785

Dieser Begriff umfasst nicht nur die darstellenden Künstler, sondern auch gewerblich tätige Musiker, Artisten, Beleuchtungstechniker, Regisseure, Kostümbildner, Berufs- und Amateursportler, sowie auch die mitwirkenden Trägerorganisationen von Orchestern und Theatern, weiters Konzertagenturgesellschaften und Showproduzenten, die sich gegenüber dem österreichischen Veranstalter im eigenen Namen verpflichten, Künstler und Musiker zu der Veranstaltung zu entsenden oder Shows zu organisieren.

Beispiel:

Ein inländischer Verein engagiert mittels Vertrag mit einer ausländischen Produktionsgesellschaft einen ausländischen Künstler für eine inländische Veranstaltung. Als an der Unterhaltungsdarbietung mitwirkend gilt nicht nur der Künstler, sondern auch die Produktionsgesellschaft.

7.6.2.3 Besteuerung von Orchestern und anderen Kulturträgern

786

Der Begriff Orchester umfasst in diesem Zusammenhang auch Theater, Ballette, Chöre und ähnliche Kulturträger.

Bei Engagement ausländischer Orchester, Theater, Ballette, Chöre und ähnlicher Kulturträger hängt ein österreichisches Besteuerungsrecht dieser zwischengeschalteten Einrichtungen vom Vorhandensein einer dem Art. 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Bestimmung im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen ab. Besteht in einem DBA keine dem Art. 17 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Bestimmung, wird Österreich die Besteuerungsmöglichkeit auf Abkommensebene genommen. Eine Entlastung an der Quelle des ausländischen Orchesters kann unter Berücksichtigung der [DBA-EntlastungsVO](#), BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006 sowie des Erlasses des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006 vorgenommen werden. Davon zu unterscheiden wäre allerdings die Steuerpflicht des Künstlers selbst, der regelmäßig aufgrund einer dem Art. 17 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten Bestimmung in Österreich zu besteuern wäre.

7.6.2.4 Entlastung steuerabzugspflichtiger Einkünfte

787

Bezieht eine im Ausland ansässige Person inländische steuerabzugspflichtige Einkünfte, kann in bestimmten Fällen eine Entlastung dieser Einkünfte notwendig sein,

- weil keine Steuerpflicht nach § 98 EStG 1988 besteht
- weil die Einkünfte auf Grund eines DBA von der inländischen Steuer ganz oder teilweise zu entlasten sind
- weil die Einkünfte bei nachträglicher Veranlagung zu keiner Steuerbelastung führen.

Aus Vereinfachungsgründen kann bei Künstlern, Sportlern, Vortragenden usw. vom Steuerabzug Abstand genommen werden, wenn neben Kostenersätzen (Reisekosten usw.) ein Honorar von maximal 1.000 Euro ausbezahlt wird, und der Empfänger schriftlich erklärt, dass seine inländischen Einkünfte 2.000 Euro im Jahr nicht übersteigen. Zu den Details siehe den Künstler-Sportler-Erlass, BMF-010221/0684-IV/4/2005 vom 31.10.2005, AÖF Nr. 256/2005 idF BMF-010221/0907-IV/4/2008 vom 16.04.2008, AÖF Nr. 110/2008 und BMF-010221/0678-IV/4/2011 vom 10.03.2011, AÖF Nr. 85/2011.

788

Methoden zur Entlastung steuerabzugspflichtiger Einkünfte sind:

- Veranlagung nach § 102 EStG 1988
- Erstattung nach § 240 BAO
- Abstandnahme vom Steuerabzug durch den Abzugspflichtigen (Entlastung an der Quelle, vgl. [DBA-EntlastungsVO](#), BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006).

7.6.2.5 Einbehaltung und Abfuhr der Steuer

789

Der Verein ist verpflichtet, die Abzugssteuer einzubehalten und spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats unter der Bezeichnung "Steuerabzug gemäß § 99 EStG" an das Betriebsfinanzamt abzuführen. Sind Steuerabzüge für mehrere Gläubiger vorgenommen worden, ist der Gesamtbetrag in einer Summe ohne Bezeichnung der einzelnen Gläubiger abzuführen.

7.6.2.6 Haftung

790

Unterlässt der Verein den Steuerabzug aus den in Rz 787 angeführten Gründen, hat er den Nachweis für das Vorliegen der Steuerfreistellungsvoraussetzungen zu erbringen. Misslingt dieser Nachweis, muss er mit den entsprechenden Haftungsfolgen rechnen.

7.6.2.7 Aufzeichnungen

791

Der Verein hat als Schuldner laufend folgende Aufzeichnungen zu führen:

1. Die der Abzugssteuer unterliegenden Beträge in Euro
2. Zeitpunkt der Zahlung oder der Gutschrift oder der Verrechnung
3. Die Höhe und den Zeitpunkt der Abfuhr der einbehaltenen Steuer

Überdies hat der Verein im Falle der Nettobesteuerung (Rz 784a) die vom Empfänger übermittelten Belege und Unterlagen aufzubewahren.

7.6.2.8 Anwendung der EStR 2000

792

Auf die detaillierte Darstellung der Fragen in Zusammenhang mit der beschränkten Einkommensteuer gemäß § 99 Abs. 1 EStG 1988 wird auf die EStR 2000 Rz 7901 bis 8060 verwiesen.

8 Haftungsfragen

8.1 Zur Vertretung von Vereinen

793

Vereine sind juristische Personen. Sie können daher nur durch ihre Organe handeln. Vereine werden durch jene Personen vertreten, die in den Statuten als Vertretungsbefugte genannt sind.

Wer den Verein nach außen vertritt, muss nach § 3 Abs. 2 Z 7 Vereinsgesetz 2002 den Statuten zu entnehmen sein.

Nach § 158 Abs. 4 BAO sind die Abgabenbehörden für Zwecke der Abgabenerhebung berechtigt, auf automationsunterstütztem Weg Einsicht in das automationsunterstützt geführte zentrale Vereinsregister zu nehmen.

794

Vereinsbehörde ist die jeweils nach dem in den Statuten angegebenen Vereinssitz zuständige Bezirksverwaltungsbehörde bzw. Bundespolizeidirektion (vgl. § 9 Vereinsgesetz 2002).

795

Die zur Vertretung des Vereins berufenen Personen haben nach § 80 Abs. 1 BAO alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

796

Weitere derartige Pflichten betreffen etwa

- die Führung von Büchern und Aufzeichnungen,
- die Erfassung der Bareinnahmen mit einer Registrierkasse ([§ 131b BAO](#)),
- die Belegerteilungspflicht ([§ 132a BAO](#)),
- die Aufbewahrung von Unterlagen im Sinn des § 132 Abs. 1 BAO,
- die (zeitgerechte) Einreichung von Abgabenerklärungen,
- die Beantwortung von Bedenkenvorhalten und von Ergänzungsaufträgen.

797

Die Vertreter sind befugt, die den Vertretenen zustehenden Rechte wahrzunehmen ([§ 80 Abs. 1 BAO](#)). Dazu gehört zB das Recht zur Einbringung von Beschwerden gegen an den Verein gerichtete Bescheide, das Recht auf Akteneinsicht ([§ 90 BAO](#)) und auf Parteiengehör (insbesondere nach [§ 115 Abs. 2 BAO](#)).

798

Bei der Zustellung von Bescheiden an Vereine ist zu beachten, dass der Verein im Spruch (bzw. im Adressfeld) mit seiner richtigen Bezeichnung genannt wird; der Name des Vereines muss den Statuten zu entnehmen sein (nach § 3 Abs. 2 Z 1 Vereinsgesetz 2002). Es steht der Abgabenbehörde frei, den nach den Statuten zur Vertretung Befugten als Empfänger zu bezeichnen (zB durch "zu Händen" Vermerk). Notwendig ist dies jedoch nicht. Wird eine bestimmte Person als Empfänger bezeichnet, so hat die Zustellung grundsätzlich nur an diese Person zu erfolgen. Wird lediglich der Verein selbst als Empfänger bezeichnet, so ist es Sache des Zustellers, die Sendung einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen (vgl. § 13 Abs. 3 ZustG).

8.2 Haftung gemäß § 9 BAO

8.2.1 Allgemeines

799

Die Vertreterhaftung nach § 9 BAO besteht für die den vertretenen Abgabepflichtigen treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Diese Pflicht trifft auch Vertreter von Vereinen. Sie trifft jene Personen, die nach den Statuten zur Vertretung nach außen berufen sind (vgl. zB VwGH 10.9.1998, [96/15/0053](#); VwGH 29.6.1999, [98/14/0172](#)). Maßgebend ist nicht, wer tatsächlich die Geschäfte des Vereines führt (wer etwa tatsächlich die Vereinsaufzeichnungen führt), sondern wer dazu nach den Statuten berufen ist. Zur Haftung bei (bloß) tatsächlicher Einflussnahme siehe [§ 9a BAO](#) (Abschnitt 8.2a).

800

Die Haftung des § 9 BAO setzt voraus:

- Stellung als Vertreter,
- Bestehen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen,
- Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung (Rz 801 ff),
- Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter (Rz 807 ff),
- Verschulden des Vertreters (Rz 820 ff) und
- Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit (Rz 827).

8.2.2 Uneinbringlichkeit

801

Die Haftung nach [§ 9 BAO](#) ist eine Ausfallhaftung (zB VwGH 8.7.2009, [2009/15/0013](#); VwGH 17.12.2009, [2009/16/0092](#); VwGH 28.04.2011, [2011/16/0082](#); BFG 27.3.2015, [RV/2100447/2014](#)). Sie setzt die objektive Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldsigkeiten im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen voraus (zB VwGH 19.9.2007, [2007/13/0003](#); VwGH 17.12.2009, [2009/16/0092](#)).

802

Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. zB VwGH 22.9.1999, [96/15/0049](#); VwGH 27.4.2000, [98/15/0129](#); VwGH 29.5.2001, [99/14/0277](#); BFG 22.4.2015, [RV/5101247/2014](#)).

Aus der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens (über das Vermögen des Vereines) allein ergibt sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit (vgl. zB VwGH 22.9.1999, [96/15/0049](#); VwGH 27.4.2000, [98/15/0129](#); VwGH 29.5.2001, [99/14/0277](#)).

803

Uneinbringlichkeit ist im Insolvenzverfahren erst dann anzunehmen, wenn feststeht, dass die Abgabeforderung nicht befriedigt werden kann (zB VwGH 27.4.2000, [98/15/0129](#)). Dies gilt unabhängig davon, ob die Abgabeforderung teilweise oder gänzlich uneinbringlich ist. Bei teilweiser Uneinbringlichkeit darf die Haftungsanspruchnahme nur für den uneinbringlichen Teilbetrag erfolgen. Ergibt sich nachträglich, dass ein weiterer Teilbeitrag uneinbringlich geworden ist, so kann ein weiterer (diesen neuen Betrag umfassender) Haftungsbescheid erlassen werden. Dies setzt keine Abänderung des bisherigen Haftungsbescheides voraus.

804

Eine Haftungsanspruchnahme, die den gesamten offenen Abgabebetrag umfasst, obwohl nur ein Teil objektiv uneinbringlich ist, ist gesetzwidrig (vgl. zB VwGH 29.6.1999, [99/14/0117](#)). Die Überlegung, eine Minderung der Inanspruchnahme sei im Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid möglich, rechtfertigt eine solche Vorgangsweise nicht. Ebenso wenig gestattet die Vermutung, während des Beschwerdeverfahrens würden weitere Teilbeträge voraussichtlich uneinbringlich werden, eine derartige rechtswidrige Vorgangsweise.

805

Nach Abschluss des Insolvenzverfahrens ist – mangels gegenteiliger Anhaltspunkte – anzunehmen, dass der in der Insolvenzquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabeforderung uneinbringlich sein wird (VwGH 26.06.2000, [95/17/0613](#)). Die Abgabenbehörde muss aber das Ende des Insolvenzverfahrens nicht abwarten (vgl. zB VwGH 30.03.1998, [97/16/0501](#); VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#)).

806

Aus der Abweisung eines Antrages auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens (nach [§ 71b IO](#)) ergibt sich zweifelsfrei eine solche Uneinbringlichkeit (vgl. zB VwGH 24.10.2000, [95/14/0090](#)). Auch die Aufhebung des Insolvenzverfahrens nach Verteilung des Massevermögens spricht für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Beträge (vgl. VwGH 8.3.1991, [89/17/0121](#); VwGH 26.6.2000, [95/17/0613](#)). Die Aufhebung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens ([§ 123a IO](#)) spricht für die Uneinbringlichkeit (vgl. VwGH 21.12.1999, [99/14/0041](#); BFG 4.3.2014, [RV/7101162/2013](#)).

8.2.3 Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten

8.2.3.1 Pflichten, maßgebender Zeitpunkt

807

Haftungsrelevant ist nur, wenn sich die Uneinbringlichkeit aus der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ergibt (vgl. zB VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), [91/13/0038](#); VwGH 02.07.2002, [96/14/0076](#)). Die Verletzung anderer Pflichten ist für [§ 9 BAO](#) nicht haftungsrelevant.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten zählen weder die Pflicht, einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu stellen (vgl. zB VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#); VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#)), noch die Pflicht, die Entstehung von Abgabenforderungen beim Vertretenen etwa durch Betriebseinstellung zu vermeiden (zB VwGH 17.08.1998, [97/17/0096](#)).

808

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören insbesondere

- die Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet,
- die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen (zB VwGH 30.5.1989, [89/14/0043](#)),
- die Erfüllung der Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht ([§§ 131b](#) und [132a BAO](#)),
- die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen (zB VwGH 30.5.1989, [89/14/0043](#); VwGH 29.5.2001, [2001/14/0006](#)).

809

Eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten liegt weiters etwa vor, wenn der Vertreter Zahlungserleichterungen ([§ 212 BAO](#)) mit der wahrheitswidrigen Behauptung erwirkt, die Einbringlichkeit der Abgabe werde durch den Zahlungsaufschub nicht gefährdet (VwGH 24.10.1990, [90/13/0087](#)).

Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen (als Eigenschuldner oder als Haftungspflichtiger) geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind (vgl. zB VwGH 20.9.1996, 94/17/0420; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

810

Das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung hat nicht die Abgabenbehörde nachzuweisen; vielmehr hat der Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel nachzuweisen (zB VwGH 7.12.2000, [2000/16/0601](#); VwGH 9.8.2001, [98/16/0348](#); VwGH 24.2.2010, [2006/13/0110](#); VwGH 23.3.2010, [2007/13/0137](#); VwGH 19.3.2015, [2013/16/0200](#)). Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht entbindet die Abgabenbehörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht. Die Behörde hat bei entsprechenden Behauptungen und diesbezüglichem Beweisanbot die zur Entlastung des Vertreters angebotenen Beweise aufzunehmen und erforderlichenfalls Präzisierungen abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (zB VwGH 23.4.1998, [95/15/0145](#); VwGH 20.4.1999, [94/14/0147](#)). Ergeben sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel, ist die Abgabenbehörde nicht von ihrer Ermittlungspflicht entbunden (VwGH 28.05.1993, [93/17/0049](#)). Ergebnisse derartiger (zB im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung durchgeführter) Ermittlungen sind bei der Entscheidung über die Haftungsanspruchnahme (auch) von Amts wegen zu berücksichtigen.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Verein die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären (zB VwGH 27.4.2000, [98/15/0003](#); VwGH 31.10.2000, [95/15/0137](#); VwGH 25.11.2009, [2007/15/0277](#)).

811

Bei Selbstbemessungsabgaben (zB Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag) ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (zB VwGH 27.4.2000, [98/15/0003](#); VwGH 31.10.2000, [95/15/0137](#); VwGH 24.2.2010, [2007/13/0144](#); VwGH 22.4.2015, [2013/16/0208](#)). Maßgebend ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. zB VwGH 25.10.1996, [93/17/0280](#); VwGH 25.1.1999, [94/17/0229](#)).

Bei Abgaben, bei denen sich die Fälligkeit aus § 210 Abs. 1 BAO (1 Monat ab Zustellung des Abgabenbescheides) ergibt, wie zB bei der veranlagten Körperschaftsteuer, ist grundsätzlich

der Zeitpunkt der sich aus dem erstmaligen Abgabenbescheid ergebenden Fälligkeit maßgebend (vgl. VwGH 21.5.1992, 88/17/0216).

8.2.3.2 Gleichbehandlungsgrundsatz

812

Reichen die Mittel des Vereines nicht aus, die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten, so ist der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis (anteilig) verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz). Er darf hierbei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (zB VwGH 29.3.2001, [2000/14/0149](#); VwGH 15.12.2009, [2005/13/0040](#)). Er ist jedoch nicht verpflichtet, den Abgabengläubiger besser als die übrigen Gläubiger zu behandeln (zB VwGH 17.8.1998, [98/17/0038](#)). Die Betrachtung der Gläubigergleichbehandlungen hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (zB VwGH 28.2.2014, [2012/16/0001](#); VwGH 22.4.2015, [2013/16/0123](#)).

813

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehen für Abfuhrabgaben, nämlich für

- Lohnsteuer (zB VwGH 22.02.2001, [2000/15/0227](#); VwGH 08.07.2009, [2009/15/0013](#); VwGH 05.04.2011, [2009/16/0106](#)),
- Kapitalertragsteuer (zB VwGH 16.2.2000, 95/15/0046) sowie
- für Beträge gemäß § 99 EStG 1988.

814

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1988). In solchen Fällen dürfen Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und sie sind (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (vgl. zB VwGH 16.2.2000, 95/15/0046).

815

Die Pflicht zur vorrangigen Entrichtung von Abgaben gilt nur für Abfuhrabgaben, nicht jedoch zB für Umsatzsteuer (vgl. zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; VwGH 26.11.1997, 95/13/0111; VwGH 26.7.2000, 95/14/0015), für Dienstgeberbeiträge (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080) und für veranlagte Körperschaftsteuer.

816

Eine Verletzung der Gleichbehandlung von Gläubigern kann sich nicht nur bei Abzahlung bereits bestehender Verbindlichkeiten ergeben, sondern auch bei Barzahlung neuer Materialien (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132) oder laufender Ausgaben, wie zB für Miete (VwGH 25.1.1999, 97/17/0144) und Strom (VwGH 10.9.1998, 96/15/0053). Auch eine vorrangige Entrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen verletzt die Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger (VwGH 16.12.1998, 98/13/0203).

817

Eine Pflichtverletzung liegt auch in einem Mantelzessionsvertrag, durch den das Kreditinstitut begünstigt und andere andrängende Gläubiger (zB Abgabengläubiger) benachteiligt werden. Der Abschluss eines solchen Zessionsvertrages ist dann eine haftungsrelevante Pflichtverletzung, wenn der Vertreter zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses damit rechnen musste, durch die Zession der Forderungen dem Vertretenen seine liquiden Mittel zur Berichtigung von Abgabenschulden zu entziehen (zB VwGH 23.1.1997, [95/15/0120](#)). Ein solcher Vertrag ist dem Vertreter dann vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch eine entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Fall einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden (insbesondere der Abgabenschulden) nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt ist (zB VwGH 22.02.2001, [2000/15/0227](#); VwGH 29.3.2001, [2000/14/0149](#); VwGH 17.12.2009, [2009/16/0092](#); VwGH 29.1.2015, [2011/16/0136](#)).

818

Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (zB VwGH 24.10.2000, [95/14/0090](#); VwGH 29.03.2001, [2000/14/0149](#); VwGH 24.06.2010, [2009/16/0206](#)). Allerdings obliegt dem Vertreter der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (zB VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#); VwGH 23.03.2010, [2010/13/0042](#), 0044). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht (VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#)).

819

Diese erhöhte Mitwirkungspflicht entbindet die Abgabenbehörde nicht von jedweder Ermittlungspflicht (zB VwGH 20.4.1999, 94/14/0147; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Gelingt ein solcher Nachweis nicht, so kann die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabebetrag geltend gemacht werden (zB VwGH 29.03.2001, [2000/14/0149](#); VwGH 23.03.2010, [2007/13/0137](#)).

8.2.4 Verschulden des Vertreters

820

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen nur dann zur Haftungsinanspruchnahme, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgte. Eine bestimmte Schuldform ist hierfür nicht erforderlich (zB VwGH 22.02.2000, [96/14/0158](#); VwGH 07.12.2000, [2000/16/0601](#)). Daher reicht leichte Fahrlässigkeit (zB VwGH 31.10.2000, [95/15/0137](#); VwGH 24.02.2010, [2008/13/0228](#)).

821

Der Vertreter hat darzutun, weshalb er nicht dafür habe Sorge getragen, dass der Vertretene die Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (zB VwGH 29.05.2001, [99/14/0277](#); VwGH 9.8.2001, [98/16/0348](#); VwGH 26.1.2011, [2007/13/0063](#); VwGH 22.4.2015, [2013/16/0208](#); VwGH 19.5.2015, [2013/16/0016](#)). In der Regel wird nämlich nur der Vertreter jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (zB VwGH 29.6.1999, [99/14/0128](#); VwGH 25.2.2010, [2009/16/0246](#), AW 2009/16/0041; VwGH 05.04.2011, [2009/16/0106](#)). Der Vertreter hat für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (zB VwGH 07.9.1990, [89/14/0132](#); VwGH 23.3.2010, [2010/13/0042](#), 0044). Ihm obliegt kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden (VwGH 4.4.1990, [89/13/0212](#); VwGH 27.10.2008, [2005/17/0259](#), 2006/17/0002). Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht entbindet die Abgabenbehörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht (zB VwGH 10.11.1993, [91/13/0181](#); VwGH 20.4.1999, [94/14/0147](#); VwGH 27.4.2005, [2004/14/0030](#)).

822

Hat der Vertreter Dritte mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen betraut, ohne sich weiter darum zu kümmern, ob diese Verpflichtungen auch erfüllt werden, liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung vor (zB VwGH 26.6.2000, [95/17/0612](#)). Kontrollen haben in solchen zeitlichen Abständen zu erfolgen, die es ausschließen, dass dem Vertreter Steuerrückstände verborgen bleiben (zB VwGH 26.5.1998, [97/14/0080](#); VwGH 26.6.2000, [95/17/0612](#)). Dies gilt auch, wenn ein Wirtschaftstreuhänder mit den Abgabenangelegenheiten betraut ist (zB VwGH 22.12.1997, [93/17/0405](#); VwGH 19.11.1998, [98/15/0159](#); VwGH 29.5.2001, [2001/14/0006](#)).

823

Wird ein Vertreter an der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten gehindert, so hat er die Behinderung der Ausübung seiner Funktion abzustellen und – wenn sich dies als erfolglos erweist – sein Funktion niederzulegen. Tut er dies nicht, so ist ihm ein relevantes Verschulden anzulasten. Dies gilt auch dann, wenn sich der Vertreter schon bei der Übernahme der Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnis für einverstanden erklärt und dabei in Kauf genommen hat, dass ihm die Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen unmöglich gemacht wird (zB VwGH 29.06.1999, [98/14/0172](#); VwGH 11.03.2010, [2010/16/0028](#)).

824

Rechtsunkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren (zB VwGH 25.02.2010, [2009/16/0246](#), AW 2009/16/0041); wer trotz Rechtsunkenntnis Erkundigungen unterlässt, handelt zumindest fahrlässig (zB VwGH 29.06.1999, [99/14/0128](#)).

825

Sind bei einer Mehrheit von Vertretern die Aufgaben verteilt, bewirkt dies nicht, dass die nicht mit Abgabenangelegenheiten betrauten Vertreter sich um die Tätigkeit des damit betrauten Vertreters nicht mehr zu kümmern brauchen. Jedem Vertreter obliegt die Überwachung der anderen (vgl. zB VwGH 21.5.1992, 88/17/0216). Der Umfang der Überwachungspflicht hängt von den Umständen des Einzelfalles ab (VwGH 18.11.1991, 90/15/0123).

Eine Geschäftsverteilung kann einen Vertreter exkulpieren, wenn er sich nach Lage des Falles auf den intern für Abgabenangelegenheiten zuständigen Vertreter verlassen durfte. Dies gilt jedoch nicht, wenn für ihn Anlass zur Annahme bestand, dass der intern zuständige Vertreter seinen Aufgaben nicht oder unvollständig nachkommt (VwGH 26.1.1982, 81/14/0083, 81/14/0169).

826

Primär ist der Vertreter zur Haftung heranzuziehen, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist (vgl. zB VwGH 20.9.1996, 94/17/0122; VwGH 25.1.1999, 94/17/0229). Kommen mehrere Vertreter als Haftungspflichtige in Betracht, ist die Ermessensentscheidung, wer von ihnen – allenfalls auch in welchem Ausmaß – in Anspruch genommen wird, im Haftungsbescheid entsprechend zu begründen (zB VwGH 20.9.1996, 94/17/0122; VwGH 24.2.1997, 96/17/0066, AW 96/17/0316).

8.2.5 Kausalität

827

Die Inanspruchnahme der gemäß § 9 BAO bestehenden Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kausal für die Uneinbringlichkeit ist.

Bei schuldhafter Pflichtverletzung darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit ist (zB VwGH 16.12.1999, [97/15/0051](#); VwGH 20.6.2000, [98/15/0084](#); VwGH 30.6.2010, [2007/13/0047](#); VwGH 28.2.2013, [2012/16/0029](#); VwGH 19.5.2015, [2013/16/0016](#)).

8.2.6 (Zeitlicher) Umfang der Haftung

828

Die Vertreterhaftung besteht insbesondere für Abgaben, deren Zahlungstermin (zB Fälligkeitszeitpunkt) in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt. Sie besteht aber auch für noch offene Abgabenschuldigkeiten, deren Zahlungstermin bereits vor der Tätigkeit des betreffenden Vertreters gelegen ist (zB VwGH 12.11.1997, [95/16/0155](#); VwGH 07.12.2000, [2000/16/0601](#); VwGH 20.01.2010, [2009/13/0019](#)).

829

Die Möglichkeit der Geltendmachung der Haftung erlischt nicht dadurch, dass der Vertreter seine Tätigkeit zurücklegt. Entscheidend ist, wann der Haftungstatbestand vom Vertreter verwirklicht ist. Die Geltendmachung der Haftung kann auch nach Beendigung seiner Tätigkeit erfolgen (vgl. zB VwGH 28.10.1998, [97/14/0160](#); VwGH 16.12.1999, [97/15/0051](#)).

Die Haftung kann auch nach Auflösung des Vereines geltend gemacht werden (vgl. zB VwGH 29.6.1999, [98/14/0171](#)).

8.2a Haftung nach § 9a BAO

829a

Die in [§ 9a Abs. 2 BAO](#) normierte Haftung besteht ab 1. Jänner 2013. Sie kommt erstmals für ab diesem Zeitpunkt erfolgte Verletzungen der Pflichten des [§ 9a Abs. 1 BAO](#) in Betracht (zB BFG 12.5.2014, [RV/3100357/2013](#)).

829b

Soweit Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in den [§§ 80 ff BAO](#) bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, haben sie diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden ([§ 9a Abs. 1 BAO](#)).

Solche Personen haften für Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge ihrer Einflussnahme nicht eingebracht werden können.

829c

Die Haftungsbestimmung des [§ 9a Abs. 2 BAO](#) erweitert die Vertreterhaftung ([§ 9 BAO](#)) auf Personen, die entweder faktische Geschäftsführer sind (somit die de facto an der Stelle des Vertreters die abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters bzw. die abgabenrechtlichen Pflichten des Vertretenen erfüllen bzw. verletzen) oder die den Vertreter dahingehend beeinflussen, dass abgabenrechtliche Pflichten verletzt werden.

8.3 Haftung nach § 11 BAO

830

Nach [§ 11 BAO](#) haften bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte, für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden.

Diese Haftung setzt eine rechtskräftige Verurteilung im finanzbehördlichen bzw. im gerichtlichen Finanzstrafverfahren voraus (vgl. VwGH 14.12.1994, 93/16/0011; VwGH 27.1.1999, 98/16/0411). Vor einer solchen Verurteilung darf die Haftung somit nicht geltend gemacht werden.

8.4 Haftung nach § 15 BAO

831

Die Haftung nach [§ 15 BAO](#) besteht ua. dann, wenn nach einem Wechsel in der Person des gesetzlichen Vertreters (zB der nach den Statuten zur Vertretung des Vereins befugten Person) der Vertreter erkennt, dass bereits abgegebene Erklärungen zur Festsetzung von Abgaben (zB Umsatzsteuererklärungen gemäß [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#)) unrichtig oder unvollständig sind oder dass die Einreichung solcher Erklärungen pflichtwidrig unterlassen wurde. Die Haftung für die vorenthaltenen Abgabenbeträge besteht nur dann, wenn der Vertreter den erkannten Verstoß nicht binnen drei Monaten (vom Zeitpunkt der Kenntnis an gerechnet) dem der Abgabenbehörde erster Instanz anzeigt.

832

Haftungsrelevant sind nur Erklärungen, für die eine Verpflichtung zur Einreichung bestand und die zur Festsetzung von Abgaben eingereicht wurden.

Aus § 15 BAO ergibt sich keine Verpflichtung zur Prüfung der Erklärungen. Der Nachweis für das Erkennen der Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der Abgabenerklärung obliegt der Abgabenbehörde.

8.4a Haftung nach § 6a KommStG 1993

832a

Im Unterschied zu [§ 9 BAO](#) ist die nach [§ 6a Abs. 1 KommStG 1993](#) bestehende Vertreterhaftung keine echte, jedoch eine erweiterte Ausfallhaftung (VwGH 26.6.2007, [2006/13/0086](#) sowie BFG 1.4.2016, [RV/7400106/2015](#) zu den gleichlautenden Bestimmungen der §§ 7 Wiener Abgabenordnung und [9 Abs. 5 Wiener Gebrauchsabgabengesetz 1966](#)). Sie besteht insoweit, als Kommunalsteuer infolge schuldhafter Verletzung abgabenrechtlicher oder sonstiger Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

832b

Solche Schwierigkeiten sind nach der Judikatur des VfGH (VfGH 4.12.1995, [B 1404/95](#)) nur erhebliche Schwierigkeiten, die in ihrer Intensität so geartet sind wie die Schwierigkeiten, die sich für das Einbringen der Abgabeforderungen im Falle der Konkurseröffnung ergeben. Daher kommt die Heranziehung zur Haftung nicht bereits bei geringen Schwierigkeiten, etwa bei subjektiver Zahlungsunwilligkeit in Betracht.

832c

Die Haftung nach [§ 6a Abs. 3 KommStG 1993](#) ist im Unterschied zu [§ 9a BAO](#) keine echte, allerdings eine erweiterte Ausfallhaftung. Sie besteht für Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge der Einflussnahme von Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen sowie der in [§§ 80 ff BAO](#) bezeichneten Vertreter nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

832d

Im Ermessen liegt die Inanspruchnahme persönlich Haftender auch dann, wenn mehrere Personen (zB Vertreter und tatsächlich Einfluss nehmende Personen) den Haftungstatbestand verwirklicht haben. Daher liegt es auch im (begründungspflichtigen) Ermessen, welche der Haftungspflichtigen für den gesamten Haftungsbetrag (bzw. welche Personen für welche Teilbeträge) mit Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Bei der Ermessensübung sind ua. der Grad des Verschuldens (der haftungspflichtigen Person) sowie ihre wirtschaftlichen Verhältnisse (somit die Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen) zu berücksichtigen.

8.5 Geltendmachung der Haftungen

8.5.1 Ermessen

833

Die Geltendmachung persönlicher Haftungen hat mit Haftungsbescheid ([§ 224 BAO](#)) zu erfolgen. Sie liegt im Ermessen der für die Einhebung der betreffenden Abgabe zuständigen

Abgabenbehörde (vgl. zB VwGH 28.10.2009, [2007/15/0100](#); VwGH 25.03.2010, [2009/16/0104](#); VwGH 16.10.2014, [Ro 2014/16/0066](#)).

Im Ermessen liegt,

- ob die Haftung geltend gemacht wird,
- gegen wen sie geltend gemacht wird (wenn die Haftungsvoraussetzungen bei mehreren Personen verwirklicht sind),
- in welchem Ausmaß dies erfolgt (für den gesamten offenen Betrag oder lediglich für einen Teilbetrag).

834

Bei der Ermessensübung sind beispielsweise zu berücksichtigen

- der Grundsatz der Subsidiarität (Nachrangigkeit) von Haftungen (vgl. zB VwGH 23.04.1992, [90/16/0196](#); VwGH 28.10.2009, [2007/15/0100](#)),
- der Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl. zB Art. 126b Abs. 5 B-VG), daher ob der haftungsgegenständliche Betrag nur geringfügig ist und ob er beim Haftungspflichtigen einbringlich wäre,
- der Grundsatz von Treu und Glauben, etwa der Umstand, dass sich der Abfuhrverpflichtete erlassgetreu verhalten hat (vgl. zB VwGH 27.08.2008, [2006/15/0057](#)),
- die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen (VwGH 24.9.1993, 93/17/0055; VwGH 4.11.1994, 94/16/0169, AW 94/16/0029; VwGH 30.3.2000, 97/16/0189),
- Unbilligkeiten angesichts lange verstrichener Zeit (vgl. VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), 91/13/0038; VwGH 16.10.2014, [Ro 2014/16/0066](#)).

835

Bei der Vertreterhaftung (§ 9 BAO) ist auch ein Mitverschulden der Abgabenbehörde an der Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabenschuld zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.6.1982, 81/15/0100; VwGH 26.4.1989, 89/14/0065).

Die Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) von Haftungsbescheiden hat nicht nur das Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen darzulegen, sondern auch die Ermessensübung zu begründen (vgl. zB VwGH 24.2.1997, 96/17/0066, AW 96/17/0316).

8.5.2 Einhebungsverjährung

836

Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme und daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist ([§ 238 BAO](#)) zulässig (zB VwGH 24.06.2010, [2010/16/0014](#); VwGH 22.4.2015, [2013/16/0123](#)).

Diese Frist beträgt fünf Jahre (nach Ablauf des Jahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist). Die Einhebungsverjährungsfrist endet (nach § 238 Abs. 1 BAO) keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

837

Die Einhebungsverjährungsfrist wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Dazu gehören etwa Mahnungen, Vollstreckungsmaßnahmen und Bewilligungen von Zahlungserleichterungen.

Näheres zur Einhebungsverjährung siehe Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE Abschnitt 21.).

8.5.3 Haftungsbescheid

8.5.3.1 Zustellung

838

Die Zustellung von Haftungsbescheiden hat mit Zustellnachweis zu erfolgen. Eine Zustellung zu eigenen Händen wird vielfach nicht erforderlich sein (vgl. zB VwGH 27.11.2000, 2000/17/0100).

Ist eine Zustellungsbevollmächtigung im Haftungsverfahren ausgewiesen, wird in der Regel die Zustellung an den Bevollmächtigten zu erfolgen haben. Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist zwar eine im Einhebungsverfahren ergehende Erledigung im Sinn des § 103 Abs. 1 BAO, sodass trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung eine Zustellung unmittelbar an den Vollmachtgeber zulässig wäre, doch wird dies im Allgemeinen nicht zweckmäßig (im Sinn des § 103 Abs. 1 BAO) sein.

839

Maßgebend ist, ob die Zustellungsbevollmächtigung im Haftungsverfahren besteht. Der Umstand, dass im Einkommensteuerverfahren des Einkommensteuerpflichtigen eine Zustellungsbevollmächtigung ausgewiesen ist, erlaubt nicht die Zustellung von Abgaben des Vereins betreffenden Haftungsbescheiden an den im Einkommensteuerverfahren ausgewiesenen Vollmachthaber.

8.5.3.2 Akzessorietät der Haftung

840

Haftungsbescheide sind rechtswidrig, wenn sie nach Erlöschen des betreffenden Abgabenanspruches (zB durch Entrichtung, Löschung oder Nachsicht) ergehen. Daher ist

etwa eine Lohnsteuer betreffende Haftungsinanspruchnahme nicht mehr zulässig, wenn der betreffende Abgabebetrag nach Veranlagung (§ 41 EStG 1988) des Arbeitnehmers entrichtet wurde (vgl. VwGH 13.9.1972, 2218/71; VwGH 10.4.1985, 84/13/0004).

841

Durch die Bestätigung eines Sanierungsplanes über das Vermögen des Vertretenen erlöschen zwar gegenüber dem Vertretenen die über die Quote hinausgehenden Abgabenschuldigkeiten. Dies wirkt jedoch nicht gegenüber dem (zB gemäß § 9 BAO) Haftungspflichtigen (zB VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#); VwGH 24.01.2000, [96/17/0404](#); VwGH 27.09.2000, [95/14/0056](#)). Daher steht die Rechtskraft der Bestätigung eines Sanierungsplanes über das Vermögen des Vereins der Geltendmachung von Haftungsansprüchen (etwa bei der Vertreterhaftung gegenüber dem Vertreter) nicht entgegen.

842

Die Haftungsgeltendmachung setzt nicht voraus, dass die Bescheide über den Abgabeananspruch, welche die Grundlage für den Haftungsbescheid bilden, bereits formell rechtskräftig geworden sind (VwGH 20.06.2000, [98/15/0084](#); VwGH 29.03.2007, [2005/15/0015](#)).

Haftungsinanspruchnahmen setzen zwar voraus, dass die betreffenden Abgabeanprüche bereits entstanden (im Sinn des [§ 4 BAO](#)) sind, jedoch nicht, dass diese Ansprüche gegenüber dem Primärschuldner geltend gemacht worden sind (zB VwGH 30.03.2000, [99/16/0141](#); VwGH 19.04.2007, [2005/15/0129](#); VwGH 10.05.2010, [2009/16/0226](#)). Dies ergibt sich ua. aus [§ 224 Abs. 3 BAO](#).

8.5.3.3 Parteiengehör

843

Der Grundsatz des Parteiengehörs ist auch im Haftungsverfahren zu beachten (VwGH 24.5.1984, 84/17/0010).

Nach § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien (somit auch den Haftungspflichtigen) Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Nach § 183 Abs. 4 BAO ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides (somit etwa des Haftungsbescheides) Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Hierbei ist den Parteien nicht nur das Ergebnis von Beweisaufnahmen (zB Inhalt einer Zeugenaussage), sondern auch die Beweisquelle, somit etwa die Identität von

Auskunftspersonen und Zeugen (VwGH 18.10.1988, [88/14/0092](#)) bekannt zu geben. Das Ergebnis der Beweiswürdigung muss der Partei vor Bescheiderlassung nicht zur Kenntnis gebracht werden (vgl. zB VwGH 16.12.2003, [2002/15/0189](#); VwGH 28.10.2010, [2006/15/0301](#)).

8.5.3.4 Inhalt des Haftungsbescheides

844

Haftungsbescheide haben (nach § 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO) einen Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die die Haftungspflicht begründet, zu enthalten.

Der Haftungspflichtige ist im Haftungsbescheid aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einem Monat zu entrichten (§ 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

845

Die Monatsfrist ist eine Fälligkeitsfrist bzw. (bei Abfuhrabgaben) eine Nachfrist. Wegen des zweifachen Beschwerderechtes des [§ 248 BAO](#) (Beschwerde gegen den Haftungsbescheid und gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch) ist dem Haftungspflichtigen der Inhalt des Bescheides über den Abgabenanspruch (zB Abgabenbescheid) zur Kenntnis zu bringen. Zweckmäßigerweise hat dies durch Übersendung einer Ablichtung (eines Ausdruckes) dieses Bescheides zu erfolgen.

846

Die Begründung ([§ 93 Abs. 3 lit. a BAO](#)) des Haftungsbescheides hat das Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen darzulegen (bei der Haftung nach [§ 9 BAO](#) daher ua. die für die Uneinbringlichkeit sprechenden Umstände). Weiters sind die für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen darzustellen (vgl. zB VwGH 06.08.1996, [92/17/0186](#); VwGH 21.10.1999, [97/15/0088](#); VwGH 25.03.2010, [2009/16/0104](#)).

8.5.3.5 Rechtsschutz

847

Nach [§ 248 BAO](#) kann der Haftungspflichtige nicht nur den Haftungsbescheid mit Beschwerde anfechten, sondern (innerhalb der für den Haftungsbescheid maßgeblichen Beschwerdefrist) auch den Bescheid über den Abgabenanspruch.

Solche Bescheide über den Abgabenanspruch sind vor allem Abgabenbescheide (§ 198 BAO) und Haftungsbescheide (zB an den Verein als Arbeitgeber gerichteter Lohnsteuerhaftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988).

848

Aus diesem Beschwerderecht ergibt sich ein Rechtsanspruch des Haftungspflichtigen, ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides über den haftungsgegenständlichen

Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen (zB VwGH 18.3.1994, [92/17/0003](#)), und zwar insbesondere über den Grund und die Höhe dieses Abgabenanspruches (vgl. zB VwGH 25.7.1990, [88/17/0235](#)).

Wird dem Haftungspflichtigen anlässlich der Zustellung des Haftungsbescheides nicht auch der Inhalt dieses Bescheides (in der Regel durch Übersendung einer Ablichtung oder eines Ausdruckes) bekannt gegeben, hat er das Recht, diese Bekanntgabe zu beantragen. Ein solcher Antrag auf Mitteilung des dem Haftungspflichtigen noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches hemmt (nach [§ 245 Abs. 2 BAO](#)) die Beschwerdefrist. Diese Hemmung beginnt (nach [§ 245 Abs. 4 BAO](#)) mit dem Tag der Einbringung des Antrages und endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung zugestellt wird.

849

Wird die Haftung geltend gemacht, ohne dass vorher ein an den Primärschuldner gerichteter Bescheid über den Abgabenanspruch erlassen wurde, ist in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid auch die Höhe des Abgabenanspruches anfechtbar (vgl. zB VwGH 17.12.1996, [94/14/0148](#); VwGH 30.03.2006, [2003/15/0125](#)).

Werden sowohl der Haftungsbescheid als auch der Bescheid über den Abgabenanspruch mit Beschwerde angefochten, ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid abzusprechen (zB VwGH 24.3.2009, [2006/13/0156](#); VwGH 24.2.2010, [2006/13/0112](#); VwGH 27.1.2011, [2010/16/0258](#); VwGH 18.3.2013, [2012/16/0049](#)). Eine Verbindung der beiden Beschwerden gemäß [§ 267 BAO](#) ist nicht zulässig (vgl. zB VwGH 11.5.2000, [2000/16/0347](#); VwGH 28.6.2001, [2000/16/0886](#)).

850

Wird der Haftungsbescheid mit Beschwerdevorentscheidung ([§ 263 BAO](#)), mit Beschluss ([§ 278 BAO](#)) oder mit Erkenntnis ([§ 279 BAO](#)) aufgehoben, so wird die Beschwerde gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch unzulässig. Sie ist daher als unzulässig geworden gemäß [§ 260 Abs. 1 lit. a BAO](#) zurückzuweisen (vgl. VwGH 14.10.1981, [81/13/0081](#)); dies gilt auch dann, wenn die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht meritorisch, sondern mit einer Formalentscheidung erledigt wird.

8.5.3.6 Akteneinsicht (§ 90 BAO)

851

Nach § 90 BAO hat die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gestatten, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich ist.

Den Anspruch auf Akteneinsicht hat grundsätzlich auch der Haftungspflichtige. Sein Anspruch bezieht sich nicht nur auf die ihn betreffenden Akten (Aktenteile) des Haftungsverfahrens, sondern auch auf Akten (Aktenteile) des Primärschuldners. Letzteres aber nur soweit dies im abgabenrechtlichen Interesse des Haftungspflichtigen liegt. Dies betrifft etwa die Einsichtnahme um festzustellen, ob der haftungsgegenständliche Betrag tatsächlich noch nicht entrichtet wurde oder ob die Einhebungsverjährung unterbrechende Amtshandlungen (§ 238 Abs. 2 BAO) aktenkundig sind. Auch die Einsicht in die für die Höhe des Abgabenspruches maßgeblichen Unterlagen (zB vom Eigenschuldner eingereichte Abgabenerklärungen einschließlich Beilagen) kann im abgabenrechtlichen Interesse des Haftungspflichtigen sein (etwa bei Anfechtung des Bescheides über den Abgabenspruch zB des Körperschaftsteuerbescheides).

8.5.4 Einhebung des Haftungsbetrages

8.5.4.1 Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO)

852

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung von Abgaben zu begegnen, kann die Abgabenbehörde einen Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO) erlassen.

Dies ist gegenüber einem (nicht abfuhrpflichtigen) Haftungspflichtigen erst ab Erlassung des Haftungsbescheides hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgabe zulässig.

Sicherstellungsaufträge dürfen bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) erlassen werden; sie sind daher gegenüber dem Haftungspflichtigen nur bis zum Ablauf der mit Zustellung des Haftungsbescheides beginnenden, einen Monat betragenden Zahlungsfrist (Fälligkeitsfrist bzw. Nachfrist) zulässig (vgl. zB VwGH 11.12.1996, 96/13/0048).

853

Eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung (im Sinn des [§ 232 BAO](#)) liegt vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (zB VwGH 27.8.1998, [98/13/0062](#); VwGH 29.3.2006, [2004/14/0045](#); VwGH 30.9.2015, [2012/15/0174](#)).

Solche Umstände liegen insbesondere bei drohendem Insolvenzverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte, bei Vermögensverschleppung und bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung vor (vgl. zB VwGH 17.12.1996, [95/14/0130](#); VwGH 29.3.2006, [2004/14/0045](#); VwGH 30.9.2015, [2012/15/0174](#)).

Siehe ergänzend RAE Abschnitt 18.

8.5.4.2 Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO)

854

Auf Ansuchen des Abgabepflichtigen kann die Abgabenbehörde (nach § 212 Abs. 1 BAO) die Abgaben stunden oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgabe durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Derartige Zahlungserleichterungen können auch dem mit Haftungsbescheid in Anspruch Genommenen bewilligt werden.

Nach Maßgabe des [§ 212 Abs. 2 BAO](#) haben zeitgerecht eingebrachte Ansuchen um Zahlungserleichterungen sowie Bewilligungen von Zahlungserleichterungen Stundungszinsen zur Folge (Höhe: pro Jahr 4,5% über dem Basiszinssatz für Bundesabgaben; für Landes- und Gemeindeabgaben 6% pro Jahr).

Randzahl 855: *derzeit frei*

8.5.4.3 Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO)

856

Der mit Haftungsbescheid in Anspruch genommene Haftungspflichtige kann nach Maßgabe des [§ 212a BAO](#), wenn er den Haftungsbescheid und/oder den Bescheid über den Abgabensanspruch mit Beschwerde angefochten hat, einen Zahlungsaufschub (Aussetzung der Einhebung) hinsichtlich des strittigen Abgabebetrages beantragen.

Die Aussetzung ist nach § 212a Abs. 2 BAO insbesondere nicht zu bewilligen,

- soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint sowie
- wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

857

Soweit sich der strittige Betrag im Beschwerdeverfahren als rechtmäßig erweist, haben Anträge auf Aussetzung der Einhebung sowie die Bewilligung der Aussetzung Aussetzungszinsen (nach Maßgabe des [§ 212a Abs. 9 BAO](#)) zur Folge. Die Aussetzungszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz – für Bundesabgaben; für Landes- und Gemeindeabgaben 3% pro Jahr.

Zur Aussetzung der Einhebung siehe ergänzend RAE Abschnitt 4 (zu § 212a BAO).

8.5.4.4 Widmung bei Zahlung des Haftungsbetrages (§ 214 Abs. 7 BAO)

858

Nach § 214 Abs. 7 BAO kann der Haftungspflichtige bei Zahlung des Haftungsbetrages auf dem Zahlungsbeleg eine Widmung (Verweis auf den Haftungsbescheid) verfügen.

Dies ist für den Fall der nachträglichen Herabsetzung des Haftungsbetrages zweckmäßig. Gewidmete Beträge sind nämlich auf die haftungsgegenständliche Abgabe (auf Rechnung des in Anspruch genommenen Haftungspflichtigen) zu verrechnen. Soweit eine nachträgliche Minderung des Haftungsbetrages (durch Abänderung oder Aufhebung des maßgeblichen Haftungsbescheides oder des betreffenden Bescheides über den Abgabenanspruch) dazu führt, dass die für seine Rechnung zu verrechnenden Beträge die Abgaben, für die er in Anspruch zu nehmen war, übersteigt, ist der übersteigenden Betrag durch Umbuchung aus der Verbuchung der Gebarung (auf dem Abgabenkonto des Vertretenen) herauszulösen. Das sich hieraus ergebende Guthaben ist nach Maßgabe des § 239 BAO (an den Haftungspflichtigen) auf Antrag oder von Amts wegen zurückzuzahlen.

859

Eine Verrechnungsweisung ([§ 214 Abs. 4 BAO](#)) des Haftungspflichtigen hat auch die Wirkung einer Widmung im Sinn des [§ 214 Abs. 7 BAO](#).

8.5.4.5 Säumniszuschläge (§ 217 BAO)

860

Werden die haftungsgegenständlichen Abgaben nicht bis zum Ablauf der Zahlungsfrist entrichtet, sind nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge verwirkt.

Solche Säumniszuschläge sind gegebenenfalls auch gegenüber dem Haftungspflichtigen festzusetzen (allerdings nur – weil für denselben Abgabenanspruch eine mehrfache Säumniszuschlagsvorschrift unzulässig ist – soweit keine Säumniszuschläge gegenüber dem Primärschuldner verwirkt sind).

861

Der Haftungspflichtige ist hinsichtlich ihm gegenüber entstandener Ansprüche auf Säumniszuschläge berechtigt, nach [§ 217 Abs. 7 oder 9 BAO](#) eine Nichtfestsetzung oder Herabsetzung von Säumniszuschlägen bzw. eine Aufhebung von Säumniszuschlagsbescheiden zu beantragen.

Der Antrag auf Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen kann übrigens auch vor Erlassung der Säumniszuschlagsbescheide gestellt werden. Er kann daher beispielsweise bereits in der Schlussbesprechung einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) eingebracht werden. Ist er gerechtfertigt, so hat die Festsetzung der betreffenden Säumniszuschläge zu unterbleiben.

861a

[§ 217 Abs. 7 BAO](#) betrifft den Fall, dass kein grobes Verschulden an der Säumnis bei der Nichtentrichtung bzw. der verspäteten Entrichtung der Abgabenschuldigkeit vorliegt.

Grobes Verschulden liegt vor, wenn das Verschulden nicht mehr als leichte Fahrlässigkeit anzusehen ist. Eine (lediglich) leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (zB VwGH 20.5.2010, [2008/15/0305](#); VwGH 6.4.2016, [Ro 2016/16/0007](#)).

(Grobem) Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten ist Verschulden des Parteienvertreters bzw. des Organs einer juristischen Person. Ist die Fristversäumung auf Verhalten des Arbeitnehmers der Partei oder eines Boten zurückzuführen, so ist deren Verschulden bedeutungslos. Entscheidend ist diesfalls, ob der Partei selbst (ihrem Organ, ihrem Vertreter) ein grobes Verschulden (insbesondere grobes Auswahl- oder Kontrollverschulden) anzulasten ist (vgl. zB VwGH 20.5.2010, [2008/15/0305](#); VwGH 6.4.2016, [Ro 2016/16/0007](#)).

Bedient sich ein Abgabepflichtiger für die Überweisung einer Abgabe eines in der Regel verlässlichen Kreditinstituts und führt dieses Kreditinstitut die Überweisung verspätet durch, so liegt kein grobes Verschulden des Abgabepflichtigen vor.

Werden Selbstberechnungsabgaben (zB Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge, Kommunalsteuer, Umsatzsteuervorauszahlungen) zeitgerecht in der selbst berechneten Höhe entrichtet, erweist sich aber die Selbstberechnung als nicht richtig, so ist für [§ 217 Abs. 7 BAO](#) ausschlaggebend, ob die Unrichtigkeit der Selbstberechnung grob verschuldet war. Dies wird nicht der Fall sein, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde gelegen ist (VwGH 6.4.2016, [Ro 2016/16/0007](#)). Daher wird grundsätzlich kein grobes Verschulden anzunehmen sein, wenn der Selbstberechnung eine Rechtsauskunft der für die Erhebung der betreffenden Abgabe zuständigen Abgabenbehörde zugrunde liegt.

862

[§ 217 Abs. 8 BAO](#) gilt bei nachträglicher Herabsetzung der für den Säumniszuschlag maßgeblichen Abgabenschuld (zB durch den Haftungsbescheid oder den Bescheid über den Abgabeananspruch betreffende stattgebende Beschwerdeerledigung).

863

[§ 217 Abs. 9 BAO](#) ist anwendbar im Fall der nachträglichen rückwirkenden Zuerkennung oder Verlängerung von Zahlungsfristen (zB bei Stattgabe einer Beschwerde gegen die Abweisung eines Stundungsansuchens oder bei Änderung des Fälligkeitszeitpunktes in einer den Haftungsbescheid betreffenden Beschwerdeverentscheidung).

864

Diese Anträge sind innerhalb der den Säumniszuschlag betreffenden Frist der Bemessungsverjährung zu stellen. Der Antrag kann auch in der Beschwerde gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (zB UFS 31.08.2007, RV/0156-K/06); ebenso etwa im Vorlageantrag (UFS 28.03.2011, RV/0108-L/10). Wird der Antrag vor Erledigung der Beschwerde gestellt, so ist er bei der Sachentscheidung über die Beschwerde (zB stattgebende Beschwerdeverentscheidung) zu berücksichtigen. Ein gesonderter bescheidmäßiger Abspruch über den Antrag hat nur dann zu erfolgen, wenn keine meritorische Beschwerdeerledigung in Betracht kommt (zB weil die Beschwerde nicht fristgerecht eingebracht wurde) bzw. wenn keine Beschwerde (vor Abspruch über den Antrag) eingebracht wurde.

865

Die Antragsrechte nach [§ 217 Abs. 7 und 9 BAO](#) stehen dem Haftungspflichtigen auch dann zu, wenn die Säumniszuschläge gegenüber dem Primärschuldner vorgeschrieben wurden und der Haftungsbescheid (dem [§ 7 Abs. 2 BAO](#) zufolge) auch die betreffenden Säumniszuschläge umfasste.

9 Anhang

9.1 Musterstatuten und Formulare

9.1.1 Musterstatuten

866

Verwendung der Musterstatuten:

Bitte löschen Sie jeweils das Nichtzutreffende im Text, ergänzen Sie den Text an den vorgesehenen Stellen und löschen Sie dann die Fußnoten und Hinweise. Damit der Verein „offiziell“ entsteht, ist die Vereinsgründung bei der zuständigen Vereinsbehörde mit einem Exemplar der beschlossenen Statuten anzuzeigen. Nach der erfolgreichen Anmeldung bei der Vereinsbehörde hat die Anmeldung beim zuständigen Finanzamt durch den Vereinsvorstand zu erfolgen, wenn durch den Verein steuerlich relevante Vorgänge verwirklicht werden sollen (§ 120 BAO). Dazu ist das Formular „Fragebogen für Vereine (Verf 15a)“ (Download im BMF-Portal www.bmf.gv.at unter „Tools - Formulare“) mit den dort angeführten Unterlagen einzureichen.

Die nicht erfolgte Anmeldung beim Finanzamt bewahrt einen Verein nicht vor einer allfälligen (auch rückwirkenden) Besteuerung. Steuerbegünstigungen und eventuelle Steuerpflichten des Vereins hängen gemäß den einschlägigen Gesetzesregelungen (siehe insbes. die §§ 34 ff BAO), vom Vereinszweck, vom sonstigen Inhalt der Statuten und von der tatsächlichen Geschäftsführung ab.

866a

Dieser Statutenvorschlag ist ein aus der Sicht der finanzamtlichen Praxis erstellter Vorschlag, der auf dem Statutenvorschlag des Bundesministeriums für Inneres (BMI; www.bmi.gv.at) basiert. Es werden damit durch die Finanzverwaltung keine über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehenden Rechte oder Pflichten begründet. Vorrangig beachten Sie bitte die aktuellen gesetzlichen Vorgaben. Zwingend notwendig sind nur die vom Vereinsgesetz vorgeschriebenen Angaben. Die aus abgabenrechtlicher Sicht unabdingbaren zusätzlichen Aussagen zur Erlangung der Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) und die Abweichungen vom Statutenvorschlag des BMI sind durch Kursivtext gekennzeichnet. Die Verwendung von Musterstatuten ersetzt nicht eine im Einzelfall eventuell nötige Einschaltung von einschlägig rechtskundigem Beistand bei der Vereinsgründung, insbesondere, falls Änderungen im Statutentext notwendig bzw. gewünscht sind.

Sämtliche Bezeichnungen des Textes verstehen sich geschlechtsneutral, auch wenn fallweise zur besseren Lesbarkeit nur eine Geschlechterform gewählt wurde.

867

Vereinsstatuten¹

§ 1: Name, Sitz und Tätigkeitsbereich

(1) Der Verein führt den Namen

„.....“.

(2) Er hat seinen Sitz in und erstreckt seine Tätigkeit auf²

.....

(3) Die Errichtung von Zweigvereinen ist / ist nicht beabsichtigt. (*Nichtzutreffendes streichen*)

§ 2: Zweck

Der Verein, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist, bezweckt (Hinweis: Bitte fügen Sie hier eine klare und vollständige Umschreibung des begünstigten Vereinszwecks ein.)³

.....
.....
.....
.....

§ 3: Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks

(1) *Der Vereinszweck soll durch die in den Abs. 2 und 3 angeführten Tätigkeiten und finanziellen Mittel erreicht werden.*

(2) *Für die Verwirklichung des Vereinszweckes vorgesehene Tätigkeiten sind⁴*

a)

b)

c)

d)

e)

f)

g)

- h) Einrichtung einer Website und/oder sonstiger elektronischer Medien*
- i) Herausgabe von Publikationen*
- j) Versammlungen*
- k) Diskussionsabende und Vorträge*
- l) Wanderungen*
- m) Einrichtung einer Bibliothek*

(3) Die erforderlichen finanziellen Mittel sollen aufgebracht werden durch⁵:

- a) Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträge*
- b) Subventionen und Förderungen*
- c) Spenden, Sammlungen, Vermächtnisse und sonstige Zuwendungen*
- d) Vermögensverwaltung (zB Zinsen, sonstige Kapitaleinkünfte, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung usw.)*
- e) Erträge aus Vereinsveranstaltungen*
- f) Sponsorgelder*
- g) Werbeeinnahmen*
- h) Erträge aus unternehmerischen Tätigkeiten des Vereines (Hinweis: Bitte die geplanten „Unternehmungen“ benennen: zum Beispiel: Erträge aus dem Betrieb einer gastronomischen Einrichtung, aus Errichtung und Betrieb eines Museums/Theaters, aus Errichtung und Betrieb eines Sportplatzes uä.)*
- i)*
- j)*
- k)*

§ 4: Arten der Mitgliedschaft

(1) Die Mitglieder des Vereins gliedern sich in ordentliche, außerordentliche und Ehrenmitglieder.

(2) Ordentliche Mitglieder sind jene, die sich voll an der Vereinsarbeit beteiligen.

Außerordentliche Mitglieder sind solche, die die Vereinstätigkeit vor allem durch Zahlung eines für sie festgesetzten Mitgliedsbeitrags fördern. Ehrenmitglieder sind Personen, die hierzu wegen besonderer Verdienste um den Verein ernannt werden.

§ 5: Erwerb der Mitgliedschaft

- (1) Mitglieder des Vereins können alle physischen Personen, die⁶
.....
....., sowie juristische Personen werden.
- (2) Über die Aufnahme von ordentlichen und außerordentlichen Mitgliedern entscheidet der Vorstand. Die Aufnahme kann ohne Angabe von Gründen verweigert werden.
- (3) Bis zur Entstehung des Vereins erfolgt die vorläufige Aufnahme von ordentlichen und außerordentlichen Mitgliedern durch die Vereinsgründer, im Fall eines bereits bestellten Vorstands durch diesen. Diese Mitgliedschaft wird erst mit Entstehung des Vereins wirksam. Wird ein Vorstand erst nach Entstehung des Vereins bestellt, erfolgt auch die (definitive) Aufnahme ordentlicher und außerordentlicher Mitglieder bis dahin durch die Gründer des Vereins.
- (4) Die Ernennung zum Ehrenmitglied erfolgt auf Antrag des Vorstands durch die Generalversammlung.

§ 6: Beendigung der Mitgliedschaft

- (1) Die Mitgliedschaft erlischt durch Tod, bei juristischen Personen durch Verlust der Rechtspersönlichkeit, durch freiwilligen Austritt und durch Ausschluss.
- (2) Der Austritt kann nur zum⁷
..... erfolgen. Er muss dem Vorstand mindestens Monat/e vorher schriftlich mitgeteilt werden. Erfolgt die Anzeige verspätet, so ist sie erst zum nächsten Austrittstermin wirksam. Für die Rechtzeitigkeit ist das Datum der Postaufgabe maßgeblich.
- (3) Der Vorstand kann ein Mitglied ausschließen, wenn dieses trotz zweimaliger schriftlicher Mahnung unter Setzung einer angemessenen Nachfrist länger als sechs Monate mit der Zahlung der Mitgliedsbeiträge im Rückstand ist. Die Verpflichtung zur Zahlung der fällig gewordenen Mitgliedsbeiträge bleibt hiervon unberührt.
- (4) Der Ausschluss eines Mitglieds aus dem Verein kann vom Vorstand auch wegen grober Verletzung anderer Mitgliedspflichten und wegen unehrenhaften Verhaltens verfügt werden.
- (5) Die Aberkennung der Ehrenmitgliedschaft kann aus den im Abs. 4 genannten Gründen von der Generalversammlung über Antrag des Vorstands beschlossen werden.

§ 7: Rechte und Pflichten der Mitglieder

- (1) Die Mitglieder sind berechtigt, an allen Veranstaltungen des Vereins teilzunehmen und die Einrichtungen des Vereins zu beanspruchen. Das Stimmrecht in der Generalversammlung sowie das aktive und passive Wahlrecht steht nur den ordentlichen und den Ehrenmitgliedern zu.
- (2) Jedes Mitglied ist berechtigt, vom Vorstand die Ausföhlung der Statuten zu verlangen.
- (3) Mindestens ein Zehntel der Mitglieder kann vom Vorstand die Einberufung einer Generalversammlung verlangen.
- (4) Die Mitglieder sind in jeder Generalversammlung vom Vorstand über die Tätigkeit und finanzielle Gebarung des Vereins zu informieren. Wenn mindestens ein Zehntel der Mitglieder dies unter Angabe von Gründen verlangt, hat der Vorstand den betreffenden Mitgliedern eine solche Information auch sonst binnen vier Wochen zu geben.
- (5) Die Mitglieder sind vom Vorstand über den geprüften Rechnungsabschluss (Rechnungslegung) zu informieren. Geschieht dies in der Generalversammlung, sind die Rechnungsprüfer einzubinden.
- (6) Die Mitglieder sind verpflichtet, die Interessen des Vereins nach Kräften zu fördern und alles zu unterlassen, wodurch das Ansehen und der Zweck des Vereins Abbruch erleiden könnte. Sie haben die Vereinsstatuten und die Beschlüsse der Vereinsorgane zu beachten. Die ordentlichen und außerordentlichen Mitglieder sind zur pünktlichen Zahlung der Beitrittsgebühr und der Mitgliedsbeiträge in der von der Generalversammlung beschlossenen Höhe verpflichtet.

§ 8: Vereinsorgane

Organe des Vereins sind die Generalversammlung (§§ 9 und 10), der Vorstand (§§ 11 bis 13), die Rechnungsprüfer (§ 14) und das Schiedsgericht (§ 15).

§ 9: Generalversammlung

- (1) Die Generalversammlung ist die „Mitgliederversammlung“ im Sinne des Vereinsgesetzes 2002. Eine ordentliche Generalversammlung findet⁸ statt.
- (2) Eine außerordentliche Generalversammlung findet auf
 - a. Beschluss des Vorstands oder der ordentlichen Generalversammlung,
 - b. schriftlichen Antrag von mindestens einem Zehntel der Mitglieder,
 - c. Verlangen der Rechnungsprüfer (§ 21 Abs. 5 erster Satz VereinsG),

- d. Beschluss der/eines Rechnungsprüfer/s (§ 21 Abs. 5 zweiter Satz VereinsG, § 11 Abs. 2 dritter Satz dieser Statuten),
- e. Beschluss eines gerichtlich bestellten Kurators (§ 11 Abs. 2 letzter Satz dieser Statuten)

binnen vier Wochen statt.

- (3) Sowohl zu den ordentlichen wie auch zu den außerordentlichen Generalversammlungen sind alle Mitglieder mindestens zwei Wochen vor dem Termin schriftlich, mittels Telefax oder per E-Mail (an die vom Mitglied dem Verein bekanntgegebene Fax-Nummer oder E-Mail-Adresse) einzuladen. Die Anberaumung der Generalversammlung hat unter Angabe der Tagesordnung zu erfolgen. Die Einberufung erfolgt durch den Vorstand (Abs. 1 und Abs. 2 lit. a – c), durch die/einen Rechnungsprüfer (Abs. 2 lit. d) oder durch einen gerichtlich bestellten Kurator (Abs. 2 lit. e).
- (4) Anträge zur Generalversammlung sind mindestens drei Tage vor dem Termin der Generalversammlung beim Vorstand schriftlich, mittels Telefax oder per E-Mail einzureichen.
- (5) Gültige Beschlüsse – ausgenommen solche über einen Antrag auf Einberufung einer außerordentlichen Generalversammlung – können nur zur Tagesordnung gefasst werden.
- (6) Bei der Generalversammlung sind alle Mitglieder teilnahmeberechtigt. Stimmberechtigt sind nur die ordentlichen und die Ehrenmitglieder. Jedes Mitglied hat eine Stimme. Juristische Personen werden durch eine(n) Bevollmächtigte(n) vertreten. Die Übertragung des Stimmrechts auf ein anderes Mitglied im Wege einer schriftlichen Bevollmächtigung ist zulässig.
- (7) Die Generalversammlung ist ohne Rücksicht auf die Anzahl der Erschienenen beschlussfähig.
- (8) Die Wahlen und die Beschlussfassungen in der Generalversammlung erfolgen in der Regel mit einfacher Mehrheit der abgegebenen gültigen Stimmen. Beschlüsse, mit denen das Statut des Vereins geändert oder der Verein aufgelöst werden soll, bedürfen jedoch einer qualifizierten Mehrheit von zwei Dritteln der abgegebenen gültigen Stimmen.
- (9) Den Vorsitz in der Generalversammlung führt der/die Obmann/Obfrau, in dessen/deren Verhinderung sein/e/ihr/e Stellvertreter/in. Wenn auch diese/r verhindert ist, so führt das an Jahren älteste anwesende Vorstandsmitglied den Vorsitz.

§ 10: Aufgaben der Generalversammlung

Der Generalversammlung sind folgende Aufgaben vorbehalten:

- a) Beschlussfassung über den Voranschlag;
- b) Entgegennahme und Genehmigung des Rechenschaftsberichts und des Rechnungsabschlusses unter Einbindung der Rechnungsprüfer;
- c) Wahl und Enthebung der Mitglieder des Vorstands und der Rechnungsprüfer;
- d) Genehmigung von Rechtsgeschäften zwischen Rechnungsprüfern und Verein;
- e) Entlastung des Vorstands;
- f) Festsetzung der Höhe der Beitrittsgebühr und der Mitgliedsbeiträge für ordentliche und für außerordentliche Mitglieder;
- g) Verleihung und Aberkennung der Ehrenmitgliedschaft;
- h) Beschlussfassung über Statutenänderungen und die freiwillige Auflösung des Vereins;
- i) Beratung und Beschlussfassung über sonstige auf der Tagesordnung stehende Fragen.

§ 11: Der Vorstand

- (1) Der Vorstand besteht aus sechs Mitgliedern, und zwar aus Obmann/Obfrau und Stellvertreter/in, Schriftführer/in und Stellvertreter/in sowie Kassier/in und Stellvertreter/in⁹.
- (2) Der Vorstand wird von der Generalversammlung gewählt. Der Vorstand hat bei Ausscheiden eines gewählten Mitglieds das Recht, an seine Stelle ein anderes wählbares Mitglied zu kooptieren, wozu die nachträgliche Genehmigung in der nächstfolgenden Generalversammlung einzuholen ist. Fällt der Vorstand ohne Selbstergänzung durch Kooptierung überhaupt oder auf unvorhersehbar lange Zeit aus, so ist jeder Rechnungsprüfer verpflichtet, unverzüglich eine außerordentliche Generalversammlung zum Zweck der Neuwahl eines Vorstands einzuberufen. Sollten auch die Rechnungsprüfer handlungsunfähig sein, hat jedes ordentliche Mitglied, das die Notsituation erkennt, unverzüglich die Bestellung eines Kurators beim zuständigen Gericht zu beantragen, der umgehend eine außerordentliche Generalversammlung einzuberufen hat.
- (3) Die Funktionsperiode des Vorstands beträgt¹⁰ Jahre; Wiederwahl ist möglich. Jede Funktion im Vorstand ist persönlich auszuüben.
- (4) Der Vorstand wird vom Obmann/von der Obfrau, bei Verhinderung von seinem/seiner/ihrem/ihrer Stellvertreter/in, schriftlich oder mündlich einberufen. Ist auch diese/r auf unvorhersehbar lange Zeit verhindert, darf jedes sonstige Vorstandsmitglied den Vorstand einberufen.

- (5) Der Vorstand ist beschlussfähig, wenn alle seine Mitglieder eingeladen wurden und mindestens die Hälfte von ihnen anwesend ist.
- (6) Der Vorstand fasst seine Beschlüsse mit einfacher Stimmenmehrheit; bei Stimmengleichheit gibt die Stimme des/der Vorsitzenden den Ausschlag.
- (7) Den Vorsitz führt der/die Obmann/Obfrau, bei Verhinderung sein/e/ihr/e Stellvertreter/in. Ist auch diese/r verhindert, obliegt der Vorsitz dem an Jahren ältesten anwesenden Vorstandsmitglied oder jenem Vorstandsmitglied, das die übrigen Vorstandsmitglieder mehrheitlich dazu bestimmen.
- (8) Außer durch den Tod und Ablauf der Funktionsperiode (Abs. 3) erlischt die Funktion eines Vorstandsmitglieds durch Enthebung (Abs. 9) und Rücktritt (Abs. 10).
- (9) Die Generalversammlung kann jederzeit den gesamten Vorstand oder einzelne seiner Mitglieder entheben. Die Enthebung tritt mit Bestellung des neuen Vorstands bzw. Vorstandsmitglieds in Kraft.
- (10) Die Vorstandsmitglieder können jederzeit schriftlich ihren Rücktritt erklären. Die Rücktrittserklärung ist an den Vorstand, im Falle des Rücktritts des gesamten Vorstands an die Generalversammlung zu richten. Der Rücktritt wird erst mit Wahl bzw. Kooptierung (Abs. 2) eines Nachfolgers wirksam.

§ 12: Aufgaben des Vorstands

Dem Vorstand obliegt die Leitung des Vereins. Er ist das „Leitungsorgan“ im Sinne des Vereinsgesetzes 2002. Ihm kommen alle Aufgaben zu, die nicht durch die Statuten einem anderen Vereinsorgan zugewiesen sind. In seinen Wirkungsbereich fallen insbesondere folgende Angelegenheiten:

- (1) Einrichtung eines den Anforderungen des Vereins entsprechenden Rechnungswesens mit laufender Aufzeichnung der Einnahmen/Ausgaben und Führung eines Vermögensverzeichnisses als Mindestanforderung;
- (2) Erstellung des Jahresvoranschlags, des Rechenschaftsberichts und des Rechnungsabschlusses;
- (3) Vorbereitung und Einberufung der Generalversammlung in den Fällen des § 9 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a – c dieser Statuten;
- (4) Information der Vereinsmitglieder über die Vereinstätigkeit, die Vereinsgebarung und den geprüften Rechnungsabschluss;
- (5) Verwaltung des Vereinsvermögens;

- (6) Aufnahme und Ausschluss von ordentlichen und außerordentlichen Vereinsmitgliedern;
- (7) Aufnahme und Kündigung von Angestellten des Vereins.

§ 13: Besondere Obliegenheiten einzelner Vorstandsmitglieder

- (1) Der/die Obmann/Obfrau führt die laufenden Geschäfte des Vereins. Der/die Schriftführer/in unterstützt den/die Obmann/Obfrau bei der Führung der Vereinsgeschäfte.
- (2) Der/die Obmann/Obfrau vertritt den Verein nach außen. Schriftliche Ausfertigungen des Vereins bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Unterschriften des/der Obmanns/Obfrau und des/der Kassier/in. Rechtsgeschäfte zwischen Vorstandsmitgliedern und Verein bedürfen der Zustimmung eines anderen Vorstandsmitglieds.
- (3) Rechtsgeschäftliche Bevollmächtigungen, den Verein nach außen zu vertreten bzw. für ihn zu zeichnen, können ausschließlich von den in Abs. 2 genannten Vorstandsmitgliedern erteilt werden.
- (4) Bei Gefahr im Verzug ist der/die Obmann/Obfrau berechtigt, auch in Angelegenheiten, die in den Wirkungsbereich der Generalversammlung oder des Vorstands fallen, unter eigener Verantwortung selbständig Anordnungen zu treffen; im Innenverhältnis bedürfen diese jedoch der nachträglichen Genehmigung durch das zuständige Vereinsorgan.
- (5) Der/die Obmann/Obfrau führt den Vorsitz in der Generalversammlung und im Vorstand.
- (6) Der/die Schriftführer/in führt die Protokolle der Generalversammlung und des Vorstands.
- (7) Der/die Kassier/in ist für die ordnungsgemäße Geldgebarung des Vereins verantwortlich.
- (8) Im Fall der Verhinderung treten an die Stelle des/der Obmanns/Obfrau, des Schriftführers/der Schriftführerin oder des Kassiers/der Kassiererin ihre Stellvertreter/innen.

§ 14: Rechnungsprüfer

- (1) Zwei Rechnungsprüferinnen/Rechnungsprüfer werden von der Generalversammlung auf die Dauer von¹¹ Jahren gewählt. Wiederwahl ist möglich. Die Rechnungsprüfer dürfen keinem Organ – mit Ausnahme der Generalversammlung – angehören, dessen Tätigkeit Gegenstand der Prüfung ist.
- (2) Den Rechnungsprüfern obliegt die laufende Geschäftskontrolle sowie die Prüfung der Finanzgebarung des Vereins im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und die statutengemäße Verwendung der Mittel. Der Vorstand hat den Rechnungsprüfern die erforderlichen Unterlagen vorzulegen und die erforderlichen

Auskünfte zu erteilen. Die Rechnungsprüfer haben dem Vorstand über das Ergebnis der Prüfung zu berichten.

- (3) Rechtsgeschäfte zwischen Rechnungsprüfern und Verein bedürfen der Genehmigung durch die Generalversammlung. Im Übrigen gelten für die Rechnungsprüfer die Bestimmungen des § 11 Abs. 8 bis 10 sinngemäß.

§ 15: Schiedsgericht

- (1) Zur Schlichtung von allen aus dem Vereinsverhältnis entstehenden Streitigkeiten ist das vereinsinterne Schiedsgericht berufen. Es ist eine „Schlichtungseinrichtung“ im Sinne des Vereinsgesetzes 2002 und kein Schiedsgericht nach den §§ 577 ff ZPO.
- (2) Das Schiedsgericht setzt sich aus drei ordentlichen Vereinsmitgliedern zusammen. Es wird derart gebildet, dass ein Streitteil dem Vorstand ein Mitglied als Schiedsrichter schriftlich namhaft macht. Über Aufforderung durch den Vorstand binnen sieben Tagen macht der andere Streitteil innerhalb von 14 Tagen seinerseits ein Mitglied des Schiedsgerichts namhaft. Nach Verständigung durch den Vorstand innerhalb von sieben Tagen wählen die namhaft gemachten Schiedsrichter binnen weiterer 14 Tage ein drittes ordentliches Mitglied zum/zur Vorsitzenden des Schiedsgerichts. Bei Stimmengleichheit entscheidet unter den Vorgeschlagenen das Los. Die Mitglieder des Schiedsgerichts dürfen keinem Organ – mit Ausnahme der Generalversammlung – angehören, dessen Tätigkeit Gegenstand der Streitigkeit ist.
- (3) Das Schiedsgericht fällt seine Entscheidung nach Gewährung beiderseitigen Gehörs bei Anwesenheit aller seiner Mitglieder mit einfacher Stimmenmehrheit. Es entscheidet nach bestem Wissen und Gewissen. Seine Entscheidungen sind vereinsintern endgültig.

§ 16: Freiwillige Auflösung des Vereins

- (1) *Die freiwillige Auflösung des Vereins kann nur in einer Generalversammlung und nur mit Zweidrittelmehrheit der abgegebenen gültigen Stimmen beschlossen werden.*
- (2) *Die Generalversammlung hat – sofern Vereinsvermögen vorhanden ist – über die Abwicklung zu beschließen. Insbesondere hat sie eine Abwicklerin oder einen Abwickler zu berufen und Beschluss darüber zu fassen, wem diese(r) das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vereinsvermögen zu übertragen hat.*
- (3) *Der letzte Vereinsvorstand hat die freiwillige Auflösung binnen vier Wochen nach Beschlussfassung der zuständigen Vereinsbehörde schriftlich anzuzeigen.*

§ 17: Verwendung des Vereinsvermögens bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des begünstigten Zwecks

Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vereinsvermögen, für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) zu verwenden. Soweit möglich und erlaubt, soll es dabei Institutionen zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgen.

Weitere zulässige Varianten für § 17:

a) genaue Zweckbindung ohne Empfängerbenennung:

„Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vereinsvermögen, jedenfalls gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken im Sinne der §§ 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) zuzuführen.

Daher ist das verbleibende Vereinsvermögen für den Zweck „ZZZ“ zu verwenden. (Hinweis: konkreter, abgabenrechtlich gemäß den §§ 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) begünstigter, gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zweck ist unter „ZZZ“ anzuführen; zB Jugendfürsorge, Tierschutz usw.)

Sollte das im Zeitpunkt der durch die Auflösung des Vereins oder den Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks nötigen Vermögensabwicklung nicht möglich sein, ist das verbleibende Vereinsvermögen anderen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gemäß den §§ 34 ff BAO zuzuführen. Soweit möglich und erlaubt, soll es dabei Institutionen zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgen.“

oder

b) Übertragung an bestimmten steuerbegünstigten Empfänger mit genauer Zweckbindung:

„Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vereinsvermögen, jedenfalls für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) zu verwenden.

Zu diesem Zweck ist das verbleibende Vereinsvermögen an „XY“ zu übergeben, wenn dieser die Voraussetzungen für die Zuerkennung von steuerlichen Begünstigung gemäß den §§ 34 ff BAO erfüllt, was er durch die Vorlage einer aktuellen Bestätigung des dafür zuständigen Finanzamtes nachzuweisen hat.

Das verbleibende Vereinsvermögen ist mit der zwingenden Auflage der ausschließlichen Verwendung für den Zweck „ZZZ“ zu übergeben. (Hinweis: konkreter, abgabenrechtlich gemäß den §§ 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) begünstigter, gemeinnütziger,

mildtätiger oder kirchlicher Zweck ist unter „ZZZ“ anzuführen; zB Jugendfürsorge, Tierschutz usw.)

Sollte der „XY“ im Zeitpunkt der durch die Auflösung des Vereins oder den Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks nötigen Vermögensabwicklung nicht mehr existieren, nicht mehr die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung gemäß den §§ 34 ff BAO erfüllen, oder aus sonstigen Gründen die Übergabe des Vermögens nicht im Sinne obiger Ausführungen möglich sein, ist das verbleibende Vereinsvermögen anderen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gemäß den §§ 34 ff BAO zuzuführen. Soweit möglich und erlaubt, soll es dabei Institutionen zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgen."

oder

c) Übertragung an bestimmten steuerbegünstigten Empfänger ohne genaue Zweckbindung „Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vereinsvermögen, jedenfalls für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) zu verwenden.

Zu diesem Zweck ist das verbleibende Vereinsvermögen an „XY“ zu übergeben, wenn dieser die Voraussetzungen für die Zuerkennung von steuerlichen Begünstigung gemäß den §§ 34 ff BAO erfüllt, was er durch die Vorlage einer aktuellen Bestätigung des dafür zuständigen Finanzamtes nachzuweisen hat.

Sollte der „XY“ im Zeitpunkt der durch die Auflösung des Vereins oder den Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks nötigen Vermögensabwicklung nicht mehr existieren, nicht mehr die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung gemäß den §§ 34 ff BAO erfüllen, oder aus sonstigen Gründen die Übergabe des Vermögens nicht im Sinne obiger Ausführungen möglich sein, ist das verbleibende Vereinsvermögen anderen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gemäß den §§ 34 ff BAO zuzuführen. Soweit möglich und erlaubt, soll es dabei Institutionen zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgen."

Randzahlen 868 und 869: *derzeit frei*

¹ Vor allem im Hinblick auf den Betrieb vereinseigener Unternehmungen empfehlen sich spezifische Anpassungen bzw. Ergänzungen der Statuten. Die aus abgabenrechtlicher Sicht zusätzlichen Statutenbestimmungen zur Erlangung der Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO und sonstige Abweichungen von der Vorlage des BMI sind durch Kursivtext gekennzeichnet.

² zB ganz Österreich, das Gebiet des Bundeslandes XY oder das Gebiet der Stadt/Gemeinde YZ.

³ Das Vereinsgesetz und die Bundesabgabenordnung (BAO) verlangen eine klare, umfassende und eindeutige Umschreibung eines begünstigten Vereinszwecks ohne Vermischung von „Zweck“ und „Mitteln“ (zu den „Mitteln“ siehe folgende Fußnoten).

⁴ Die BAO verlangt eine genaue und vor allem **vollständige** Aufzählung der Tätigkeiten des Vereines. Die im Text vorgegebenen Tätigkeiten sind nur ein beispielhafter Vorschlag. Der Verein hat die von ihm durchgeführten bzw. geplanten Tätigkeiten selbst **vollständig** einzufügen. Darüber hinaus ohne Statutendeckung vom Verein ausgeübte Tätigkeiten führen – auch wenn sie für sich gesehen dem begünstigten Zweck dienen – zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO. Bei der Aufnahme einer noch nicht in den Statuten enthaltenen Tätigkeit ist daher, auch wenn der Zweck sich hierdurch nicht ändert, eine entsprechende Statutenänderung durch die Mitgliederversammlung (Achtung: statutengemäße Mehrheitsquote!) mit Vorlage an das Finanzamt und an die Vereinsbehörde erforderlich.

⁵ Die BAO verlangt eine genaue und vor allem **vollständige** Aufzählung der finanziellen Mittel. Die sog. „finanziellen Mittel“ sind alle vorgesehenen bzw. in der Zukunft möglichen Quellen zur Finanzierung der Zweckerfüllung. Die im Text vorgegebenen Mittel sind nur ein beispielhafter Vorschlag. Der Verein hat die für ihn individuell gültigen Mittel selbst **vollständig** einzufügen. Darüber hinaus ohne Statutendeckung vom Verein herangezogene Finanzierungsquellen führen – auch wenn sie für sich gesehen der Finanzierung des begünstigten Zwecks dienen – zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO. Bei der Nutzung einer noch nicht in den finanziellen Mitteln enthaltenen zusätzlichen Finanzierungsquelle ist, auch wenn der Zweck oder die Tätigkeiten sich hierdurch nicht ändern, eine entsprechende Statutenänderung durch die Mitgliederversammlung (Achtung: statutengemäße Mehrheitsquote!) mit Vorlage an das Finanzamt und an die Vereinsbehörde erforderlich. Bloße Geldbeschaffungsquellen ohne unmittelbaren Bezug zum begünstigten Zweck (sog. „begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe“) müssen ebenfalls in den „finanziellen Mitteln“ angeführt werden, können aber zu einer teilweisen Steuerpflicht eines im Kernbereich begünstigten Vereins führen (zB Gastronomiebetrieb eines begünstigten Körpersportvereins).

⁶ Beschränkungen zB hinsichtlich des Alters, des Geschlechtes, der Staatsbürgerschaft, des Berufes, der Unbescholtenheit sind möglich, aber nicht geboten. Steuerlich kann eine Beschränkung insbesondere dann begünstigungsschädlich sein, wenn durch den Vereinszweck praktisch die Vereinsmitglieder gefördert werden und zusätzlich der geförderte Personenkreis durch eine entsprechende Statutenformulierung von vornherein eng begrenzt wird, wenn sohin die Mitgliedschaft nicht allen geeigneten Interessierten grundsätzlich offen steht. Dem ist als begünstigungsschädlich gleichzuhalten, wenn die Aufnahme von Mitgliedern durch exzessive Ausnutzung des Verweigerungsrechtes gemäß § 5 Abs. (2) letzter Satz der Statuten oder durch unmäßig hohe Beiträge oder Gebühren im Nachhinein faktisch zu eng begrenzt wird (Beispiel: Betrieb eines Sportplatzes ausschließlich für ausgesuchte reiche Personen).

⁷ zB „31. Dezember jeden Jahres“.

⁸ zB jährlich, alle zwei oder alle vier Jahre (abgestimmt auf die Funktionsdauer des Vorstands nach § 11 Abs. 3). Das Vereinsgesetz verlangt, dass eine Mitgliederversammlung zumindest alle fünf Jahre einberufen wird.

⁹ Das Vereinsgesetz verlangt, dass das Leitungsorgan des Vereins aus mindestens zwei natürlichen Personen besteht.

¹⁰ zB zwei oder vier Jahre (abgestimmt auf den Abstand zwischen ordentlichen Generalversammlungen nach § 9 Abs. 1).

¹¹ zB zwei oder vier Jahre (abgestimmt auf den Abstand zwischen ordentlichen Generalversammlungen nach § 9 Abs. 1).

9.1.2 Musteranträge

9.1.2.1 Antrag auf Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO

870

Das Ansuchen ist an das für den Rechtsträger zuständige Finanzamt zu richten.

Verein XY (Name und Anschrift)

An das Finanzamt XY

Beilagen: 1 Statutenexemplar, Jahresabschlüsse und Tätigkeitsberichte

Der Verein bezweckt auf Grund der Satzungen und der tatsächlichen Geschäftsführung die Förderung der Allgemeinheit auf Gebiet XY (Anführen des begünstigten Zweckes) im Sinne des § 35 Abs. 2 BAO. Der Verein teilt mit, dass seit (Datum) der Betrieb von XY (zB einer Kantine) betrieben wird. Da die erwarteten Umsätze mehr als 40.000 Euro betragen, wird ersucht, von der Geltendmachung einer Abgabepflicht

- (1) insoweit abzusehen, dass nur der Betrieb XY (zB Kantine) der Abgabepflicht unterliegt, oder
- (2) gänzlich abzusehen (im Fall (2) ist ein Antrag auf Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO auch bei Umsätzen unter 40.000 Euro notwendig),

da andernfalls die Erreichung des gemeinnützigen Zweckes wesentlich gefährdet wäre. Die Erträge der gesamten betrieblichen Tätigkeit werden ausschließlich zur Erfüllung der begünstigten Zwecke verwendet.

Für den Verein (statutenmäßige Zeichnung)

9.1.2.2 Option zur Steuerpflicht gemäß Artikel XIV BG BGBl. Nr. 21/1995

871

Verein XY (Name und Anschrift)

An das Finanzamt XY

Gemäß Artikel XIV BG BGBl. Nr. 21/1995 (Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994) in der geltenden Fassung wird erklärt, dass der Verein XY die Betätigung des Betriebes XY (zB Museumsbetriebes) in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet hat und die Steuerbefreiung dieser Einrichtungen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte. Es wird daher hinsichtlich dieses Betriebes zur

Steuerpflicht optiert.

Für den Verein (statutenmäßige Zeichnung)

9.2 Beispiele

9.2.1 Beispiel 1:

872

Ein gemeinnütziger Tennisverein hat im Jahr 01 folgende Gebarung:

Einnahmen:	
(1) <i>Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen (Vereinssphäre)</i>	<i>3.000 Euro</i>
(2) <i>Spenden (Vereinssphäre)</i>	<i>2.000 Euro</i>
(3) <i>Einnahmen aus Werbeflächenvermietung (am Tennisplatz, daher Sportbetrieb)</i>	<i>4.000 Euro</i>
(4) <i>Trainingsbeiträge von Hobbysportlern (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)</i>	<i>3.000 Euro</i>
(5) <i>Eintritte der Zuschauer bei Turnieren (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)</i>	<i>4.000 Euro</i>
(6) <i>Faschingsball (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 1 BAO; siehe auch Rz 306)</i>	<i>6.000 Euro</i>
<i>Summe Einnahmen:</i>	<i>22.000 Euro</i>
Ausgaben:	
(1) <i>Speisen und Getränke Faschingsball (Wareneinkauf)</i>	<i>3.000 Euro</i>
(2) <i>Tennisplatzkosten und Miete</i>	<i>14.000 Euro</i>
(3) <i>Vereinsfunktionäre und Helfer</i>	<i>2.000 Euro</i>
(4) <i>Verwaltungsgemeinkosten</i>	<i>3.000 Euro</i>
<i>Summe Ausgaben</i>	<i>22.000 Euro</i>

Umsatzsteuer:

Im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs. 1 (siehe oben Einnahmen Punkt (6)) und Abs. 2 BAO (siehe oben Einnahmen Punkte (3) bis (5)) ausgeübte Tätigkeiten fallen unter die Regelung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 (Liebhaberei; vgl. Rz 463). Die übrigen Einnahmen (siehe oben Einnahmen Punkte (1) und (2)) fallen ausschließlich im außerbetrieblichen (nichtunternehmerischen) Bereich an (siehe Rz 460 bis Rz 462). Der Verein tätigt daher keine steuerbaren Umsätze, somit steht ihm auch kein Vorsteuerabzug zu.

Will der Verein die Liebhabereivermutung nach Rz 463 nicht anwenden und behandelt er die in den Punkten (3) – (6) bezeichneten Tätigkeiten als unternehmerisch (vgl.

Rz 464 und Rz 520), kommt – zwingend – die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 zur Anwendung, die einen Vorsteuerabzug ebenfalls ausschließt.

Körperschaftsteuer:

Der Verein ist mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 3 BAO körperschaftsteuerpflichtig, womit gegenständlich der Faschingsball zu erfassen ist.

Neben den direkt zurechenbaren Ausgaben sind die anteiligen Verwaltungsgemeinkosten (Gesamtbetrag 3.000 Euro) zusätzlich als Betriebsausgabe abzugsfähig. Der Anteil kann wie folgt berechnet werden:

<i>Vereinseinnahmen insgesamt</i>	<i>davon Faschingsball</i>	<i>Prozentmäßiger Anteil des Faschingsfestes an den Gesamteinnahmen</i>	<i>die anteiligen Verwaltungsgemeinkosten bezüglich des Faschingsfestes betragen daher</i>
<i>22.000 Euro</i>	<i>6.000 Euro</i>	<i>27,27%</i>	<i>818,10 Euro</i>

Es können daher zusätzlich beim Faschingsball 818,10 Euro anteilige Verwaltungsgemeinkosten geltend gemacht werden.

Für die unentgeltliche Mitarbeit von Vereinsmitgliedern können 20% der Einnahmen als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

Einnahmen-Ausgabenaufstellung Faschingsball:

<i>Einnahmen:</i>	<i>6.000,00 Euro</i>
<i>Ausgaben:</i>	
<i>Wareneinkauf Speisen und Getränke</i>	<i>3.000,00 Euro</i>
<i>Freiwillige Mitarbeit von Mitgliedern (20% der Nettoeinnahmen)</i>	<i>1.200,00 Euro</i>
<i>anteilige Verwaltungsgemeinkosten</i>	<i>818,10 Euro</i>
<i>Gewinn aus Faschingsfest:</i>	<i>981,90 Euro</i>

Der steuerpflichtige Gewinn beträgt im Jahr 01 981,90 Euro. In der Körperschaftsteuererklärung ist beim Punkt 2.d (Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß (§ 45 Abs. 1 oder Abs. 3 BAO) und bei der Kennziffer 636 der Betrag 981,90 Euro einzusetzen. Bei begünstigten Vereinen wird anlässlich der Bescheiderstellung ein Freibetrag bis zu 7.300 Euro abgezogen, sodass der Verein keine Körperschaftsteuer abführen muss. Es besteht auch grundsätzlich keine Verpflichtung zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung, es sei denn, es ergeht eine Aufforderung vom Finanzamt.

9.2.2 Beispiel 2:

873

Ein gemeinnütziger Fußballverein hat im Jahr 01 folgende Einnahmen:

<i>Einnahmen:</i>	<i>netto:</i>	<i>brutto (netto plus Umsatzsteuer)</i>
-------------------	---------------	---

<i>Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen (Vereinssphäre)</i>	<i>3.000 Euro</i>	<i>3.000 Euro</i>
<i>Einnahmen aus Werbeflächenvermietung (am Sportplatz daher Sportbetrieb)</i>	<i>4.000 Euro</i>	<i>4.000 Euro</i>
<i>Spenden (Vereinssphäre)</i>	<i>5.000 Euro</i>	<i>5.000 Euro</i>
<i>Trainingsbeiträge von Hobbysportlern (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)</i>	<i>3.000 Euro</i>	<i>3.000 Euro</i>
<i>Eintritte der Zuschauer (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)</i>	<i>8.000 Euro</i>	<i>8.000 Euro</i>
<i>Kantine (Getränke 20% Umsatzsteuer)</i>	<i>20.000 Euro</i>	<i>24.000 Euro</i>
<i>Kantine (Speisen 10% Umsatzsteuer)</i>	<i>6.000 Euro</i>	<i>6.600 Euro</i>
<i>Vereinsfeste (im Vereinsrahmen siehe Rz 306) insgesamt (Getränke 20% Umsatzsteuer)</i>	<i>30.000 Euro</i>	<i>36.000 Euro</i>
<i>Vereinsfeste (im Vereinsrahmen siehe Rz 306) insgesamt (Speisen 10% Umsatzsteuer)</i>	<i>10.000 Euro</i>	<i>11.000 Euro</i>
<i>Summe:</i>	<i>89.000 Euro</i>	<i>100.600 Euro</i>

Umsatzsteuer:

Hinsichtlich Umsatzsteuer ist zu prüfen, ob die Kleinunternehmergrenze von 30.000 Euro überschritten wurde. Für die Berechnung der 30.000 Euro-Umsatzgrenze ist nicht von der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer, sondern von der Besteuerung nach allgemeinen Vorschriften auszugehen. Somit stellt die Umsatzgrenze auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht (= Nettobetrag) ab.

Die Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen (Vereinssphäre) unterliegen mangels Leistungsaustausches nicht der Umsatzsteuer. Hinsichtlich der Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs. 1 und 2 BAO bleibt es bei der Liebhabereivermutung (vgl. Rz 463), da der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt nicht zum Ausdruck gebracht hat, dass er diese Umsätze unternehmerisch behandeln will (vgl. Rz 464 sowie Rz 520). Diese sind daher nicht umsatzsteuerbar und bleiben somit wie die Mitgliedsbeiträge bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze außer Ansatz.

Die Umsätze aus den Vereinsfesten sind nur dann als begünstigungsschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb für die Berechnung heranzuziehen, wenn diese

Vereinsfeste als gesellige oder gesellschaftlichen Veranstaltungen den Charakter einer den Interessenkreis des Vereines weit übersteigenden Institution von eigenständiger Bedeutung annehmen und eine entsprechende Planung und Organisation im Sinne eines Gewerbebetriebes erfordern (siehe Rz 307). Da der Verein nachweisen kann, dass diese Voraussetzungen für das Vorliegen eines begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftbetriebes nicht gegeben sind, liegt daher insgesamt noch ein entbehrlicher Hilfsbetrieb vor, wodurch diese Umsätze für die Ermittlung der Kleinunternehmergrenze außer Ansatz gelassen werden dürfen.

Für die Beurteilung, ob die Kleinunternehmergrenze überschritten wurde, sind daher lediglich die Einnahmen aus der Kantine von insgesamt 26.000 Euro netto (20.000 Euro zu 20% und 6.000 Euro zu 10%) heranzuziehen. Die Kleinunternehmergrenze wurde nicht überschritten, die Umsätze des Vereines sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 unecht steuerfrei.

Körperschaftsteuer:

Hinsichtlich Vorgangsweise bei der Berechnung der Körperschaftsteuer wird auf Abschnitt 9.2.3 Beispiel 3 verwiesen, wobei gegenständlich die Kantine und die Vereinsfeste zu erfassen wären.

9.2.3 Beispiel 3:

874

Ein neu gegründeter gemeinnütziger Fußballverein hat im Jahr 02 folgende Einnahmen:

Einnahmen:	<i>Einnahmen netto</i>	<i>Einnahmen brutto (netto plus Umsatzsteuer)</i>
<i>Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen (Vereinsphäre)</i>	<i>6.000 Euro</i>	<i>6.000 Euro</i>
<i>Einnahmen aus Werbeflächenvermietung (am Sportplatz daher Sportbetrieb)</i>	<i>8.000 Euro</i>	<i>8.000 Euro</i>
<i>Spenden (Vereinsphäre)</i>	<i>10.000 Euro</i>	<i>10.000 Euro</i>
<i>Trainingsbeiträge von Hobbysportlern (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)</i>	<i>6.000 Euro</i>	<i>6.000 Euro</i>
<i>Eintritte der Zuschauer (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)</i>	<i>10.750 Euro</i>	<i>10.750 Euro</i>
<i>Kantine (Getränke 20% Umsatzsteuer)</i>	<i>10.000 Euro</i>	<i>12.000 Euro</i>
<i>Kantine (Speisen 10% Umsatzsteuer)</i>	<i>7.400 Euro</i>	<i>8.140 Euro</i>

<i>Großes Vereinsfest (Getränke 20% Umsatzsteuer)</i>	<i>35.700 Euro</i>	<i>42.840 Euro</i>
<i>Großes Vereinsfest (Speisen 10% Umsatzsteuer)</i>	<i>28.400 Euro</i>	<i>31.240 Euro</i>
Summe:	122.250 Euro	134.970 Euro

Kleinunternehmergrenze:

Es ergibt sich somit folgende für die Kleinunternehmergrenze maßgebliche Umsatzhöhe (Erläuterungen siehe Beispiel 2):

Umsätze aus der Kantine 17.400 Euro netto (10.000 Euro zu 20% und 7.400 Euro zu 10%) sowie Umsätze aus dem großen Vereinsfest insgesamt 64.100 Euro netto (35.700 zu 20% und 28.400 zu 10%). Da diese gesellige bzw. gesellschaftliche Veranstaltung - nach Prüfung der Umstände - den Charakter einer den Interessenkreis des Vereines weit übersteigenden Institution von eigenständiger Bedeutung annimmt und eine entsprechende Planung und Organisation im Sinne eines Gewerbebetriebes erfordert, stellt sie stets einen eigenen begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 3 BAO dar (siehe Rz 307).

Es ergeben sich insgesamt maßgebliche Umsätze in Höhe von 81.500 Euro. Die 30.000 Euro-Kleinunternehmergrenze ist überschritten. Der Verein ist somit zur Abfuhr der Umsatzsteuer verpflichtet, da für die genannten Tätigkeiten auch nicht die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 zur Anwendung kommt.

Ausnahmegenehmigung:

Außerdem wurde die 40.000 Euro-Grenze gemäß § 48a BAO überschritten, sodass eine Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO hinsichtlich der Kantine und des Vereinsfestes erforderlich ist.

Ausgaben des Vereines:

Der Verein stellt aufgrund seiner Vereinsaufzeichnungen folgende Ausgaben bzw. Abflüsse in seinen Vereinsaufzeichnungen dar:

<i>Ausgabenart bzw. Abflussart (Vorsteuern):</i>	<i>netto (brutto minus abzugsfähiger USt!)</i>	<i>brutto:</i>
<i>(1) Wareneinkauf Kantine (20% und 10% USt)</i>	<i>7.000 Euro</i>	<i>8.100 Euro</i>
<i>(2) Sonstige Ausgaben (Steuern usw) Kantine (0% USt)</i>	<i>2.000 Euro</i>	<i>2.000 Euro</i>
<i>(3) Wareneinkauf und Musik Vereinsfest (20% und 10% USt)</i>	<i>38.600 Euro</i>	<i>44.000 Euro</i>
<i>(4) Sportplatzbau (20% USt)</i>	<i>32.300 Euro</i>	<i>32.300 Euro</i>
<i>(5) Kantinenzubau (20% USt)</i>	<i>24.000 Euro</i>	<i>28.800 Euro</i>
<i>(6) Sportplatzkosten (20% USt)</i>	<i>2.600 Euro</i>	<i>2.600 Euro</i>
<i>(7) Vereinsfunktionäre und Helfer (0% USt)</i>	<i>9.600 Euro</i>	<i>9.600 Euro</i>

<i>(8) Miete (0% USt)</i>	<i>4.000 Euro</i>	<i>4.000 Euro</i>
<i>(9) Zuführung Sparbuch (keine Ausgabe, sondern Übertrag des Überschusses auf ein Sparbuch!)</i>	<i>350 Euro</i>	<i>350 Euro</i>
<i>(10) Umsatzsteuer (Berechnung siehe unten)</i>		<i>1.220 Euro</i>
<i>(11) Verwaltungsgemeinkosten brutto, bzw. brutto abzüglich abzugsfähiger Vorsteuer in Höhe von 200 Euro (Berechnung siehe unten) von insgesamt 300 Euro in Rechnungen ausgewiesener USt</i>	<i>1.800 Euro</i>	<i>2.000 Euro</i>
Summe:	122.250 Euro	134.970 Euro

Umsatzsteuer:

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen beträgt netto 81.500 Euro (Erläuterungen siehe oben), wobei die Getränkeumsätze (20% USt) insgesamt 45.700 Euro und die Speiseumsätze (10% USt) insgesamt 35.800 Euro betragen.

Die direkt zurechenbaren Vorsteuern sind aus den Eingangsrechnungen der Kantine und des Vereinsfestes zu ermitteln (siehe oben Ausgaben (1) und (3)) und betragen insgesamt 6.500 Euro. Die Vorsteuern aus dem Kantinenzubau (siehe oben Ausgabe (5) in Höhe von 4.800 Euro können ebenfalls geltend gemacht werden. Des Weiteren können anteilige Vorsteuern aus den Verwaltungsgemeinkosten (insgesamt 300 Euro) geltend gemacht werden (siehe Abschnitt 3.6.2), wobei die Aufteilung auf Nettobasis erfolgt:

<i>Einnahmen insgesamt (netto)</i>	<i>Kantinenumsätze (netto)</i>	<i>in Prozent</i>	<i>anteilige Vorsteuern Unternehmensebereich Kantine</i>	<i>Umsätze Vereinsfest (netto)</i>	<i>in Prozent</i>	<i>anteilige Vorsteuern Unternehmensbereich Vereinsfest</i>
<i>122.250 Euro</i>	<i>17.400 Euro</i>	<i>14,23</i>	<i>42,70 Euro</i>	<i>64.100 Euro</i>	<i>52,43</i>	<i>157,30 Euro</i>

Die Vorsteuern aus Verwaltungsgemeinkosten (insgesamt 300 Euro) sind daher in Höhe von 200 Euro abzugsfähig. Die Vorsteuern betragen daher insgesamt 11.500 Euro.

In der Umsatzsteuererklärung U 1 sind daher folgende Eintragungen vorzunehmen:

<i>Kennziffer 000</i>		<i>81.500,00</i>
<i>Kennziffer 022 (Getränke)</i>	<i>45.700,00</i>	<i>9.140,00</i>

<i>Kennziffer 029 (Speisen)</i>	<i>35.800,00</i>	<i>3.580,00</i>
<i>Kennziffer 060</i>		<i>-11.500,00</i>
<i>Kennziffer 095</i>		<i>1.220,00</i>
<i>Hierauf entrichtete Vorauszahlungen</i>		<i>-1.220,00</i>
<i>Restschuld</i>		<i>0,00</i>

Körperschaftsteuer:

Der Verein ist mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 3 BAO körperschaftsteuerpflichtig, womit gegenständlich die Kantine und das Vereinsfest zu erfassen sind.

Neben den direkt zurechenbaren Ausgaben sind die anteiligen Verwaltungsgemeinkosten (Gesamtbetrag 2.000 Euro) zusätzlich als Betriebsausgabe abzugsfähig.

<i>Vereins-einnahmen insgesamt</i>	<i>Kantine (brutto)</i>	<i>in Prozent der Gesamteinnahmen</i>	<i>anteilige Verwaltungsgemeinkosten Kantine</i>	<i>Vereinsfest (brutto)</i>	<i>in Prozent der Gesamteinnahmen</i>	<i>anteilige Verwaltungsgemeinkosten Vereinsfest</i>
<i>134.970,00 Euro</i>	<i>20.140,00 Euro</i>	<i>14,92</i>	<i>298,44 Euro</i>	<i>74.080,00 Euro</i>	<i>54,89</i>	<i>1.097,72 Euro</i>

Es können daher zusätzlich bei der Kantine 298,44 Euro und bei dem Vereinsfest 1.097,72 Euro anteilige Verwaltungsgemeinkosten geltend gemacht werden.

Abschreibung für Abnutzung Kantine (siehe § 7 EStG 1988):

<i>Anlagegut, bzw. Name und Anschrift des Lieferanten</i>	<i>Anschaffungsdatum</i>	<i>Anschaffungs- oder Herstellungskosten (netto)</i>	<i>voraussichtl. Nutzungsdauer in Jahren</i>	<i>Betrag der jährlichen Absetzung für Abnutzung (Afa)</i>	<i>Noch absetzbare r Betrag (Restbuchwert)</i>
<i>Kantinenzu- bau (Firma "XY");</i>	<i>12.4.02</i>	<i>24.000 Euro</i>	<i>33,33</i>	<i>720 Euro</i>	<i>23.280 Euro</i>
<i>Kaffee- maschine (Firma XY)</i>	<i>3.5.02</i>	<i>960 Euro</i>	<i>5</i>	<i>192 Euro</i>	<i>768 Euro</i>
<i>Summe Afa</i>				<i>912 Euro</i>	

<i>Einnahmen- Ausgabenaufstellung Kantine</i>	<i>Nettorechnung:</i>	<i>Bruttorechnung:</i>
<i>Einnahmen:</i>	<i>17.400,00 Euro</i>	<i>20.140,00 Euro</i>

Ausgaben:		
Wareneinkauf	7.000,00 Euro	8.100,00 Euro
(2) Sonstige Ausgaben (Steuern usw) Kantine (0% USt)	2.000,00 Euro	2.000,00 Euro
Abschreibung für Abnutzung	912,00 Euro	912,00 Euro
anteilige Verwaltungsgemeinkosten brutto, bzw. netto (=brutto minus anteiliger Vorsteuern in Höhe von 42,70 Euro)	255,74 Euro	298,44 Euro
Vorsteuern aus Kantinenzubau		4.800,00 Euro
Gewinn aus Kantine:	7.232,26 Euro	4.029,56 Euro
Einnahmen- Ausgabenaufstellung Vereinsfest:		
Einnahmen:	64.100,00 Euro	74.080,00 Euro
Ausgaben:		
Wareneinkauf	38.600,00 Euro	44.000,00 Euro
anteilige Verwaltungsgemeinkosten brutto bzw. netto (=brutto minus anteiliger Vorsteuern in Höhe von 157,30 Euro)	940,42 Euro	1.097,72 Euro
Gewinn aus Vereinsfest:	24.559,58 Euro	28.982,28 Euro
Der steuerpflichtige Gewinn beträgt im Jahr 02		
Gewinn aus Kantine	7.232,26 Euro	4.029,56 Euro
Gewinn aus Vereinsfest	24.559,58 Euro	28.982,28 Euro
abzüglich bezahlter Umsatzsteuer		-1.220,00 Euro
Summe:	31.791,84 Euro	31.791,84 Euro

In der Körperschaftsteuererklärung ist beim Punkt 2. d (Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß (§ 45 Abs. 1 oder Abs. 3 BAO) und bei der Kennziffer 636 der Betrag 31.791,84 einzusetzen. Bei begünstigten Vereinen wird anlässlich der Bescheiderstellung ein Freibetrag bis zu 7.300 Euro abgezogen, sodass der Verein steuerpflichtige Einkünfte im Jahr 02 in Höhe von 24.491,84 Euro bezogen hat.

Die Körperschaftsteuer (25%) beträgt daher 6.122,96 Euro.

9.2.4 Beispiel 4:

875

Ein gemeinnütziger Kulturverein baut ein Museum mit Unterstützung der öffentlichen Hand. Die Gemeinde und das Land decken zum überwiegenden Teil die Baukosten.

Umsatzsteuer:

Die Umsätze des Museumsbetriebes (Eintrittsgelder und Verkauf von Büchern und Ansichtskarten, die ausschließlich im Zusammenhang mit dem Museum stehen) betragen jährlich ca. 2.000 Euro. Es liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor, da die Umsätze unter 2.900 Euro liegen (siehe Rz 463 und Rz 511). Umsatzsteuerlich besteht somit keine Unternehmereigenschaft.

Körperschaftsteuer:

Es liegt ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vor, sodass keine Körperschaftsteuerpflicht gegeben ist.

9.2.5 Beispiel 5:

876

Angaben wie Abschnitt 9.2.4 Beispiel 4.

Umsatzsteuer:

Die Umsätze des Museumsbetriebes (Eintrittsgelder und Verkauf von Büchern und Ansichtskarten, die ausschließlich im Zusammenhang mit dem Museum stehen) überschreiten regelmäßig den Betrag von 2.900 Euro. Es liegt ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO vor und die Tätigkeit des Museums stellt keine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung dar. Da die Umsätze über 2.900 Euro liegen (vgl. Rz 463), kann der Verein gegenüber dem Finanzamt auf die Anwendung der Liebhabereivermutung verzichten (siehe Rz 464 und Rz 520). Eine gesonderte Widerlegung der Liebhabereivermutung wäre nur für Betätigungen nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung erforderlich. Umsatzsteuerlich ist aber grundsätzlich eine unechte Befreiung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 25 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 24 lit. c UStG 1994 gegeben, auf die durch Abgabe einer schriftlichen Erklärung (siehe Abschnitt 3.3.10) verzichtet werden kann. Auf die Umsätze ist bei Option zur Steuerpflicht der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 anzuwenden. Zusätzlich ist - wie gegenständlich der Fall - bei Nichterreichen der Kleinunternehmergrenze (siehe Abschnitt 3.3.11) auch eine Erklärung im Sinne des § 6 Abs. 3 UStG 1994 abzugeben.

<i>Einnahmen:</i>	<i>netto:</i>	<i>brutto:</i>
<i>(1) Mitgliedsbeiträge</i>	<i>500,00 Euro</i>	<i>500 Euro</i>
<i>(2) Spenden</i>	<i>4.000,00 Euro</i>	<i>4.000 Euro</i>
<i>(3) Museumseintrittsgelder</i>	<i>1.818,18 Euro</i>	<i>2.000 Euro</i>
<i>(4) Verkauf von Büchern usw.</i>	<i>1.090,91 Euro</i>	<i>1.200,00 Euro</i>
<i>(5) Subventionen für die Restaurierung des Museums</i>	<i>150.000,00 Euro</i>	<i>150.000,00 Euro</i>
<i>(6) Gutschrift Finanzamt</i>		<i>30.535,49 Euro</i>

<i>Einnahmen gesamt</i>	<i>157.409,09 Euro</i>	<i>188.235,49 Euro</i>
<i>Ausgaben bzw. Abflüsse:</i>	<i>netto (brutto minus abzugsfähiger USt!)</i>	<i>brutto:</i>
<i>(1) Kosten für Vereinsfunktionäre und Helfer</i>	<i>2.000,00 Euro</i>	<i>2.000,00 Euro</i>
<i>(2) Verwaltungsgemeinkosten brutto bzw. brutto abzüglich abzugsfähiger Vorsteuer in Höhe von 441,55 Euro (Berechnung siehe unten) von insgesamt 454,55 Euro in Rechnungen ausgewiesener USt.</i>	<i>2.558,45 Euro</i>	<i>3.000,00 Euro</i>
<i>(3) Verwaltungskosten Museum (10 bzw. 20% USt)</i>	<i>1272,73 Euro</i>	<i>1.500,00 Euro</i>
<i>(4) Anschaffungskosten Bücher usw. (10% USt)</i>	<i>909,09 Euro</i>	<i>1.000,00 Euro</i>
<i>(5) Miete Museum (20% USt)</i>	<i>333,33 Euro</i>	<i>400,00 Euro</i>
<i>(6) Museumsbau (20% USt)</i>	<i>150.000,00 Euro</i>	<i>180.000,00 Euro</i>
<i>(7) Zuführung Sparbuch</i>	<i>335,49 Euro</i>	<i>335,49 Euro</i>
<i>Summe:</i>	<i>157.409,09 Euro</i>	<i>188.235,49 Euro</i>

Umsatzsteuer:

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen (Eintrittsgelder und Verkauf von Büchern und Ansichtskarten, die ausschließlich im Zusammenhang mit dem Museum stehen) beträgt netto insgesamt 2.909,09 Euro (wird ermittelt durch Herausrechnen der Umsatzsteuer (10%) aus den Bruttoeinnahmen in Höhe von 3.200 Euro). Die direkt zurechenbaren Vorsteuern sind aus den Eingangsrechnungen des Museums zu ermitteln (siehe oben Ausgaben (3) bis (5)) und betragen insgesamt 384,85 Euro. Die Vorsteuern aus dem Museumsbau (siehe oben Ausgabe (6) in Höhe von 30.000 Euro können ebenfalls geltend gemacht werden. Des Weiteren können anteilige Vorsteuern aus den Verwaltungsgemeinkosten (insgesamt 454,55 Euro) geltend gemacht werden (siehe Abschnitt 3.6.2), wobei die Aufteilung auf Nettobasis erfolgt:

<i>Gesamteinnahmen netto (1) bis (5)</i>	<i>unternehmerische Einnahmen netto (3) bis (5)</i>	<i>in Prozent</i>	<i>Vorsteuern aus Verwaltungsgemeinkosten:</i>
<i>157.409,09 Euro</i>	<i>152.909,09 Euro</i>	<i>97,14</i>	<i>441,55 Euro</i>

Die Vorsteuern aus Verwaltungsgemeinkosten (insgesamt 454,55 Euro) sind daher in Höhe von 441,55 Euro abzugsfähig. Die Vorsteuern betragen daher insgesamt 30.826,40 Euro. Die Aufteilung der Vorsteuern erfolgt im Verhältnis der Einnahmen (netto) aus dem unternehmerischen Bereich zum nichtunternehmerischen Bereich. Obwohl die Subventionen nicht umsatzsteuerbar sind, sind sie dem Unternehmensbereich zuzuordnen, da sie für die Restaurierungskosten gewährt

wurden. Nicht dem Unternehmensbereich sind Subventionen dann zuzuordnen, wenn sie zur allgemeinen Verlustabdeckung des Vereines gewährt wurden.

In der Umsatzsteuererklärung U 1 sind daher folgende Eintragungen vorzunehmen:

Kennziffer 000		2.909,09
Kennziffer 029	2.909,09	290,91
Kennziffer 060		-30.826,41
Kennziffer 095		-30.535,49
Hierauf durchgeführte Gutschriften		30.535,49
Restschuld		0,00

Körperschaftsteuer:

Der Verein ist mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 3 BAO körperschaftsteuerpflichtig. Da gegenständlich nur ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO vorliegt (Museumsbetrieb), fällt keine Körperschaftsteuer an.

9.2.6 Beispiel 6:

877

Angaben wie Abschnitt 9.2.5 Beispiel 5. Zusätzlich wird eine Kantine mit jährlichen Umsätzen in Höhe von insgesamt 7.000 Euro betrieben.

Umsatzsteuer:

Bei Betrieben gemäß § 45 Abs. 3 BAO besteht bis zu Umsätzen in Höhe von 7.500 Euro Liebhabereivermutung nur dann, wenn für alle wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 1 und Abs. 2 BAO die Liebhabereivermutung angewendet wird. Gegenständlich wurde hinsichtlich des Museumsbetriebes zur Umsatzsteuerpflicht optiert, daher besteht auch Umsatzsteuerpflicht hinsichtlich der Kantine mit Umsätzen von 7.000 Euro (siehe Abschnitt 3.2.2.3). Die Berechnung erfolgt analog dem Beispiel 5, wobei zusätzlich die Umsätze und Vorsteuern aus dem Kantinenbetrieb zu berücksichtigen sind (vgl. auch Beispiel 3 zur Berechnung der Umsatzsteuer bei einer Kantine). Ebenfalls können anteilige Vorsteuern aus den Verwaltungsgemeinkosten geltend gemacht werden.

Körperschaftsteuer:

Der Verein ist mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 3 BAO körperschaftsteuerpflichtig, womit gegenständlich die Kantine zu erfassen wäre. Der steuerpflichtige Gewinn ist analog dem Beispiel 1 zu berechnen und in der Körperschaftsteuererklärung beim Punkt 2. d (Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 1 oder Abs. 3 BAO) und bei der Kennziffer 636 einzusetzen. Bei begünstigten Vereinen wird anlässlich der Bescheiderstellung ein Freibetrag bis zu 7.300 Euro abgezogen, sodass der Verein keine Körperschaftsteuer abführen muss. Es besteht auch grundsätzlich keine Verpflichtung zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung, es sei denn, es ergeht eine Aufforderung vom Finanzamt.

10 Steuerliche Behandlung eines Profibetriebes bei gemeinnützigen Sportvereinen im Mannschaftsspielsport

10.1 Allgemeines

878

Die Ausübung des Berufssportes ist kein begünstigter Zweck im Sinne der [§§ 34 ff BAO](#), weil dabei die Förderung von wirtschaftlichen Interessen im Vordergrund steht (siehe Rz 72). Dass durch die Ausübung des Profisportes auf Grund seiner Öffentlichkeitswirkung auch eine Anregung zur Betätigung im Breitensport erfolgen kann, ändert nichts daran, dass keine ausschließliche und unmittelbare Förderung eines begünstigten Zweckes gegeben ist.

879

Als Profisportler ist gemäß dieser Richtlinien jeder Sportausübende in Mannschaftsspielsportarten anzusehen, der für seine sportliche Tätigkeit für den Sportverein vom Sportverein oder einem Dritten Vergütungen oder andere Vorteile von mehr als 21.000 Euro (brutto) pro Spielsaison erhält. Wenn die Vergütungen nicht brutto vereinbart wurden, ist vom vereinbarten Nettobetrag auf den Bruttobetrag hochzurechnen.

Für Zwecke dieser Berechnung endet eine Spielsaison mit dem Beginn der darauffolgenden Spielsaison. Wird ein Sportausübender nicht die ganze Saison bei einem Verein beschäftigt (zB Vereinswechsel), ist für die Beurteilung als Profisportler eine aliquote Abgrenzung vorzunehmen, wobei nur die Beschäftigung für den jeweiligen Verein maßgeblich ist.

Für die Ermittlung dieser Betragsgrenze sind neben den Monatsbezügen in der Spielsaison (Fixum) auch die variablen Entgeltsbestandteile (Leistungsprämien) und alle Sachbezüge im Sinne des [§ 15 EStG 1988](#) sowie Vergütungen aufgrund der Rechteeinräumung für Werbe- und ähnliche Zwecke zu berücksichtigen, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner sportlichen Tätigkeit für den Sportverein stehen. Die Übernahme der notwendigen Kosten von Trainingslagern und Wettkämpfen, insbesondere die Reise-, Aufenthalts-, und Verpflegungskosten der Athleten stellt keinen Sachbezug im Sinne des [§ 15 EStG 1988](#) dar (siehe insbesondere LStR 2002 Rz 138 ff sowie LStR 2002 Rz 322 und 386 sinngemäß). Zu steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) siehe Rz 774b.

Fremdübliche Vergütungen von Trainertätigkeiten für den Sportverein sind hinsichtlich der Ermittlung der Betragsgrenze nicht zu berücksichtigen, weil diese in keinem direkten Verhältnis zur Tätigkeit als Profisportler stehen. Gleiches gilt für fremdübliche Vergütungen

von Dritten, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der sportlichen Tätigkeit für den Sportverein stehen.

Beispiel:

Spieler X betreibt eine Mannschaftssportart und erhält für die Sportausübung für Verein A in der Spielsaison 2016/2017 15.000 Euro. Daneben ist X im Verein A auch als Jugendtrainer beschäftigt. Für die Tätigkeit als Jugendtrainer erhält X in der Spielsaison 2016/2017 eine fremdübliche Vergütung von 6.000 Euro. Darüber hinaus ist X auch im Unternehmen des Vereinspräsidenten des Vereins A als Verkäufer angestellt. Für die Tätigkeit als Verkäufer, die er halbtags ausübt, erhält X im Kalenderjahr 2016 die fremdübliche Summe von 10.000 Euro.

X ist in der Spielsaison 2016/2017 nicht als Profisportler zu beurteilen, weil er für seine sportliche Tätigkeit für den Sportverein 15.000 Euro erhält.

880

Bei so genannten Einzelsportarten, bei welchen die Sportausübung typischerweise von einzelnen Individuen und nicht in strukturierten Gruppen betrieben wird (zB Leichtathletik, Tennis, Schisport, Schwimmen, Segeln, Rodeln, Billard usw.), hat der Umstand, dass Profisportler tätig werden, im Wesentlichen nur für diese selbst steuerliche Auswirkungen. Dies gilt auch für die Ausübung von Einzelsportarten in Doppel- (zB Tennis), Formations- (zB Formationstanz) und Staffelform (zB Langlauf).

Beispiel:

Ein Tennisverein (Tennisverband) tritt bei einem Wettbewerb (zwei Einzelmatches und ein Doppel) mit vier Spielern an. Drei der vier Spieler sind Profis, der vierte Spieler ist Amateur.

Beispiel:

Ein Leichtathletikverein (Leichtathletikverband) tritt bei einem Wettbewerb mit 20 Sportlern in verschiedenen Disziplinen (100-Meter-Lauf, Kugelstoßen, Weitsprung usw.) an. Die Hälfte der Sportler sind Profis.

Beispiel:

Ein Wintersportverein (Wintersportverband) tritt mit einer Langlaufstaffel bei einem Wettbewerb an. Sämtliche Langläufer sind Profis.

Einzelsportarten können neben der individuellen Sportausübung auch als Team, Staffel, Paar, Doppel oder Formation durchgeführt werden (zB Paartanz, Formationstanz, Tennis-Doppel, Langlauf-Staffel, Ruder-Doppelvierer, 470er Klasse im Segeln, Viererbob usw.). Als Mannschaftssportart gilt eine solche, die ausschließlich als Mannschaft ausgeführt werden kann und welche ein Zusammenspiel von mehr als 2 Spielern erfordert (zB Fußball, Handball, (Eis)Hockey, American Football usw.). Abwandlungen von Mannschaftssportarten, die als Doppel ausgeführt werden (zB Beachvolleyball), gelten nicht als Mannschaftssportarten.

Ebenso ist ein Profis beschäftigender Verein, sofern diese Beschäftigung nicht überwiegend erfolgt, nicht davon betroffen, wenn man von seinen allfälligen Pflichten als Veranstalter (zB Abzugsteuer nach [§ 99 EStG 1988](#)) absieht.

Beispiel:

Ein Leichtathletikverein, der im Wesentlichen aus Amateursportlern besteht, veranstaltet zeitweise auch Wettkämpfe, bei denen auch Profis zum Einsatz kommen.

881

Im Bereich der Mannschaftsspielsportarten entstehen auch für die Sportvereine selbst Steuerwirkungen, weil sie auf Grund ihrer dichten Organisation Profisportler auf Dauer beschäftigen und darüber hinaus ihren Betrieb mit Werbeeinnahmen finanzieren, die auf Grund der höheren Öffentlichkeitswirkung in wesentlichem Ausmaß mit der professionellen Sportausübung in direktem Zusammenhang stehen.

Dabei ist es unerheblich, ob die eingesetzten Sportler Arbeitnehmer des Vereines sind oder im Wege einer Arbeitsgestellung beschäftigt werden.

Es ist daher davon auszugehen, dass ein „Profibetrieb“ als Gewerbebetrieb oder zumindest als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des [§ 45 Abs. 3 BAO](#) zu qualifizieren und daher für die Gemeinnützigkeit des Gesamtvereins schädlich ist.

10.2 Definition des Profibetriebes

882

Unterhält ein Sportverein im Bereich Mannschaftsspielsport Profimannschaften, geht dadurch die Gemeinnützigkeit des Gesamtvereines grundsätzlich verloren. Von einem Profibetrieb ist ab dem Beginn des auf das Saisonende folgenden Kalenderjahres immer dann auszugehen, wenn die Anzahl von einsetzbaren Profispielern (siehe dazu Rz 879), die in den Spielberichten von Pflichtspielen einer Spielsaison genannt werden, höher ist als die Hälfte der in diesen Spielberichten vorgesehenen Anzahl an einsetzbaren Spielern. Eine Profimannschaft liegt aber nicht vor, wenn vom Verein nachgewiesen wird, dass dieses Kriterium in der darauffolgenden Saison nicht erfüllt wird (zB aufgrund eines Abstieges oder einer geänderten Kaderzusammenstellung).

Beispiel:

Fußball-Regionalliga: Die Spielberichte der Saison 2016/17 sehen alle ein Maximum von 16 einsetzbaren Spielern vor. In der Ligameisterschaft werden 30 Partien gespielt, im Cup-Wettbewerb nimmt der Verein an drei Matches teil. Die Voraussetzung für eine Profimannschaft ist erfüllt, wenn zumindest 265 (33 Spiele x 16 Spieler im Spielbericht = 528 Spieler im Spielbericht) der in den Spielberichten vermerkten Spieler Profis sind. Sind diese Voraussetzungen gegeben, ist mit Beginn des folgenden Kalenderjahres, somit mit 1.1.2018, von einem Profibetrieb auszugehen. Ist zB infolge eines Abstieges

zu erwarten, dass keine oder nur eine geringe Anzahl an Profispielern eingesetzt werden, kann das Vorliegen eines Profibetriebes widerlegt werden.

883

Die Betreuung von Vereinen mit Profibetrieb kann die Gemeinnützigkeit der Verbände bzw. Dachverbände (wie ÖFB, ÖHB, ÖHV, Bundesligaverbände usw.), die an die Voraussetzung gebunden ist, dass alle Betreuten gemeinnützig sind, beeinträchtigen. Die Verbände bzw. Dachverbände haben somit eine entsprechende Aufklärungs- und Informationspflicht gegenüber ihren Mitgliedern. Kommen einem Unterverband/Verein die abgabenrechtlichen Begünstigungen nicht mehr zu, hat der Verband bzw. der Dachverband die erforderlichen Maßnahmen zur Erhaltung der Gemeinnützigkeit des Verbandes bzw. Dachverbandes gemäß Rz 122 zu ergreifen.

Der Betrieb von Meisterschaften/Cupbewerben durch Verbände bzw. Dachverbände, an denen auch Vereine mit ausgegliederten Profibetrieben teilnehmen, begründet für den Verband bzw. Dachverband keinen Profibetrieb iSd Rz 882.

Setzt ein Verband bzw. Dachverband Mannschaftssportler in einer Auswahl (zB Nationalmannschaft) ein, ist zu prüfen, wie viele Auswahlspieler aus Sicht des Verbands bzw. Dachverbands als Profisportler iSd Rz 879 anzusehen sind und ob demnach für den Verband bzw. Dachverband in sinngemäßer Anwendung von Rz 882 – aufgrund des Vorliegens einer Profi-Nationalmannschaft – eine Ausgliederungsnotwendigkeit für seinen eigenen Profibetrieb „Nationalmannschaft“ besteht. Es sind nur jene Vergütungen oder andere Vorteile heranzuziehen, die der Sportausübende für seine sportliche Tätigkeit für den Verband bzw. Dachverband von diesem oder einem Dritten erhält; Vergütungen, die der Spieler für die sportliche Tätigkeit für seinen Verein vom Sportverein oder einem Dritten erhält, sind daher irrelevant.

Für die Ermittlung der 21.000 Euro-Grenze auf Ebene des Verbands bzw. Dachverbands ist idR das Kalenderjahr maßgeblich, sofern nicht für Wettbewerbe, an denen Verbände bzw. Dachverbände teilnehmen, eine vom Kalenderjahr abweichende Spielsaison vorliegt.

10.3 Vermeidung des Verlustes der Begünstigungen

884

Vereine, die eine Profimannschaft im Sinne der Rz 882 f unterhalten, müssen daher entweder den Verlust der Gemeinnützigkeit ab dem folgenden Kalenderjahr in Kauf nehmen, oder, zur Erhaltung der Gemeinnützigkeit des (Rest-)Vereines, den Profibetrieb spätestens zum Beginn des Kalenderjahres, mit dem die Gemeinnützigkeit gemäß Rz 882 entfallen würde, ausgliedern.

Bei der Ausgliederung sind zwei Varianten möglich:

Variante 1 (Zweigverein oder eigener Rechnungskreis):

Es wird ein weiterer Verein gegründet, der als Zweigverein gemäß [§ 1 Abs. 4 Vereinsgesetz 2002](#) ausgestaltet wird. Der Profibetrieb wird diesem Zweigverein übertragen. Auf Seiten des nicht gemeinnützigen Zweigvereins liegt eine Einlage vor; die Vermögenserhöhung wird bei diesem steuerlich gemäß [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) nicht erfasst und die eingelegten Wirtschaftsgüter sind mit den gemeinen Werten anzusetzen (siehe dazu KStR 2013 Rz 498). Die Übertragung bislang nicht steuerhängiger Wirtschaftsgüter des Vereins auf den Zweigverein ist für den Verein nicht ertragsteuerwirksam. Mittelflüsse zwischen dem Verein und dem Zweigverein sind nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu behandeln (siehe dazu KStR 2013 Rz 587 f). Der nicht gemeinnützige Zweigverein unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht. Ungeachtet der abgabenrechtlichen gemeinsamen Beurteilung von Verein und Zweigverein (siehe Rz 4) geht die Gemeinnützigkeit des Vereins nicht verloren, weil diesem gemäß [§ 44 Abs. 2 BAO](#) auf Antrag eine diesbezügliche bescheidmäßige Ausnahmegenehmigung durch das zuständige Finanzamt zu erteilen ist.

Alternativ dazu kann der Profibetrieb auch innerhalb des Vereines in einem eigenen Rechnungskreis erfasst und innerorganisatorisch getrennt werden. Da der Verein mit dem Profibetrieb in die unbeschränkte Steuerpflicht eintritt, sind die dem Profibetrieb übertragenen bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter, die bis dahin dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereins zuzurechnen waren, nach Maßgabe des [§ 18 Abs. 2 iVm Abs. 3 KStG 1988](#) steuerneutral auf den gemeinen Wert aufzuwerten (siehe dazu KStR 2013 Rz 1422). Die Gemeinnützigkeit des Vereins geht trotz dessen unbeschränkter Steuerpflicht mit dem Profibetrieb nicht verloren, weil diesem gemäß [§ 44 Abs. 2 BAO](#) auf Antrag eine diesbezügliche bescheidmäßige Ausnahmegenehmigung durch das zuständige Finanzamt zu erteilen ist.

Variante 2 (Ausgliederung in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft):

Der Profibetrieb wird vom Verein in eine bestehende oder neu gegründete nicht gemeinnützige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (nachfolgend als Profi-Körperschaft bezeichnet) ausgegliedert. Die Ausgliederung des Profibetriebes kann aus steuerlicher Sicht als Sacheinlage unter Anwendung des [Art. III UmgrStG](#) steuerneutral (siehe hierzu Rz 884a sowie UmgrStR 2002 Rz 712 und 713) oder unter Anwendung des allgemeinen Ertragsteuerrechts gemäß [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) (siehe hierzu Rz 884b) oder als Teilbetriebsveräußerung (siehe hierzu Rz 884c) erfolgen. Zu den umsatzsteuerlichen Konsequenzen siehe Rz 884e.

884a

Erfolgt die Ausgliederung des Profibetriebes vom Verein im Anwendungsbereich des [Art. III UmgrStG](#) in die Profi-Körperschaft steuerneutral, ergeben sich folgende Konsequenzen:

Verein:

Die Übertragung der bislang dem steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereines zurechenbaren Wirtschaftsgüter erfolgt steuerneutral; dh. es kommt zu keiner steuerwirksamen Realisierung der stillen Reserven.

Profi-Körperschaft:

Aufgrund der Übertragung aus der steuerbefreiten Vereinssphäre in die steuerpflichtige Sphäre der Körperschaft ist [§ 18 Abs. 2 KStG 1988](#) mit der Maßgabe anzuwenden, dass der steuerneutrale Übergang auf den gemeinen Wert des Betriebsvermögens mit dem auf den Einbringungstichtag folgenden Tag bei der aufnehmenden Körperschaft zu erfolgen hat (vgl. UmgrStR 2002 Rz 713). Die übernommenen Wirtschaftsgüter sind daher aus steuerlicher Sicht in der Eröffnungsbilanz der Körperschaft mit deren gemeinen Werten, somit den erzielbaren Einzelveräußerungspreisen anzusetzen. Eine Versteuerung der bis zum Einbringungstichtag entstandenen stillen Reserven erfolgt somit nicht.

884b

Erfolgt die Ausgliederung des Profibetriebes vom Verein in die Profi-Körperschaft in Form einer Sacheinlage dieses Teilbetriebes iSd [§ 24 EStG 1988](#), kommt auf die Sacheinlage des Profibetriebes das allgemeine Steuerrecht mit folgenden Konsequenzen zur Anwendung:

Verein:

Die Einlage von Wirtschaftsgütern in die Profi-Körperschaft stellt gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) einen Tauschvorgang dar und bewirkt, dass hinsichtlich der eingelegten Wirtschaftsgüter ein Veräußerungsvorgang vorliegt. Als Veräußerungspreis der eingelegten Wirtschaftsgüter ist deren gemeiner Wert anzusetzen. Die Übertragung der bislang dem steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereines zurechenbaren Wirtschaftsgüter erfolgt ohne steuerwirksame Realisierung der stillen Reserven, weil die Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes steuerbefreit ist.

Profi-Körperschaft:

Auf Seiten der Profi-Körperschaft, die die Einlage erhält, liegt eine Anschaffung in Form eines Tausches vor. Die durch die Einlage eintretende Erhöhung des Vermögens der Profi-Körperschaft wird steuerlich nicht erfasst ([§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#)). Die im Wege der Einlage zugegangenen Wirtschaftsgüter einschließlich eines Firmenwerts oder sonstiges Vermögen

gelten als angeschafft. Als Anschaffungskosten sind die gemeinen Werte der eingelegten Wirtschaftsgüter anzusetzen (vgl. KStR 2013 Rz 498).

884c

Erfolgt die Ausgliederung des Profibetriebes vom Verein in die Profi-Körperschaft in Form einer Veräußerung dieses Teilbetriebes iSd [§ 24 EStG 1988](#), kommt auf die Veräußerung des Profibetriebes das allgemeine Steuerrecht mit folgenden Konsequenzen zur Anwendung:

Verein:

Die Übertragung des bislang dem steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereines zurechenbaren Teilbetriebes erfolgt ohne steuerwirksame Realisierung der stillen Reserven, weil die Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes steuerbefreit ist.

Profi-Körperschaft:

Auf Seiten der Profi-Körperschaft, die den Teilbetrieb erwirbt, sind die übernommenen Wirtschaftsgüter einschließlich eines Firmenwerts mit den Anschaffungskosten anzusetzen.

884d

Liegen die Voraussetzungen für eine Ausgliederung eines Profibetriebes in eine Profi-Körperschaft nach Ablauf einer Spielsaison – etwa im Fall eines Abstieges – nicht mehr vor, kann diese Ausgliederungsvariante durch Rückübertragung des Profibetriebes auf den Verein wieder beendet werden. Durch die Rückübertragung des Betriebes bzw. durch die Rückführung dessen Vermögens auf den Verein geht die Gemeinnützigkeit des Vereins nicht verloren, sofern im Falle des Fortbestands eines Profibetriebes iSd Rz 882 die Maßnahmen gemäß Rz 884 Variante 1 gesetzt werden.

Als Rückführungsvariante ist etwa im Fall der vorherigen Ausgliederung in eine Kapitalgesellschaft die Durchführung einer verschmelzenden Umwandlung der Kapitalgesellschaft auf den Verein nach Maßgabe des UmwG denkbar, sofern dieser Vorgangsweise weder gesellschaftsrechtliche noch vereinsrechtliche Vorschriften entgegenstehen.

Wird im Zuge der Umwandlung der Profibetrieb auf den Verein übertragen und bleiben die stillen Reserven im übertragenen Vermögen auch nach der Umwandlung beim Verein steuerhängig, können dabei für diese Umwandlung die steuerlichen Begünstigungen des [Art. II UmgrStG](#) in Anspruch genommen werden. Dies setzt allerdings voraus, dass beim Verein auch in der – der Rückübertragung – folgenden Spielsaison weiterhin ein Profibetrieb iSd Rz 882 vorliegt, da der Verein diesfalls mit dem Profibetrieb auch weiterhin der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.

Liegt beim Verein hingegen nach der Rückübertragung kein Profibetrieb vor, so fällt eine verschmelzende Umwandlung der Kapitalgesellschaft auf den Verein nicht unter [Art. II UmgrStG](#). Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#) führt eine solche Umwandlung – wie auch eine Liquidation der Kapitalgesellschaft unter Auskehrung des Vermögens an den Verein – zur Liquidationsbesteuerung im Sinne des [§ 19 KStG 1988](#).

884e

Umsatzsteuerliche Konsequenzen

Die Übertragung des Profibetriebes unterliegt nicht der Umsatzsteuer, wenn

- sie unter das UmgrStG fällt (siehe UStR 2000 Rz 54 ff),
- der übertragende Verein nicht als Unternehmer iSd [§ 2 UStG 1994](#) zu beurteilen ist,
- das Vermögen einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß [§ 45 Abs. 1 oder 2 BAO](#) zugeordnet war oder
- zwischen dem übertragenden Verein und der ausgegliederten Profi-Körperschaft eine Organschaft iSd [§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) vorliegt.

Andernfalls sind Sacheinlagen umsatzsteuerbar (vgl. UStR 2000 Rz 37).

885

Beschäftigt sich der Verein überwiegend mit dem Nicht-Profisport, dh. mit Jugend- und Amateurarbeit, und setzt er in diesen Bereichen auch seine Ressourcen überwiegend ein, reicht die Durchführung der Variante 1 aus, um die Gemeinnützigkeit zu erhalten.

Steht hingegen der Profibetrieb im Vordergrund, muss die Variante 2 gewählt werden.

Die Notwendigkeit zur Ausgliederung in eine Kapitalgesellschaft ist dabei unter Bedachtnahme auf die wesentlichen Parameter der Vereinstätigkeit zu beurteilen. Dabei ist nicht nur die Anzahl der Profispieler und Profimannschaften zu berücksichtigen, sondern auch die Größe und Verteilung des Vereinsbudgets auf den Profi- bzw. Amateurbereich, die Umsatzrelation und die Bindung von Humanressourcen (Trainer, Betreuer usw.) für den jeweiligen Bereich.

886

Daraus ergibt sich, am Beispiel des Fußballsportes dargestellt, in typisierender Betrachtungsweise Folgendes:

- Bei den in der **Bundesliga** (dh in der höchsten Spielklasse) engagierten Vereinen, denen eine Bundesligalizenz erteilt wurde, ist davon auszugehen, dass die Vereinstätigkeit eindeutig vom Profibetrieb dominiert wird. Es ist daher die Ausgliederungsvariante 2 zu wählen, da ansonsten die Gemeinnützigkeit des Restvereins verloren geht.

- In den **unteren Klassen** wird in der Regel ein eigener Rechnungskreis für den Profibetrieb ausreichen.
- Im Falle des **Aufstieges** eines Vereines in die Bundesliga hat der Verein eine Frist von 3 Jahren für die Ausgliederung im Sinne der Variante 2. Bei einem Abstieg kann zur Variante 1 zurückgekehrt werden.

In anderen Mannschaftsspielsportarten als dem Fußballsport ist diese typisierende Betrachtung nicht anzuwenden. Die Ausgliederungsvariante 2 ist in diesen Fällen nur bei Vorliegen der Voraussetzungen der Rz 885 durchzuführen.

10.4 Steuerliche Auswirkungen

887

Die steuerlichen Auswirkungen sind im Wesentlichen unabhängig von der gewählten Variante. Sie betreffen im Falle der Inanspruchnahme einer Ausnahmegenehmigung im Sinne des [§ 44 Abs. 2 BAO](#) im Rahmen der Rechnungskreisvariante nur den Profibetrieb ohne direkte Rückwirkung auf den Restverein.

10.4.1 Körperschaftsteuer

888

Da die Körperschaftsteuerbefreiung des [§ 5 Z 6 KStG 1988](#) auf die Gemeinnützigkeit des betroffenen Rechtsträgers abstellt, besteht für den ausgegliederten Profibetrieb unabhängig von der gewählten Variante Körperschaftsteuerpflicht.

10.4.2 Umsatzsteuer

889

Da die unechte Befreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994](#) nur auf den Zweckbereich der gemeinnützigen Vereine Auswirkung hat, besteht für einen ausgegliederten Profibetrieb unabhängig von der gewählten Variante grundsätzlich Umsatzsteuerpflicht, aber auch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

10.4.3 Einzelfragen

Ablösezahlungen

890

Ablösezahlungen für Spielertransfers durch Profibetriebe sind ertragsteuerepflichtig und grundsätzlich auch umsatzsteuerepflichtig. Ist die aufnehmende (leistungsempfangende) Körperschaft ein Unternehmer im Sinne des [§ 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994](#) (Unternehmer oder nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit UID), sind die Ablösezahlungen gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort umsatzsteuerbar. Ist die aufnehmende

Körperschaft ein Nichtunternehmer im Sinne des [§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994](#), unterliegen die Ablösezahlungen der österreichischen Umsatzsteuer ([§ 3a Abs. 7 UStG 1994](#)).

Beispiel 1: Exporttransfer durch Profibetrieb

Ist die aufnehmende Körperschaft ein Unternehmer, liegt der Leistungsort am Empfängerort im Gemeinschaftsgebiet bzw. im Drittland. Bei Leistungsempfängern im Gemeinschaftsgebiet kommt es gemäß [Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG](#) idF [RL 2008/8/EG](#) zwingend zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger.

Beispiel 2: Importtransfer zum Profibetrieb

Ist die abgebende ausländische Körperschaft ein Unternehmer, kommt es zwingend zum Übergang der Steuerschuld auf die inländische übernehmende Körperschaft, die die auf sie übergegangene Steuerschuld als Vorsteuer abziehen kann.

Beispiel 3: Inlandstransfer zwischen Profibetrieben

Für die abgebende Körperschaft entsteht Umsatzsteuerpflicht, wobei die übernehmende Körperschaft vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Beispiel 4: Inlandstransfer vom „Amateurverein“ zum Profibetrieb

Der abgebende Verein ist unecht von der Umsatzsteuer befreit und darf daher keine Umsatzsteuer verrechnen. Damit entfällt für die übernehmende Körperschaft die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug.

Abstellgebühren

891

Die von Verbänden (zB ÖFB) bzw. Dachverbänden an die Vereine gezahlten Beiträge, vor allem Abstellgebühren für die Teilnahme von Vereinssportlern in Verbandsmannschaften, unterliegen sowohl der Ertragsteuer- als auch der Umsatzsteuerpflicht, soweit diese den Profibetrieb des Vereines betreffen. Erfolgt die Zahlung der Abstellgebühr direkt vom Verband bzw. Dachverband an den Verein, der diese an den ausgegliederten Profibetrieb weiterleitet, begründet dies umsatzsteuerlich weder einen Leistungsaustausch zwischen dem Verband und dem Verein noch zwischen dem Verein und dem ausgegliederten Profibetrieb, wenn es verbandsrechtlich nicht anders möglich ist und der Verein für die Abrechnung kein Entgelt verrechnet. Diesfalls bleibt es beim unmittelbaren Leistungsaustausch zwischen den Verbänden bzw. Dachverbänden und der Profikörperschaft. Behält sich der Verein jedoch einen Teil der Abstellgebühren für gesondert an die Profikörperschaft erbrachte Leistungen ein, wird insoweit ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen Verein und Profikörperschaft begründet (zur kostendeckenden Weiterverrechnung von Kosten für Leistungen siehe Rz 893). Soweit der Verband bzw. Dachverband im Rahmen seines Profibetriebes tätig wird (siehe Rz 883), besteht das Recht auf Vorsteuerabzug.

Erträge aus (inter)nationalen Bewerb

892

Erträge aus internationalen Bewerbungen unterliegen ebenso wie die Erträge aus inländischen Bewerbungen (zB Österreicherprämie) sowohl der Ertragsteuer- wie auch der Umsatzsteuerpflicht. Erbringen dabei die Profibetriebe gegenüber dem internationalen Verband eine Leistung durch Überlassung von Werbe- und Vermarktungsrechten (wie zB bei UEFA- und FIFA-Bewerben), entsteht die Umsatzsteuerpflicht gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort (zB am Sitz von UEFA und FIFA in der Schweiz). Dies gilt auch dann, wenn die Abrechnung dieser Leistungen über den österreichischen Verband bzw. Dachverband und/oder durch den Verein erfolgt und für die Abrechnung kein Entgelt verrechnet wird. Zur Einbehaltung eines Teilbetrages für an die Profikörperschaft erbrachte Leistungen siehe Rz 891.

Leistungsbeziehung zwischen Verein und ausgegliederter „Profikörperschaft“

893

Erbringen Vereinsspieler, Vereinsmitarbeiter (zB außerhalb ihrer Dienstzeit) oder Vereinsmitglieder unentgeltlich Dienstleistungen für die „Profikörperschaft“, und entstehen dem Verein dadurch tatsächlich keine Kosten, ist eine entsprechende Verrechnung dieser Leistungen aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht nicht erforderlich. Ertragsteuerlich ist von einer unbeachtlichen Nutzungseinlage auszugehen; dh. es liegen keine fiktiven Betriebsausgaben auf Ebene der „Profikörperschaft“ vor. Die unentgeltliche Erbringung solcher Leistungen begründet außerdem keinen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb.

Entstehen dem Verein hingegen durch die Erbringung der Dienstleistungen an die „Profikörperschaft“ tatsächlich Kosten (insbesondere Personalkosten), ist die Weiterverrechnung dieser Kosten erforderlich, weil ansonsten Vereinsmittel für nicht begünstigte Zwecke verwendet werden. Die kostendeckende Weiterverrechnung von Kosten für Leistungen eines gemeinnützigen Vereins an die nicht gemeinnützige „Profikörperschaft“ stellt allerdings grundsätzlich einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb für den gemeinnützigen Verein dar (siehe Rz 120g). Dies gilt für sämtliche Dienstleistungen des Vereins an die „Profikörperschaft“ (zB Erbringung von Verwaltungsleistungen wie Buchhaltung, Lohnverrechnung, Rasenpflege, Ordnerdienste usw.). Zur Aufrechterhaltung der Gemeinnützigkeit ist eine Ausnahmegenehmigung gemäß den Bestimmungen nach [§ 44 Abs. 2](#) und [§ 45a BAO](#) erforderlich, die in der Regel zu erteilen sein wird.

Nur der fallweise Einsatz von Vereinsspielern für den Profibetrieb (etwa aufgrund des verletzungsbedingten Ausfalls von Profispielern) stellt für den Verein ein Mittel zur Erreichung der begünstigten Zwecke dar und begründet – abweichend von sämtlichen anderen Dienstleistungen des Vereins an die „Profikörperschaft“ – lediglich einen entbehrlichen Hilfsbetrieb (vgl. Rz 173).

Auf Ebene der „Profikörperschaft“ stellen die weiterverrechneten Kosten steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben dar.

Zahlungen, die der ausgegliederte Profibetrieb über den Verein an Verbände im Zusammenhang mit der Teilnahme an einem Bewerb tätigt (zB verbandsrechtliche Strafen), begründen keinen Leistungsaustausch zwischen dem Verein und dem ausgegliederten Profibetrieb, wenn die Abwicklung bzw. Weiterleitung über den Verein organisatorisch (zB durch den Verband) vorgegeben ist und der Verein für die Abwicklung kein Entgelt verrechnet.

Öffentliche Förderungen in Form von echten Zuschüssen/Subventionen (vgl. Rz 444 ff)

894

Werden echte Zuschüsse/Subventionen von Körperschaften des öffentlichen Rechts direkt an den ausgegliederten Profibetrieb gewährt, ist dieser echte Zuschuss/Subvention nicht umsatzsteuerbar. Eine Gewährung an den Profibetrieb liegt auch vor,

- wenn der echte Zuschuss/Subvention aufgrund öffentlich-rechtlicher Grundlage (zB Landtags- oder Gemeinderatsbeschluss) dem gemeinnützigen Verein gewährt wird,
- der Verein auf Basis dieser öffentlich-rechtlichen Grundlage verpflichtet ist, den echten Zuschuss/Subvention an den ausgegliederten Profibetrieb unmittelbar weiterzuleiten,
- der Verein für die Abrechnung kein Entgelt verrechnet und rechtlich eine direkte Auszahlung an den Profibetrieb nicht möglich ist.

Die empfangende Gesellschaft hat diesen echten Zuschuss/Subvention als Einnahme zu erfassen (KStR 2013 Rz 1315); diese Einnahme kann unter den Voraussetzungen des [§ 3 EStG 1988](#) steuerfrei sein.

Rechteüberlassungen

895

Verbleiben beim Verein bestimmte - insbesondere aus verbandsrechtlichen Gründen nicht ausgliederungsfähige – Rechte (zB das Recht auf Verwendung des Vereinsnamens und Vereinswappens/-logos) und überlässt der Verein diese Rechte der ausgegliederten Profikörperschaft zur Nutzung, ist diese Rechteüberlassung der Vermögensverwaltung des Vereins zuzuordnen und damit nicht gemeinnützigkeitsschädlich (siehe aber Rz 217). Die Einnahmen unterliegen somit beim Verein nicht der Körperschaftsteuer.

Bei der ausgegliederten Profi-Körperschaft liegt eine steuerwirksame Betriebsausgabe vor, sofern die Vereinbarung fremdüblich ist und auf die Zahlung nicht das Abzugsverbot gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988](#) für Zins- oder Lizenzzahlungen zur Anwendung kommt (siehe

dazu KStR 2013 Rz 1266ai ff). Folglich sind Zahlungen für die Nutzung von Marken- und Lizenzrechten des Vereins bei der ausgegliederten Profi-Körperschaft ertragsteuerlich idR nicht abzugsfähig.

Zahlungen für die Überlassung des Rechts auf Durchführung von Veranstaltungen stellen keine Lizenzzahlungen gemäß [§ 99a Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988](#) dar und fallen daher nicht unter das Abzugsverbot, weil es keine Urheberrechte an „sportlichen Werken“ gibt.

Umsatzsteuerlich begründet eine Rechteüberlassung gegen Entgelt grundsätzlich einen Leistungsaustausch. Werden Medienrechte (insbesondere TV-Übertragungsrechte) von der Profi-Körperschaft über den Verein an einen Verband (bzw. über diesen wiederum an einen Zentralvermarkter) übertragen, kommt es zu einem Leistungsaustausch direkt zwischen Profi-Körperschaft und dem Verband (bzw. dem Zentralvermarkter), wenn seitens des Vereins (bzw. des Verbandes) kein Entgelt für die Abwicklung verrechnet wird und eine direkte Übertragung der Rechte verbandsrechtlich nicht möglich ist.

Solidaritätszahlungen

896

Sind im Rahmen eines internationalen Spielertransfers Solidaritätszahlungen an jene Vereine zu leisten, bei denen der Spieler bis zu einem gewissen Lebensjahr ausgebildet wurde und registriert war, richtet sich die ertragsteuerliche Zurechnung der Solidaritätszahlung danach, wo der Spieler in zeitlicher Hinsicht überwiegend zum Einsatz kam. Dementsprechend ist die Solidaritätszahlung entweder zur Gänze dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb des gemeinnützigen Vereins oder dem ausgegliederten Profibetrieb zuzurechnen.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist in den Solidaritätszahlungen kein Entgelt aufgrund eines Leistungsaustausches erkennbar.

Spielergehälter

897

Die in [§ 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988](#) vorgesehenen Abzugsverbote iZm Entgelten über 500.000 Euro und Entgelten, die beim Empfänger sonstige – nicht dem Steuersatz von 6% unterliegende – Bezüge nach [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) darstellen (siehe dazu EStR 2000 Rz 4852a), kommen auf Ebene des ausgegliederten Profibetriebes zur Anwendung.

Spielerwerte

898

Sogenannte Spielerwerte sind aus steuerlicher Sicht als immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einzustufen. Sofern diese entgeltlich (mittels Ablösezahlung) erworben wurden, hat eine steuerliche Aktivierung bei der Profi-Körperschaft zu erfolgen.

Zur steuerlichen Behandlung im Zuge der Ausgliederung des Profibetriebes unter Anwendung von [Art. III UmgrStG](#) siehe Rz 884a. Der gemeine Wert "des Spielers" ist dabei anhand geeigneter Unterlagen (zB Angebote anderer Vereine) glaubhaft zu machen. Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch vor dem Hintergrund der Bewertungsschwierigkeiten der gemeine Wert in Höhe des steuerlichen Buchwertes angesetzt werden.

Bei dem Spielerwert von selbst ausgebildeten Amateur- und Nachwuchsspielern handelt es sich um ein selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut, das nach allgemeinem Steuerrecht nicht aktiviert werden darf. Im Rahmen der Ausgliederung gemäß [Art. III UmgrStG](#) (siehe dazu Rz 884a) können diese Spielerwerte daher aufgrund der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge auch bei der Profi-Körperschaft weiterhin nicht aktiviert werden. Es besteht hier somit keine Aktivierungsmöglichkeit von vom Verein selbst geschaffenen Spielerwerten auf Ebene der übernehmenden Profi- Körperschaft.

Im Falle der Übertragung des Profibetriebes unter Anwendung des allgemeinen Steuerrechts (Sacheinlage, Veräußerung) kann auf Ebene der Profi-Körperschaft die Aktivierung der selbst erstellten Spielerwerte (Eigenbauspeler) erfolgen. Kann ein solcher Eigenbauspeler ablösefrei, lediglich unter Leistung der Ausbildungsentschädigung, zu einem dritten Verein wechseln, darf der aktivierte Wert die fiktive Ausbildungsentschädigung, die bei einem Spielerwechsel zu leisten wäre, nicht übersteigen (Fremdvergleich).

Stadionmiete

899

Überlässt der gemeinnützige Verein/Verband bzw. Dachverband ein Stadion der ausgegliederten nicht gemeinnützigen Profi-Körperschaft als Haupt- oder Untermieter, ist die Vermietung der Vermögensverwaltung zuzuordnen und damit nicht gemeinnützigkeitsschädlich (siehe aber Rz 217). Die Mieteinnahmen unterliegen somit beim Verein/Verband bzw. Dachverband nicht der Körperschaftsteuer. Zur umsatzsteuerlichen Behandlung siehe Rz 481a.

Bei der ausgegliederten Profi-Körperschaft liegt eine steuerwirksame Betriebsausgabe vor, sofern die Vereinbarung über die (fixe oder umsatzabhängige) Stadionmiete fremdüblich ist.

Transfererlösbeteiligung

900

Bei der Übertragung von ablösefreien (Eigenbau-)Spielern kann von der Profi-Körperschaft an den Verein lediglich eine Vergütung in Höhe der – auch im Falle der Übertragung an einen anderen Klub zustehenden – Ausbildungsentschädigung geleistet werden bzw. bei einer entgeltlichen Übertragung als Spielerwert bei der Profi-Körperschaft aktiviert werden (siehe dazu Rz 899). Spätere Transfererlösbeteiligungen (iSv Nachbesserungsklauseln) für ablösefreie (Eigenbau-)Spieler entsprechen nicht dem Fremdüblichkeitsprinzip, weil auch fremde Dritte für ablösefreie Spieler nicht bereit wären, eine Nachbesserungsklausel im Falle eines späteren Spielerverkaufs zu vereinbaren. Eine über die – durch allfällige Regulatorien vorgegebene – Ausbildungsentschädigung hinausgehende spätere Zahlung der Profi-Körperschaft an den Verein kann daher aus steuerlicher Sicht nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, sondern stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Verein dar.

Lediglich für Spieler, die im Zeitpunkt der Übertragung vom Verein an die Profi-Körperschaft nicht ablösefrei sind, ist die Vereinbarung einer Transfererlösbeteiligung für den Fall des späteren Verkaufs des Spielers durch die Profi-Körperschaft an einen Dritten auch aus steuerlicher Sicht anzuerkennen, sofern sich die Transfererlösbeteiligung der Höhe nach an vergleichbaren Vereinbarungen zwischen fremden Dritten orientiert. In diesem Zusammenhang erscheinen Transfererlösbeteiligungen von bis zu 20% der späteren Transferzahlung angemessen.

Die Vereinbarung einer Transfererlösbeteiligung für Spieler(werte), die im Zuge der erstmaligen Ausgliederung in die Profi-Körperschaft übertragen wurden, steht allerdings als unerlaubte Gegenleistung der Anwendung von [Art. III UmgrStG](#) entgegen (siehe zum vergleichbaren Fall einer Earn-Out-Klausel UmgrStR 2002 Rz 1012).

Bei einer nicht unter [Art. III UmgrStG](#) fallenden Einlage oder Veräußerung der Spielerlaubnis von nicht ablösefreien Spielern in die Profi-Körperschaft stellt eine solche Transfererlösbeteiligung nach allgemeinem Steuerrecht nachträgliche Anschaffungskosten auf Ebene der Profi-Körperschaft für die angeschafften Spielerwerte dar und führt zu nachträglichen Einnahmen des Vereins in dessen steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetrieb.

Werbeleistungen für den Profibetrieb und den begünstigten Verein

901

Die Einkünfte aus den Werbeleistungen sind ertragsteuerlich jenem Steuersubjekt zuzurechnen, das zur Erbringung der vereinbarten Werbeleistung verpflichtet ist und diese Werbeleistung auch tatsächlich erbringt. Werbeeinnahmen des Vereins für Werbeleistungen der Amateurmansschaften zählen zu den Einnahmen seines nichtunternehmerischen oder steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetriebes (siehe Rz 157); Werbeeinnahmen der

ausgegliederten „Profikapitalgesellschaft“ zu den Betriebseinnahmen ihres steuerpflichtigen Profibetriebes.

Bei Leistungen iZm Sponsorverträgen (zB Trikotwerbung, Nennung des Sponsornamens im Vereinsnamen) wird für die Leistungserbringung regelmäßig ein Zusammenwirken des gemeinnützigen Vereins und der ausgegliederten „Profikapitalgesellschaft“ erforderlich sein. Sollten etwa aufgrund einer Sponsorvereinbarung sowohl der gemeinnützige Verein als auch die „Profikapitalgesellschaft“ unter einem geänderten Namen auftreten, ist es diesfalls denkbar, dass sich der gemeinnützige Verein der ausgegliederten „Profikapitalgesellschaft“ – oder umgekehrt – bedient, um die vereinbarte Werbeleistung zu erbringen. Diesfalls liegen umsatzsteuerlich zwei zu beurteilende Sachverhalte vor – im Regelfall wird es sich um eine Besorgungsleistung ([§ 3a Abs. 4 UStG 1994](#)) und eine besorgte Leistung (Werbeleistung) handeln. In diesem Fall wird auch ertragsteuerlich eine Aufteilung zwischen den Einkünften des Vereins und der „Profikapitalgesellschaft“ aus der jeweils erbrachten Leistung zu erfolgen haben. Die Leistungsbeziehung zwischen dem gemeinnützigen Verein und der „Profikapitalgesellschaft“ ist dabei sowohl aus umsatz- als auch aus ertragsteuerlicher Sicht fremdüblich auszugestalten (idR angelehnt an den jeweiligen Werbewert).

Beispiel (zwei Steuersubjekte; dh. auch keine umsatzsteuerliche Organschaft):

Verein A wirbt in der Spielsaison 2017/2018 für die Unternehmer X und Z. Die A-Profisport GmbH wirbt für die Unternehmer Y und Z. Das Logo von Unternehmer X wird auf allen Dressen der 18 Jugend- und Amateurmansschaften von Verein A mit ca. 360 Spielern abgedruckt, das Logo von Unternehmen Y findet sich auf den Dressen der Profimannschaft der A-Profisport GmbH mit 17 Profispielern, das Logo von Unternehmer Z findet sich auf den Hosen aller Mannschaften der beiden Steuersubjekte.

Für die Werbeleistung gegenüber Unternehmer X verlangt Verein A 100.000 Euro. Für die Werbeleistung gegenüber Unternehmer Y verlangt die A-Profisport GmbH 300.000 Euro. Diese Werbeleistungen werden direkt durch die jeweiligen Steuersubjekte erbracht. Für die Werbeleistung an Unternehmer Z verlangt die A-Profisport GmbH 200.000 Euro. Da sich die A-Profisport GmbH zur Erbringung dieser Leistung an Unternehmer Z auch des Vereins A bedienen muss, erbringt der Verein A eine Leistung an die A-Profisport GmbH, die grundsätzlich mit dem anteiligen Werbewert zu verrechnen ist. Kann der anteilige Werbewert des Vereins A nicht sinnvoll bestimmt werden, ua. weil die Werbeleistungen an Unternehmer X und Y nicht vergleichbar sind, ist für die Ermittlung des zu verrechnenden Betrags ein anderer geeigneter Schlüssel (zB Umsatzverhältnis) heranzuziehen.

Liegt nur ein Steuersubjekt vor und werden die Werbeleistungen sowohl vom unternehmerischen Teil (Profibetrieb iSd Rz 882) als auch vom nichtunternehmerischen Teil (gemeinnütziger Restverein) eines Unternehmers erbracht, hat für die steuerliche Behandlung dieser Leistung eine Aufteilung zu erfolgen. Für Umsatzsteuerzwecke erfolgt diese Aufteilung analog der Zuordnung von Eingangsleistungen hinsichtlich des

Vorsteuerabzuges. Grundsätzlich ist eine direkte Zuordnung vorzunehmen. Ist diese nicht möglich, ist eine Aufteilung nach einem geeigneten Schlüssel (zB Werbewert) durchzuführen. Die dem Profibetrieb zugeordneten Einnahmen sind im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte des Profibetriebes als steuerpflichtige Betriebseinnahmen zu erfassen.

Beispiel (ein Steuersubjekt):

Verein A wirbt in der Spielsaison 2017/2018 für Unternehmer X, Unternehmer Y und Unternehmer Z. Das Logo von Unternehmer X wird auf allen Dressen der 18 Jugend- und Amateurmansschaften mit ca. 360 Spielern (nichtunternehmerischer Bereich) abgedruckt, das Logo von Unternehmen Y findet sich auf den Dressen der Profimannschaft mit 17 Profispielern (unternehmerischer Bereich), das Logo von Unternehmer Z findet sich auf den Hosen aller Mannschaften.

Für die Werbeleistung gegenüber Unternehmer X verlangt Verein A 100.000 Euro, für die Werbeleistung gegenüber Unternehmer Y 300.000 Euro. Diese Werbeleistungen können direkt den jeweiligen Bereichen zugeordnet werden. Da die Zuordnung der Werbeleistung für Unternehmer Z (Entgelt 200.000 Euro) nicht direkt möglich ist (wenn der Werbewert des Amateur- und Nachwuchsbereiches und des Profibetriebes nicht bekannt ist, ua. weil die Werbeleistungen an Unternehmer X und Y nicht vergleichbar sind), hat eine Aufteilung – analog den Eingangsleistungen hinsichtlich des Vorsteuerabzuges – nach einem geeigneten Schlüssel (zB Umsatzverhältnis) zu erfolgen.

Hinsichtlich des Leistungszeitpunktes von Werbeleistungen iZm Sponsoring-Verträgen ist festzuhalten, dass sonstige Leistungen grundsätzlich zu jenem Zeitpunkt ausgeführt werden, an dem sie erbracht werden. Entgelte aus Sponsoring-Verträgen sind folglich anteilig den jeweiligen Voranmeldungszeiträumen zuzuordnen, während denen die Werbeleistung erbracht wird.

Gleiches gilt sinngemäß für Entgelte aus Fußballabonnements. Diese sind korrespondierend mit dem jeweiligen tatsächlichen Umsatz zu besteuern. Hinsichtlich der Konsequenzen aus der Änderung des Steuersatzes bei Anzahlungen (Vorauszahlungen) siehe UStR 2000 Rz 1476. UStR 2000 Rz 2619 kann als bloße Vereinfachungsmaßnahme keine Auswirkungen auf die Steuerbelastung entfalten und ist somit im Falle der Ausgliederung und der daraus resultierenden (teilweisen) Steuerpflicht der Leistungen nicht in Betracht zu ziehen.

10.5 Anwendungszeitraum

902

Abschnitt 10 ist erstmals ab dem Kalenderjahr 2016 anzuwenden. Für vor dem Beginn des Kalenderjahres 2016 beginnende und im Kalenderjahr 2016 endende Saisons hat dies zur Folge, dass für die Beurteilung eines Profibetriebes (siehe Rz 882) nur der Teil der Saison ab dem 1.1.2016 heranzuziehen ist. Frühestens kann folglich ab dem 1.1.2017 ein Profibetrieb vorliegen. Um den Verlust der Gemeinnützigkeit des Gesamtvereines mit 1.1.2017 zu vermeiden, sind Maßnahmen iSd Rz 884 bis zu diesem Zeitpunkt vorzunehmen.

Wird oder wurde die Ausgliederung schon zu einem früheren Zeitpunkt durchgeführt, können Regelungen der Rz 757, Rz 758, Rz 758a und des Abschnittes 10.4 ab diesem Zeitpunkt angewendet werden, wenn sich der Steuerpflichtige darauf beruft.